



UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLAS DE HIDALGO
FACULTAD DE CONTADURIA Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS
DIVISION DE ESTUDIOS DE POSGRADO

MAESTRIA EN FISCAL

TESIS

PARA OBTENER EL GRADO DE
“MAESTRO EN FISCAL”

“ASPECTOS FISCALES Y LEGALES DE LA PRESUNCION DE OPERACIONES
INEXISTENTES”

PRESENTA

L.C. DANIEL SOSA PITA

DIRECTOR DE TESIS

JOSE LUIS CHAVEZ CHEVEZ

DOCTOR EN CIENCIAS DE LO FISCAL

MORELIA, MICHOACAN A ENERO DE 2019.

ABSTRACT.....	7
RESUMEN	8
INTRODUCCIÓN	9
CAPITULO I.....	11
FUNDAMENTOS DE LA INVESTIGACION.....	11
1.1. Planteamiento del problema.....	11
1.2. Problematización	11
1.3. Hipótesis	12
1.4. Objetivos generales.....	12
1.5. Objetivos Específicos.....	12
1.6. Preguntas de investigación.	13
1.7. Justificación.....	13
1.8. Variables Dependientes.....	13
1.9. Variables Independientes	13
CAPITULO II.....	14
MARCO TEORICO	14
2.1. Teorías que justifican la existencia de las contribuciones.....	14
2.1.1. Justificación Histórica.....	15
2.1.2. Justificación Económica.....	15
2.1.3. Justificación Doctrinaria.....	16
2.1.3.1. Teorías de los Servicios Públicos	17
2.1.3.2. Teoría de la Relación de Sujeción.....	17
2.1.3.3. Teoría de la Necesidad Social	17
2.1.3.4. Teoría del Seguro.....	18
2.1.3.5. Teoría simplista	18
2.1.4 Justificación en Nuestra constitución Federal.....	18
2.2. Concepto de Impuesto a partir del concepto de contribución del Código Fiscal de la Federación.....	21

2.2.1. Concepto jurídico de tributo	23
2.2.1.1. Concepto de Tributo a partir de la doctrina	24
2.2.1.2. Concepto de Tributo que se desprende de la constitución.....	24
2.3. Concepto de contribuciones.....	25
2.4. Principios de los Impuestos de Adam Smith.....	32
2.5. Principios constitucionales de los impuestos:	36
2.5.1. Principio de Legalidad.....	36
2.5.2. Principio de Obligatoriedad. Artículo 31-IV Const.	37
2.5.3. Principio de Proporcionalidad y Equidad.....	38
2.6. Aspectos Constitucionales de los Impuestos.....	41
2.6.1. Principio de generalidad.....	42
2.6.2. Principio de obligatoriedad.....	42
2.6.3. Vinculación al gasto público.....	43
2.6.4. Principio de proporcionalidad	43
2.6.5. Principio de equidad y equitativa	43
2.6.6. Principio de legalidad o reserva de Ley	44
2.7. Principios de Legalidad de los Impuestos.....	45
2.7.1. Principio de Universalidad	45
2.7.2. Principio de Interdependencia	45
2.7.3. Principio de Indivisibilidad	46
2.7.4. Principio de Progresividad	46
2.8. Actividad Financiera del Estado.	46
2.8.1. Etapas de la Actividad Financiera del Estado	51
2.9. Métodos De Interpretación.	52
2.9.1 El Método Exegético.....	53
2.9.2 El Método Lógico o Conceptual.....	53
2.9.3. El Método Histórico o Evolutivo.	53
2.9.4. El Método Sistemático.....	53
2.9.5. El Método Económico.....	54
2.10. Escuelas de Interpretación de la Norma Fiscal.	56
2.10.1. Escuela o teoría absolutista.....	56
2.10.2. La teoría de la voluntad del legislador, o teoría subjetiva.	57

2.10.3. Escuela objetivista o de la voluntad de la Ley	57
2.10.4. Escuela de interpretación libre.....	57
2.11. La Interpretación Conforme a la Legislación Fiscal Mexicana.	58
2.12. Entidades Recaudatorias.....	60
2.12.1. Fisco Federal.....	61
2.12.2. Fisco estatal.....	62
2.12.3. Fisco Municipal.	63
2.13. Evasión Fiscal.....	65
2.14. Defraudación Fiscal.....	68
2.15. Elusión.....	69
2.16. Simulación.....	71
2.17. Planeación Fiscal	72
2.18. Presunción De Inocencia.....	74
2.18.1. Antecedentes Universales del Principio de Presunción de Inocencia.....	75
2.18.2. Antecedentes del Principio de Presunción de Inocencia en México.....	76
2.19. Sustancia Económica.....	78
CAPITULO III.....	80
PROPUESTA	80
3.1. Antecedentes del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.....	80
3.2. Problemática.....	82
3.3. Sujetos Implicados.....	83
3.4. Aplicación del Artículo 69-B Del Código Fiscal de la Federación.....	88
3.5. Legalidad del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.....	94
3.5.1. Publicación de los Datos del Contribuyente.	95
3.5.2. Procedimiento Relativo a la Presunción de Operaciones Inexistentes.	102
3.5.3. Contribuyente no localizado.	110
3.6. Aportación de pruebas documentales.....	112
3.7. Simulación de operaciones Inexistentes y la defraudación fiscal.	117
3.8. Medios de defensa contra el artículo 69-B del CFF.....	122
RESUMEN.....	127
CONCLUSIONES.....	130

BIBLIOGRAFÍA.....	134
ANEXOS	136

ABSTRACT

The treasury authority has issued strategies in order to implement actions aimed at eradicating aggressive tax evasion practices, Focusing on the traffic of tax receipts, placing in this scheme two subjects involved in the traffic of apocryphal tax receipts, on the one hand the EFOS Builders Companies of Simulated Operations, taxpayers that have their particular characteristics that we will analyze in the development of the present investigation, who have the intention of placing in the market a fiscal receipt that lacks economic substance, in order to sell it and in such a way obtain a mainly economic benefit, the The buyer of the tax receipts is called EDOS Companies that Deduce Simulated Transactions, who intervene in the traffic of tax receipts by acquiring the tax receipt online looking for a deduction and making the corresponding accreditation of the operations covered in such receipts in order to erode the base of the federal taxes to which they are affected, the cycle of voucher traffic ends when the seller of the tax receipts returns the amounts delivered by the purchaser minus a previously agreed commission.

Article 69-B of the Fiscal Code of the Federation provides a procedure by means of which the fiscal authority may presume the inexistence of the operations covered in the tax receipts when the assumptions established in said article are configured.

RESUMEN

La autoridad hacendaria ha emitido estrategias con el fin de implementar acciones tendientes a erradicar las prácticas agresivas de evasión fiscal, focalizándolo en el tráfico de comprobantes fiscales, ubicando en dicho esquema a dos sujetos que intervienen en el tráfico de comprobantes fiscales apócrifos, por un lado los EFOS Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas, contribuyentes que tienen sus características particulares que analizaremos en el desarrollo de la presente investigación, quienes tienen la intención de situar en el mercado un comprobante fiscal que carece de sustancia económica, con el objeto de venderlo y de tal forma obtener un beneficio principalmente económico, el comprador de los comprobantes fiscales se denomina EDOS Empresas que Deducen Operaciones Simuladas, quienes intervienen en el tráfico de comprobantes fiscales adquiriendo el comprobante fiscal por internet buscando una deducción y realizando el acreditamiento correspondiente de las operaciones amparadas en dichos comprobantes para de tal forma erosionar la base de los impuestos federales a los que se encuentran afectados, el ciclo de trafico de comprobantes finaliza cuando el vendedor de los comprobantes fiscales devuelve las cantidades entregadas por el adquiriente menos una comisión previamente pactada.

El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación brinda un procedimiento por medio del cual la autoridad fiscal podrá presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales cuando se configuren los supuestos que establece el mencionado artículo.

Palabras Claves: Simulación de Operaciones Inexistentes, 69-B del Código Fiscal, Materialización de operaciones, Defraudación, Operaciones Simuladas.

INTRODUCCIÓN

La presente investigación se encuentra centralizada en investigar, analizar, resolver la problemática de la aplicación del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, tratándose de una norma de procedimiento en materia fiscal, en el Capítulo II llamado marco teórico conceptual, abordamos los conceptos de interés en la presente investigación a fin de tener una referencia conceptual y de tal forma poner un punto de referencia por el cual se desenvolverá la presente investigación, en el capítulo III tenemos el desarrollo del tema en donde entramos en materia del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, plasmando los antecedentes del artículo en mención, investigando como se ha presentado su ejecución y resolviendo la problemática desencadenada. Posteriormente en el capítulo final de la propuesta a la presente investigación, se aborda de una forma imparcial de acuerdo a los argumentos y hechos analizados en la presente investigación, la forma en como la autoridad y los contribuyentes deberán resolver en materia de la presunción de operaciones inexistentes.

El capítulo II es la integración de los conceptos que se relacionan con la presente investigación, como punto de partida tenemos el concepto de las contribuciones, de la cual desarrollamos:

- Concepto de contribución
- Las teorías que justifican la existencia de las contribuciones
- Concepto de contribución.
- La contribución como un tributo.
- Los principios de los impuestos.
- La clasificación de las contribuciones.

Para posteriormente identificar las funciones de la actividad financiera del estado para la consecución de sus fines, desintegrando cada una de las etapas de la actividad financiera del Estado, Con el fin de determinar el alcance que tiene la norma de procedimiento que se establece en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación desarrollamos en la presente

investigación los métodos de interpretación para posteriormente abordar el entorno social de la problemática en que se sitúa el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, identificada en la propia exposición de motivos del artículo en mención, abordando los conceptos de evasión, elusión, defraudación y planeación fiscal que aunque la autoridad Hacendaria intenta equipararlos estos no son iguales.

En el capítulo III “PROPUESTA”, se analiza la problemática que se origina de la aplicación del procedimiento previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, partiendo de los antecedentes que motivaron a la autoridad en adicionar el Artículo en mención, el cual surge de la reforma fiscal para el ejercicio 2014, en el cual se brindan de nuevas facultades de comprobación que es la de presumir la inexistencia de las operaciones, centralizaremos la presente investigación en la problemática actual que desencadena el tráfico de comprobantes fiscales, los cuales buscan erosionar la base de los impuesto federales a los que se encuentran afectos y que a la vez reciben un acreditamiento, por lo que la autoridad hacendaria ha puesto en marcha las nuevas estrategias a fin de erradicar esquemas agresivos de evasión fiscal, pero que con el afán de buscar erradicar la evasión fiscal ha llegado a extralimitarse en sus facultades orillando a que los contribuyentes regulen las obligaciones fiscales de los proveedores con los que celebran operaciones; La autoridad Hacendaria a identificando plenamente a los actores que intervienen en el tráfico de comprobantes fiscales apócrifos, entre los que se mencionan a los EFOS Empresas que Facturan Operaciones Simuladas y a los EDOS Empresas que Deducen Operaciones Simuladas, por último en la presente investigación buscaremos identificar posibles soluciones a la problemática planteada analizando las dos posturas por parte de la autoridad hacendaria y por parte de los contribuyentes buscando promover mejores prácticas para que los contribuyentes no se sitúen en los supuestos que establece el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y puedan comprobar la materialidad de las operaciones.

CAPITULO I

FUNDAMENTOS DE LA INVESTIGACION

1.1. Planteamiento del problema

Actualmente existen esquemas agresivos de evasión fiscal orientados a erosionar la base de los impuestos federales a los que se encuentran afectos, emitiendo comprobantes fiscales sin un sustento real de las operaciones.

1.2. Problematicación

Derivado de la reforma fiscal para el ejercicio fiscal de 2014, el 9 de Diciembre de 2013 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el decreto por el que se adiciona el artículo 69-B con el cual se pretende intensificar acciones dirigidas a identificar y erradicar “Esquemas Agresivos de Evasión Fiscal” de los cuales principalmente se identifican, los esquemas abusivos de sustitución laboral, el de Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas y las Empresas que Deducen Operaciones simuladas, otorgándole nuevas facultades a la autoridad hacendaria, a través de las cuales se busca erradicar la emisión de comprobantes fiscales apócrifos que amparen operaciones inexistentes, dichos esquemas agresivos de evasión fiscal tienen como finalidad como su nombre lo dice la evasión de impuesto a través de mecanismos perfectamente estructurados, realizando deducciones de comprobantes que carecen de toda validez e incluso realizando el acreditamiento de los impuesto a los que se encuentran afectos, que trae como consecuencia una menor captación de los ingresos tributarios y una afectación al gasto público.

A través del procedimiento del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación la autoridad fiscal presume la inexistencia de las operaciones para efectos fiscales, al observar que un contribuyente ha emitido comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material,

directa o indirectamente, para prestar los bienes que amparan tales comprobantes, los cuales no tendrán ninguna validez ni surtirán sus efectos fiscales cuando la autoridad fiscal, determine como Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas a las que hayan emitido el comprobante fiscal trayendo como consecuencia que quienes hayan celebrado operaciones con dichos contribuyentes deberán comprobar la materialización de las operaciones para poder darle validez a los comprobantes fiscales.

1.3. Hipótesis

La simulación de operaciones es mal vista por el Servicio de Administración Tributaria toda vez que los contribuyentes obtienen beneficios ilegales con afectaciones directas en la recaudación de impuestos y como consecuencia al gasto público.

1.4. Objetivos generales.

Identificar los supuestos por los que la autoridad hacendaria podrá presumir la inexistencia de las operaciones.

Desarrollar la presunción de operaciones inexistentes a fin de probar su legalidad.

1.5. Objetivos Específicos

Analizar el procedimiento al cual deberá apegarse la autoridad fiscal para presumir la inexistencia de las operaciones.

Enumerar los supuestos que establece el artículo 69-B del CFF para presumir la inexistencia de las operaciones.

Investigar el alcance que tiene la presunción de operaciones inexistentes y desarrollar si es violatorio de derechos constitucionales y universales.

Definir que supone la presunción de operaciones inexistentes.

Probar si comprobar la materialización de las operaciones supone requisitos mayores a los mencionados en Ley.

1.6. Preguntas de investigación.

¿Bajo qué supuestos podrá la autoridad hacendaria presumir la inexistencia de las operaciones?

¿En la simulación de operaciones inexistentes, se afecta únicamente a la autoridad hacendaria?

¿La presunción de operaciones inexistentes que realiza la autoridad hacendaria admite prueba en contrario?

¿Comprobar la materialización de las operaciones supone requisitos mayores a los ordenamientos fiscales?

1.7. Justificación.

La presente investigación tiene por objeto analizar la presunción de operaciones inexistentes que realiza la autoridad hacendaria buscando erradicar los esquemas agresivos de evasión fiscal presentes en los contribuyentes, quienes afectan al gasto público al no contribuir de la manera proporcional y equitativa.

1.8. Variables Dependientes

Presunción de operaciones inexistentes.

Materialización de operaciones.

1.9. Variables Independientes

Simulación de operaciones.

Esquemas agresivos de evasión fiscal.

CAPITULO II

MARCO TEORICO

En el Capítulo II marco teórico, se desarrollan todos aquellos conceptos que nos sirven para desarrollar la presente investigación; el concepto del cual partimos es de las contribuciones y la justificación de su existencia, llevándola hasta nuestra legislación, posteriormente y ligado al concepto de las contribuciones encontramos a los tributos, para después despejar los conceptos de contribuciones y de tributos, nos adentramos en la investigación a lo referente a los impuestos.

El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación es un artículo que se le han dado diversas interpretaciones y nos encontramos con la problemática de su aplicación desde la postura de la autoridad y de los contribuyentes, razón por la cual se investigan los métodos de interpretación de la norma fiscal y hasta qué punto la permite la autoridad fiscal, por último se desarrollan los temas de entidades recaudatorias y se diferencia entre elusión, evasión y planeación fiscal.

2.1. Teorías que justifican la existencia de las contribuciones

¹“Las teorías que se han elaborado, tendientes a justificar la existencia de las contribuciones, parten desde diferentes puntos de vista, así tenemos una:

- Justificación histórica.
- Justificación económica.
- Justificación doctrinaria.
- Justificación en nuestra Constitución Federal.”

¹ Fernández, Martínez Refugio de Jesús, “Derecho Fiscal”, editorial Mc Graw Hill

2.1.1. Justificación Histórica

“Como justificación de carácter histórico para explicar la obligación de los particulares de desprenderse de parte de su riqueza, para ayudar al Estado al debido cumplimiento de sus funciones propias de derecho público, se ha manifestado que está fuera de toda discusión que el hombre es un ser esencial y predominantemente social, pues dos de sus cualidades distintivas, que permiten además de diferenciarlo de las otras criaturas que habitan la tierra, la inteligencia y el lenguaje, sólo pueden ejercitarse a través de la vida en sociedad. Es así como desde sus más remotos orígenes el hombre buscó la compañía de sus semejantes para poder subsistir y progresar.

La justificación histórica de la existencia de la relación jurídico-contributiva surge en el momento en que la sociedad, al pasar del nomadismo a la vida sedentaria, obligó a su población a privarse de una parte de su riqueza generada para dotar al Estado de los fondos y recursos económicos necesarios para la satisfacción de todas las necesidades de carácter colectivo, sin cuya atención ninguna sociedad podría subsistir. Estas aportaciones históricamente se han denominado tributos y actualmente contribuciones.”²

2.1.2. Justificación Económica

“En relación con la justificación económica de la existencia de las contribuciones, se tiene que, dentro de las múltiples y variadas funciones del Estado, algunas son demasiado complejas pero indispensables para la consecución de sus fines. El Estado no sólo está orientado al cumplimiento de sus Leyes fundamentales y de sus objetivos políticos más trascendentes; también dirige su actividad diaria hacia grandes objetivos y metas, sociales y económicas. La selección de objetivos socioeconómicos, la obtención de medios para alcanzarlos, las erogaciones que realiza y la administración y gestión de los recursos patrimoniales son varias de las tareas más

² Fernández, Martínez Refugio de Jesús, “Derecho Fiscal”, editorial Mc Graw Hill

importantes del Estado, las cuales constituyen precisamente la actividad financiera.

La justificación económica del Estado para percibir el producto de las contribuciones tiene características diferentes, según sea el grado de relación que guarde con los diferentes sectores que integran la economía nacional y según sea su sistema político; así tenemos que una hacienda pública que opere en una economía de mercado descentralizada, conduce siempre a un sistema de economía mixta, como en los países occidentales; en este caso el Estado requiere de ingresos para cubrir las necesidades de una comunidad y para orientar de alguna manera la economía nacional; en igual forma, la utilización de los recursos financieros recaudados se encuentra consignada en forma expresa en el presupuesto público aprobado por el Estado, cosa contraria sucedía en las economías de administración centralizada de los países socialistas, donde la hacienda pública es parte integral de un plan general del Estado para organizar y centralizar las actividades económicas de la nación.

En nuestro país impera el primer tipo de administración de la economía pública, reservándose el Estado la facultad de regirla y orientarla a las necesidades de orden económico y social de la población, denominada "rectoría económica del Estado."³

2.1.3. Justificación Doctrinaria

“Las teorías de carácter doctrinario que se han elaborado para justificar el derecho del Estado para imponer y percibir el producto de las contribuciones, son las siguientes:

- Teoría de los servicios públicos.
- Teoría de la relación de sujeción.
- Teoría de la necesidad social.

³ Fernández, Martínez Refugio de Jesús, “Derecho Fiscal”, editorial Mc Graw Hill

- Teoría del seguro.
- Teoría simplista.”

2.1.3.1. Teorías de los Servicios Públicos

“Esta teoría considera que las contribuciones tienen como fin primordial costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que estima lo que los particulares pagan por concepto de contribuciones es el equivalente a los servicios públicos recibidos. También se le conoce como teoría de la equivalencia o teoría del beneficio.”

2.1.3.2. Teoría de la Relación de Sujeción

“Esta teoría ha considerado que la obligación del contribuyente de proporcionar recursos al Estado, deriva de la simple calidad de ser ciudadano de un Estado; dicha obligación surge de la condición del súbdito, "de su deber de sujeción", no estando condicionada dicha obligación a que el contribuyente perciba beneficios o ventajas como fundamento jurídico para contribuir.”

2.1.3.3. Teoría de la Necesidad Social

“Esta teoría estima que la obligación de contribuir es para la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado. Considera que las necesidades del Estado son equiparables a las del hombre, dividiéndolas en dos clases de necesidades: físicas y espirituales. Las necesidades físicas del hombre son alimentación, vestido, habitación y, en general, todas aquellas indispensables para poder subsistir. Satisfechas las necesidades físicas, el hombre puede satisfacer las demás, que significan mejorar sus condiciones de vida, las que lo elevarán espiritualmente y le permitirán una superación personal.”

2.1.3.4. Teoría del Seguro

“Los seguidores de esta teoría estiman que las cantidades que se pagan por concepto de contribuciones, es como el pago de una prima que los particulares hacen al Estado por la protección de sus vidas y su patrimonio.”

2.1.3.5. Teoría simplista

“Esta teoría estima que el pago de las contribuciones es un deber que no necesita fundamento jurídico especial. Considera el deber de contribuir como un axioma que en sí mismo no reconoce límites; pero que los tiene en cada caso particular en las razones de oportunidad que aconseja la tendencia de servir el interés general.”⁴

2.1.4 Justificación en Nuestra constitución Federal

“En nuestro país el fundamento del Estado para imponer contribuciones y percibir su producto, es estrictamente jurídico y deriva del contenido de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política del país, el cual se transcribe a continuación:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes.”

Del precepto anterior se desprende que el producto de las contribuciones es para sufragar los gastos públicos del Estado, no definiendo nuestra Constitución dicho concepto.

⁴ Fernández, Martínez Refugio de Jesús, “Derecho Fiscal”, editorial Mc Graw Hill

Sin embargo, por gasto público debemos entender toda erogación hecha por el Estado, a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades, en los términos previstos en el presupuesto de egresos.

De la anterior definición se desprenden las siguientes características del gasto público.

a) Que la erogación sea hecha a través de la *administración activa*. Sobre esta característica tenemos que en los términos de los artículos 31, fracción IV, 73 fracción VII y 74 fracción IV de la Constitución Federal, sólo existe obligación de cubrir las contribuciones decretadas por el Congreso de la Unión, en cuanto basten a satisfacer el presupuesto de egresos y éste sólo prevé las erogaciones que la Federación hará a través de su administración activa, por tanto, serán gastos públicos la erogación que se realice por conducto de ésta.

Por administración activa de la Federación debemos entender la integrada por las Secretarías y Departamentos de Estado y entes autorizados (Instituto Mexicano del Seguro Social, por ejemplo, así como los demás poderes de la Unión (Legislativo y Judicial), en los términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y las Leyes de Ingresos y el Presupuesto de Egresos de la Federación.

b) Que la erogación se destine a satisfacer las funciones de los entes que constituyen la administración activa de la Federación. Esta característica deriva de la disposición constitucional (art. 74 frac. IV), conforme a la cual la revisión por el Congreso de la Unión de la cuenta anual no se limitará a investigar si las cantidades gastadas están o no de acuerdo con las partidas respectivas del presupuesto de egresos, sino que tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas; o sea, que se extenderá al examen de la exactitud o justificación de los gastos hechos y a las responsabilidades a que hubiere lugar y como consecuencia que toda erogación ajena a las funciones determinadas por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, a la

Secretaría o Departamento o ente autorizado, sea rechazada por el Congreso de la Unión y el funcionario que la autorizó quedará sujeto a las responsabilidades correspondientes.

“Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la Ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos.

c) Que la erogación esté prevista en el presupuesto de egresos. De conformidad con lo establecido por el artículo 126 de la Constitución Federal, debemos considerar que no basta que el pago se haga a través de la administración activa y que el mismo tienda a satisfacer la función que corresponda, para que se considere gasto público, sino que además es indispensable que el renglón respectivo se encuentre previsto en el presupuesto de egresos de la Federación, pues el citado precepto establece en forma expresa que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por Ley posterior. Como única excepción a lo anterior, se tiene el caso previsto por el artículo 75 de la propia Constitución, que señala que cuando por cualquier circunstancia se omita fijar la remuneración que corresponda a un empleo que esté establecido por la Ley, se entenderá señalada la que se hubiere tenido fijada en el presupuesto anterior, o en la Ley que estableció el empleo.

d) Que la erogación se haga con cargo a la partida destinada en el renglón respectivo. Como última característica, tenemos que el gasto debe estar previsto en el renglón respectivo y que cuente con la asignación correspondiente, toda vez que el sistema rígido incorporado en el

Presupuesto de Egresos, no permite gasto alguno en exceso de lo que esté comprendido en él o determinado por Ley posterior. En consecuencia, la administración activa sólo puede disponer o gastar únicamente el monto de lo previsto, correspondiendo al Congreso de la Unión exigir responsabilidades, en virtud de que no estamos obligados a contribuir en cantidades mayores a las previstas previamente en el Presupuesto de Egresos respectivo.”⁵

2.2. Concepto de Impuesto a partir del concepto de contribución del Código Fiscal de la Federación

“Nuestra legislación fiscal no define lo que debe entenderse por contribución, sino que únicamente se limita a mencionar cómo se clasifica y a definir cada una de las clases de contribuciones.

*“**Artículo 2o.-** Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:*

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.”

Sin embargo, de los elementos que contienen las contribuciones definidas, ya se trate de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras o derechos y de lo dispuesto en disposiciones constitucionales de carácter fiscal, se pueden definir las contribuciones como:

Las prestaciones en dinero o en especie establecidas en la Ley unilateralmente por el Estado, a cargo de las personas físicas y las morales,

⁵ Fernández, Martínez Refugio de Jesús, “Derecho Fiscal”, editorial Mc Graw Hill

para sufragar los gastos públicos, cuando se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.

Esta definición se desprende esencialmente del contenido de los artículos 31 fracción IV, 73 fracción VII y 74 fracción IV de la Constitución Federal y de los artículos 1 y 2 del Código Fiscal de la Federación.

Las características de las contribuciones son que:

- Es una prestación, porque la obligación consiste fundamentalmente en el deber jurídico de que el contribuyente se desprenda de una parte de su riqueza generada, ya se trate de un ingreso, utilidades o rendimientos, para ser entregados al Estado y éste a su vez tiene la obligación de exigir la entrega de dicha prestación.
- La prestación debe ser cubierta en dinero o en especie, según lo disponga la Ley fiscal respectiva.
- Son a cargo de las personas físicas o morales, por ser los sujetos pasivos de la obligación fiscal, quienes deben pagar la contribución respectiva.
- Se debe realizar la situación jurídica o, de hecho, prevista por la Ley como generadora de la obligación contributiva o tributaria.
- Deben estar establecidas en una Ley. Esta característica surge de las disposiciones constitucionales y del Código Fiscal de la Federación, las cuales señalan la obligación de contribuir a los gastos del Estado, de la manera y en los términos previstos en las Leyes fiscales, y éstas deben ser expedidas por el Congreso de la Unión, que es el órgano de acuerdo con la división de poderes en nuestro país, que tiene la función de legislar, Es decir, la obligación de pagar una contribución debe surgir de la Ley que la establezca.
- Deben ser generales y obligatorias. Estas características surgen de la naturaleza propia de toda Ley fiscal. El requisito de generalidad

significa que la Ley es aplicable a todas las personas que se encuentren en los supuestos por ella establecidos como generadores de la obligación y ésta debe pagarse y exigirse en la forma y términos que establece la Ley fiscal respectiva.

- La contribución encuentra su fundamento jurídico en el poder fiscal, en virtud de que el Estado la establece unilateralmente en ejercicio de su poder de imperio que tiene sobre los gobernados, derivado de la naturaleza propia de ente público.
- Las contribuciones deben ser justas, o sea que la contribución establecida impacte de una manera lo más cercana posible a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.
- La finalidad del establecimiento de las contribuciones es la de proporcionar recursos económicos al Estado, para sufragar los gastos públicos.”⁶

2.2.1. Concepto jurídico de tributo

“Dino Jarach describe que el “El tributo es uno de los recursos que se ofrecen al Estado para lograr los medios pecuniarios necesarios al desarrollo de sus actividades. Objetivamente el tributo pertenece, pues, a los fenómenos de las finanzas públicas y es objeto de estudio por parte de la ciencia o de las ciencias que se ocupan de ellas, principalmente de la ciencia de las finanzas, de la política financiera y de la economía política.”⁷

El vocablo contribución también se ha entendido como “tributo”

El Código Fiscal de la Federación de 1981 no da una definición, sino que más bien hace referencia y clasifica, por lo tanto, atenderemos a la doctrina y Jurisprudencia.

⁶ Fernández, Martínez Refugio de Jesús, “Derecho Fiscal”, editorial Mc Graw Hill

⁷ Jarach Dino, Teoría general del derecho tributario. tercera edición. Argentina. 1982.

2.2.1.1. Concepto de Tributo a partir de la doctrina

Prestación obligatoria en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines, dentro de esta clasificación se Considera a:

- Impuestos
- Aportaciones de Seguridad Social
- Contribuciones de mejora

2.2.1.2. Concepto de Tributo que se desprende de la constitución

“Medio para recaudar ingresos públicos y el destino del rendimiento de los tributos a la cobertura de los gastos públicos

1) Deben cubrirse en los tres niveles de gobierno:

- Federación
- Entidades Federativas
- Municipios

De acuerdo con la residencia del contribuyente.

2) Destino del tributo es cubrir el gasto público

3) Cumplir con los principios constitucionales:

Proporcionalidad. - Capacidad contributiva

Equidad. - Igualdad



Jurisprudencial

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicó en el Semanario Judicial de la Federación, en la VII Época, Vol. 70, primera parte, pag. 35, la tesis emitida en el AR-1864/72, en el que establece como tributo el derecho de cooperación y el impuesto especial.”⁸

2.3. Concepto de contribuciones

La clasificación empleada en el sistema fiscal mexicano es la del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación el cual señala:

“Artículo 2. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera...”

Impuestos.

“Artículo 2º. Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos.”

De esta definición encontramos los siguientes elementos:

1. Una prestación. De acuerdo con Ernesto Gutiérrez y González en materia de obligaciones, existe una prestación, cuando el contrato crea una conducta que tiene por objeto que el deudor dé o entregue una cosa...” (González, 2010), lo que nos indica que en materia fiscal, por prestación debemos entender toda obligación que consiste fundamentalmente en el deber jurídico que todo contribuyente tiene de desprenderse de una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para entregársela al Estado.
2. La prestación que todo impuesto implica debe ser cubierta en dinero, según disponga la Ley respectiva. Por pago en dinero debemos entender todo aquél que se efectúa en moneda del curso legal en la República

⁸ <http://studylib.es/doc/415191/derecho-fiscal-i>

Mexicana, es decir en pesos mexicanos, que es la unidad de nuestro sistema monetario, de acuerdo con lo que expresamente dispone el artículo 1º de la Ley Monetaria de los Estados Unidos Mexicanos en vigor. En tanto que por pago en especie debemos entender aquél que se efectúa mediante la entrega de bienes distintos de la moneda de curso legal, pero que por sus características poseen un indudable valor económico, como es el caso de los metales preciosos. En la actualidad es muy raro que se hagan pagos en especie, en todo caso, al existir un embargo por la autoridad hacendaria, los bienes que se adjudique el fisco federal, lo harán por concepto de dación en pago.

3. El tercer elemento de la definición, está constituido por el principio de la legalidad tributaria. Este principio consiste en que ningún impuesto puede tener validez si previa y expresamente no ha sido establecido en una Ley, esto es, expedida después de haberse agotado el correspondiente proceso legislativo que en materia fiscal contempla nuestra Constitución, lo que lo convierte en un medio para evitar la extorsión y abuso económico sobre los particulares por parte de quienes detentan el poder público. Dicha Ley debe tener el carácter de general y obligatoria, dicho en otras palabras, cuando una persona se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa o hecho generador del tributo o contribución, automáticamente queda obligada al pago del impuesto respectivo, en la forma y términos que establezca la Ley tributaria aplicable.

4. Por otra parte nuestra definición señala que los impuestos están a cargo tanto de personas físicas como de personas morales. Este tema será tratado ampliamente al tocar el tema de los contribuyentes como sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria. Por lo que me concretaré a decir que todas las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, están obligadas a pagar impuestos cuando como consecuencia de las actividades que realicen, cuando se coloquen dentro de cualquiera de las múltiples hipótesis normativas que aparecen previstas en nuestra legislación impositiva.

5. El último elemento de la definición que se estudia lo constituye la vinculación entre impuestos y gastos públicos. Al respecto vale la pena comentar que el Código Fiscal vigente incurre en una grave omisión, puesto que al definir los impuestos no hace ninguna referencia a la finalidad o propósito que debe perseguirse con la recaudación impositiva. Es de señalarse que, en la medida en que el Estado destina el producto o rendimiento de los impuestos a la prestación eficiente y adecuada de los servicios públicos, así como a la realización también eficiente y adecuada de obras de interés general, en esa misma medida justifica la existencia de la relación jurídico-tributaria y en esa misma medida posee también no sólo la autoridad legal, sino fundamentalmente autoridad moral, para exigir de la ciudadanía el pago fiel y oportuno de los impuestos.

Los impuestos se clasifican en directos e indirectos. Son impuestos directos aquellos a cargo directamente del contribuyente, que no puede trasladar y que por lo tanto afectarán su patrimonio, por ejemplo, el Impuesto Sobre la Renta, el cual no puede repercutir a otro u otros contribuyentes y al pagarlo vera disminuido su patrimonio.

Los impuestos indirectos son aquellos que si pueden ser trasladados a otros contribuyentes y debido a ello no menoscaba el patrimonio de quien los paga. Un ejemplo de este tipo de impuestos es el IVA, el cual es cobrado por el contribuyente mediante su repercusión a otros contribuyentes. Quien paga este impuesto es el consumidor final

La doctrina define la palabra impuesto donde etimológicamente tiene su origen en el término latino impositus. El concepto hace referencia al tributo que se establece y se pide según sea la capacidad financiera de aquellos que no están exentos, ahora bien, el impuesto es una contribución directa o indirecta, exigida por el Estado a los ciudadanos con el propósito de cubrir los gastos públicos.

Impuestos: El Código Fiscal de la Federación en su Artículo 2 Fracción I menciona que los impuestos, son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la

situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejoras, y de los derechos.

En ese orden de ideas, la norma fiscal mexicana considera al impuesto como una contribución o una obligación, que nace de la realización del sujeto obligado en una situación jurídica de hecho prevista en una norma fiscal.

El principio de legalidad o reserva de Ley tributaria exige que todos los impuestos se establezcan en Ley. Sin embargo, no basta con que la Ley determine cuáles impuestos deben pagar los contribuyentes, sino que también es necesario que especifique claramente los elementos esenciales de cada impuesto.

Estos elementos esenciales nos ayudan a entender quiénes son las personas que deben de pagar determinado impuesto, cuánto tienen que pagar, cuándo lo tienen que pagar y por qué hecho o acto lo tienen que pagar, es decir, el contribuyente debe conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales.

Los elementos esenciales de los Impuestos según el art 5 del Código Fiscal de la Federación (CFF):

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Esto quiere decir que la norma jurídica tributaria debe advertir quienes son los sujetos al pago, cual es el objeto del gravamen y sobre qué base se determinará el impuesto para posteriormente aplicarle la tasa o tarifa aplicable según sea el caso.

El establecimiento de todos estos elementos es indispensable y la falta de alguno de ellos, vulnera el principio de reserva de Ley tributaria y, por tanto, se estaría ante un caso de una norma jurídica inconstitucional.

Por otro lado, el Poder Judicial de la Federación, en una tesis estableció que la validez constitucional de un tributo: "...también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la Ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular".

Tesis:	Semanario Judicial de la Federación	Séptima Época	232796 1 de 1
Pleno	Volumen 91-96, Primera Parte	Pag. 172	Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa)

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

"Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo

momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.”

Como se advierte, la tesis señala otro elemento esencial además de los establecidos por el CFF: la época de pago. Entonces, podemos concluir que los elementos esenciales de los impuestos son: sujeto, objeto, base, tasa y época de pago. Respecto del **sujeto**, como hemos visto en números anteriores de esta serie, hay dos tipos, los activos y los pasivos que son las personas obligadas al pago del impuesto y que son los que nos interesan en este número.

Los sujetos activos son: la federación, las Entidades locales y los Municipios; porque tienen derecho de exigir el pago de tributos.

El Sujeto pasivo es la persona que legalmente está obligado o tiene la obligación de pagar el impuesto.

El objeto, en cambio, es el acto, actividad o motivo del impuesto; mientras que la base se refiere a la cantidad sobre la que se determina el impuesto. La tasa es el porcentaje que se aplica a la base para llegar al impuesto. La doctrina habla de cuotas, tasas y tarifas, en donde las cuotas son cantidades absolutas; las tasas son porcentajes y las tarifas, el agrupamiento ordenado de cuotas o tasas de un impuesto.

Por último, la época de pago refiere al plazo o momento en que se debe de pagar el impuesto.

Analizando las Leyes de ingresos que se han promulgado en su tiempo y espacio, podemos discernir que los impuestos es una de las principales fuentes de ingresos del Estado, en proporción a las demás entradas de recursos que percibe el mismo en un ejercicio fiscal, por lo que queda de manifiesto la importancia que persiste en la contribución de los mexicanos al gasto público, a través de la carga impositiva de diferentes tipos de impuestos que se deben de pagar y enterar al fisco federal.

Los impuestos son considerados un recurso indispensable, para que la administración pública este en posibilidades de cumplir con sus objetivos propuestos, debido a que son considerados una fuente de ingresos indispensable del presupuesto de la federación y estar en posibilidades de satisfacer necesidades de tipo colectivo.

Atendiendo al multicitado artículo 31 fracción IV de la CPEUM, así como al numeral antes citado del CFF, mismos que instauran que se contribuirá al gasto público conforme lo dispongan las Leyes -principio de legalidad-; por lo que actualmente, dentro del sistema tributario mexicano podemos encontrar las siguientes Leyes fiscales que instituyen la obligación de otorgar una prestación pecuniaria al Estado en base a los ingresos, utilidades o consumo de personas físicas y morales.

“Son tributos cuya obligación se deriva de la obtención de beneficios especiales individualizados derivados de las inversiones públicas en obras públicas, prestaciones sociales, salud y otras actividades.

Las contribuciones especiales son obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado”⁹

“Los impuestos, contribuciones o ingreso tributario es el vínculo jurídico del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”¹⁰

La definición para el maestro Emilio Margáin Manautou el tributo, contribución o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie. (Manatou, 2014)

⁹ Rodríguez, Pablo. La teoría de la interpretación jurídica. consultado 5 de agosto de 2012. <http://www.tuguiaccontable.com/2012/08/diferencias-entre-impuestos.html>

¹⁰ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho fiscal*, México, Themis, 2008. pp. 126

“Para Sergio de la Garza, “tributo o contribuciones son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”¹¹

Héctor Villegas, define al tributo como las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una Ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. (Belisario Villegas, 2002)

“Adolfo Arrijoa señala que: “viene a constituir, esencialmente, la manifestación económica de la relación jurídico-tributaria, representada por el derecho de cobro a favor del Fisco y la correlativa obligación de pago a cargo del contribuyente”.¹²

“Por su parte, Luis Humberto Delgadillo señala que: “podemos decir que en virtud de su poder de imperio el Estado cuenta con la facultad de exigir determinados recursos al particular, pero es indispensable dejar asentado que no toda imposición a los particulares podrá tener el carácter de exacción tributaria, ya que existen otros tipos de ingresos que, a pesar de ser impuestos por el poder soberano, no tienen esta característica...”¹³

2.4. Principios de los Impuestos de Adam Smith

“Ideas tomadas del Libro V relativo a las finanzas públicas del tratado “Una investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones”, conocido como “La riqueza de las naciones” de Adam Smith

I. Principio de Justicia. - Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades, es decir, en proporción a los ingresos de que gozan

¹¹ Sergio Francisco De la Garza, Derecho financiero Mexicano, 2010.

¹² Adolfo Arrijoa Vizcaíno, Derecho Fiscal, 2000.

¹³ Gutiérrez Luis Humberto Delgadillo, Principios de Derecho Tributario, 2003.

bajo la protección del Estado. De aquí depende la equidad o falta de equidad de los impuestos.

Este principio se desarrolla mediante dos reglas:

- a) Generalidad. Comprende a todas las personas cuya situación coincida con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Nadie debe estar exento de la obligación fiscal.

Excepción: Elimina a las que carezcan de capacidad contributiva (cuyos ingresos sean por encima del mínimo de subsistencia)

Bielsa dice que nadie debe ser exento porque con ello se viola el principio de generalidad, además es difícil determinar la cantidad mínima requerida para vivir.

Mientras que Einaudi dice que los mínimos de subsistencia deben prevalecer y ser exentos porque esto empobrece más obligándolos a solicitar ayuda al gobierno y esto representará más erogación.

- b) Uniforme. Todos iguales frente al tributo, si el pago de un impuesto es un sacrificio, éste debe de ser igual para todos los que se encuentran dentro de una misma situación. Constituye una norma de igualdad contributiva.

II. Principio de Certidumbre. - Todo impuesto debe poseer fijeza en sus principales elementos o características para evitar actos arbitrarios por parte de la Administración Pública.

Ej. El legislador debe precisar con claridad:

- Sujeto del impuesto
- Objeto
- Base
- Tasa

- Cuota o tarifa
- Momento de causación
- Fecha de pago
- Obligaciones a satisfacer
- Sanciones

A continuación, enumeramos algunos ejemplos en los cuales no se respeta el principio de certidumbre.

- 1) Artículo 39-II CFF. - El Poder Ejecutivo no puede delegar sus facultades sino sólo en los casos expresamente previstos en la Constitución.
- 2) Ley de Ingresos de la Federación. - Otorga a la SHCP fijar periódicamente el valor o precio al público como base para determinar los impuestos.
- 3) Artículo 20 párrafo segundo CFF. - Determinar contribuciones y accesorios – INPC lo calcula el Banco de México publicado en el DOF. El artículo 7 de la LISR remite a este INPC para determinar pagos provisionales.

El Poder legislativo delega ya no al Ejecutivo, sino que a un organismo descentralizado le da la facultad de elaborar el elemento para precisar la base del pago del ISR.

- 4) Ley Reglamentaria del artículo 131 Constitucional. - Condicionado a informar al Congreso el presupuesto fiscal del año siguiente.

Principio de comodidad. - Se refiere a los lugares en donde debe de efectuarse el pago y el procedimiento a seguir y que los trámites de pago o gestiones sean breves, sencillas y sin formulismos complejos, enredados o tardados.

Deben escogerse fechas o períodos para cumplir con este período y se efectúe el pago. Tendrá como resultado una mayor recaudación y por ende menor evasión.

Ejemplos del principio de comodidad observamos:

Ley del ISR establece: Las personas morales obligadas a presentar declaraciones anuales deben pagar el impuesto dentro de los 3 meses siguientes al término del ejercicio fiscal correspondiente, las personas físicas dentro de los cuatro meses siguientes”.

- 1) Ley del IVA establece: Las personas físicas o morales pagarán el impuesto al valor agregado el día 17 del mes siguiente a aquél en que se celebraron los actos gravables.

Principio de economía. - Para que un impuesto cumpla con la finalidad económica y justifique su existencia, además de:

Económico → para la administración en su control y recaudación

Debe de ser:

- Productivo, es decir, de gran rendimiento.
- Suma que recaude

Suma que realmente entre a las aras

. Menor posible

Luigi Einaudi dice que cuando el costo de la recaudación excede el 2% del rendimiento total del impuesto → es incosteable

Causas de un impuesto antieconómico (Adam Smith)

- a) Empleo de gran número de funcionarios
- b) Impuestos opresivos a la industria – desanima. Se destine a un rubro menos productivo

c) Confiscaciones y penalidades (EUA. Cobra medio tanto de lo evadido, mientras que México del 70 al 100%)

d) Visitas y fiscalizaciones odiosas

2.5. Principios constitucionales de los impuestos:

- Principio de Legalidad.
- Principio de Obligatoriedad.
- Principio de Proporcionalidad y Equidad.

2.5.1. Principio de Legalidad. “Nullum tributum sine lege” (Art. 31-IV, 73-VII y 74-IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos)

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos.”

Todo impuesto debe estar fundamentado en una Ley. Sienta las bases para que se expidan Leyes fiscales (Congreso de la Unión) debe de discutir y aprobar las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, por lo que su exigibilidad debe derivar de una Ley expedida por el Poder Legislativo salvo los casos de decreto-Ley y decreto-delegado.

Algunos ejemplos de la aplicación de los principios de legalidad son:

- Reglamento. - Expedido por el poder Ejecutivo o reglamentario.
- Refuerzo artículo 14 segundo párrafo Constitucional

“Artículo 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata”

2.5.2. Principio de Obligatoriedad. Artículo 31-IV Const.

“Todos los mexicanos” y artículo 1 Const. Toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una Ley tributaria, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo dentro del plazo que la misma Ley establezca. Este principio debe entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los contribuyentes, sino una auténtica obligación pública, de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias a los particulares. El contribuir a los gastos públicos, no es una donación graciosa o aportación voluntaria, es un verdadero sacrificio económico para que se pueda contar con una serie de servicios públicos y de obras de beneficio colectivo.

Nuestra Constitución impone de manera obligatoria. Deber ciudadano de orden público y otorga al Estado instrumentos jurídicos adecuados para velar por su plena vigencia y cabal cumplimiento.

2.5.3. Principio de Proporcionalidad y Equidad

Hay autores que opinan que la proporcionalidad y equidad son un solo concepto, mientras que otros refieren como algo separado.

Para Flores Zavala, se trata de un solo concepto toda vez que dice que el constituyente de 1856 al igual que el de 1917 no era técnico en materia tributaria, por lo que debió inspirarse en las ideas de Adam Smith, en boga de esa época.

Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes. en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal.

La SCJN establece que todo impuesto debe reunir los requerimientos de proporcionalidad y equidad como dos conceptos distintos.

Nuestra legislación tributaria establece dos conceptos:

- a) Tributo proporcional. – “La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante

al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.¹⁴”

- b) Tributo equitativo. - Significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.”¹⁵

“El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”¹⁶

El principio que se deriva de los artículos constitucionales que señalan las garantías individuales lo podemos formular en los siguientes términos “la actividad tributaria del estado no debe impedir o coartar el ejercicio de los derechos individuales reconocidos por la Constitución

Así por ejemplo el artículo 5º constitucional el cual a la letra dice.

“Artículo 5o. A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial.”

¹⁴ <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/389/389728.pdf>

¹⁵ Lic. Luzmila del Pilar Vázquez Bustos, Apuntes de Derecho Fiscal, Facultad de Derecho, UNAM.

¹⁶ <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/389/389728.pdf>

Derivado del artículo 13 constitucional,

“Artículo 13. Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales. Ninguna persona o corporación puede tener fuero, ni gozar más emolumentos que los que sean compensación de servicios públicos y estén fijados por la ley. Subsiste el fuero de guerra para los delitos y faltas contra la disciplina militar; pero los tribunales militares en ningún caso y por ningún motivo podrán extender su jurisdicción sobre personas que no pertenezcan al Ejército. Cuando en un delito o falta del orden militar estuviese complicado un paisano, conocerá del caso la autoridad civil que corresponda.”

podemos establecer el siguiente principio: “las Leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto.”

las Leyes tributarias no deben tener efectos retroactivos”. En efecto el artículo 14 de la constitución que a la letra dice:

“Artículo 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.”

A estos principios pueden agregarse otros por ejemplo los señalados por Pietro Verri, que menciona Griziotti y que dicen: “los impuestos no deben jamás pesar fuerte e inmediatamente sobre las clases pobres.”

“No hacer jamás que el tributo siga inmediatamente al incremento de la riqueza.”

Otras reglas de diversos autores son las siguientes:

La producción no debe ser nunca dificultada por los impuestos.

Los impuestos deben ser reducidos o abolidos cuando amenazan a disminuir el consumo.

Se debe evitar, en lo posible, el contacto entre los agentes del fisco y los contribuyentes.

2.6. Aspectos Constitucionales de los Impuestos.

La suprema corte de justicia de la nación ha manifestado respecto al alcance de las Leyes lo siguiente:

“la reserva de Ley se clasifica en absoluta y relativa”

La reserva absoluta “Aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la Ley formal; en este supuesto, la materia reservada a la Ley no puede ser regulada por otras fuentes”

La reserva relativa, en cambio permite que otras fuentes de la Ley vengán a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la Ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberá ajustarse, esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la Ley haya establecido para la materia normativa”. (Spíndola, Julio 2015)

Los principios son perdurables en el tiempo, nunca están sujetos a cambios o sustitución y adoptan un valor intrínseco, como la vida o la libertad, además que sirven para resolver casos difíciles, no prescriben un comportamiento preciso, más bien encomiendan la obtención de un fin. “Son criterios universales de ética social o axiología jurídica, descubiertos por la razón humana en la naturaleza racional y libre del hombre, los cuales constituyen el fundamento de todo sistema jurídico posible actual.”

Tratándose de la materia fiscal, la dualidad de derechos que generalmente se encuentra en colisión está enfocada hacia los derechos patrimoniales frente a los derechos sociales, tutelados cada uno en artículos constitucionales específicos.

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.

En nuestro sistema jurídico mexicano, los principios en materia tributaria constituyen el eje del orden jurídico-fiscal y se encuentran contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece textualmente lo siguiente:

Artículo 31.-Son obligaciones de los mexicanos:

“IV.-Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes”

Del precepto transcrito se desprenden los siguientes principios:

2.6.1. 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.

2.6.2. 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 1º del Código Fiscal de la Federación.

2.6.3. 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.

2.6.4. 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.

2.6.5. 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.

2.6.6. 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

“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, en tanto las reglas se refieren a una situación de hecho con consecuencias legales dependiendo de la comisión u omisión de la conducta descrita... un principio está siempre inmerso de un valor, a diferencia de una regla, que sólo da seguimiento al valor establecido por el principio.”¹⁷

Ahora bien, haciendo énfasis a los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, hemos de destacar que nuestro Máximo Tribunal también ha dicho que la proporcionalidad radica en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos; de manera que los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo y las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. Para cumplir con este principio se atiende a la aplicación de tarifas progresivas, mediante las cuales los contribuyentes de más elevados recursos pueden cubrir un impuesto en monto superior mientras tanto, el principio de equidad radica en la igualdad ante la misma Ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, quienes deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias

¹⁷ Burgoa Toledo, Carlos Alberto. *Principios Tributarios, entre la legalidad y el conocimiento*. Dofiscal, primera edición, México, 2012, p. 11

aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad.¹⁸

2.7. Principios de Legalidad de los Impuestos.

- Principio de universalidad.
- Principio de interdependencia.
- Principio de indivisibilidad.
- Principio de progresividad.

2.7.1. Principio de Universalidad

Viene del reconocimiento de la dignidad que tienen todos los miembros de la raza humana sin distinción de la nacionalidad, credo, edad, sexo, preferencias o cualquier otra, por lo que los derechos humanos se consideran prerrogativas que le corresponden a toda persona por el simple hecho de serlo.

2.7.2. Principio de Interdependencia

Consiste en que todos los derechos humanos se encuentran vinculados íntimamente entre sí, de tal forma, que el respeto y garantía o bien, la transgresión de alguno de ellos, necesariamente impacta en otros derechos.

En el entendido de que por esta interdependencia unos derechos tienen efectos sobre otros, se debe tener una visión integral de la persona humana a efecto de garantizar todos y cada uno de sus derechos universales.

¹⁸ Jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de rubro “PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL”, Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomo 187-192, primera parte, p. 113

2.7.3. Principio de Indivisibilidad

Indica que todos los derechos humanos son infragmentables sea cual fuere su naturaleza. Cada uno de ellos conforma una totalidad, de tal forma que se deben garantizar en esa integralidad por el Estado, pues todos ellos derivan de la necesaria protección de la dignidad humana.

2.7.4. Principio de Progresividad

Establece la obligación del Estado de generar en cada momento histórico una mayor y mejor protección y garantía de los derechos humanos, de tal forma, que siempre estén en constante evolución y bajo ninguna justificación en retroceso.

2.8. Actividad Financiera del Estado.

“Las actividades que realiza el Estado para la consecución de sus fines han variado en cantidad y contenido, conforme se ha ido transformado la concepción de sus cometidos, así tenemos que de un Estado liberal, en que la consigna se reducirá vigilancia para que los individuos pudieran desarrollarse bajo la mirada protectora del “dejar hacer, dejar pasar” cambiamos a la concepción del Estado Providencia, en que la redistribución del ingreso, el control de los precios de ciertas mercancías y el manejo de sus organismos descentralizados y empresas para la atención de áreas estratégicas y prioritarias, son actividades que lleva a cabo como indispensables para la realización de sus metas, aunque las realiza con diferente intensidad, de acuerdo con las concepciones políticas y económicas del momento, ya que en ocasiones resulta un Estado con intervención muy acentuada, en tanto que en otras épocas se manifiesta con una política más liberal”¹⁹; lo concerniente a la actuación unilateral del Estado para imponer y recabar contribuciones derecho tributario, como la relativa a la comprensión de todo lo atinente a

¹⁹ Luis Humberto Delgadillo, Principios de Derecho Tributario.

las diversas clases de ingresos, competencia de las autoridades tanto para la fijación, como para la determinación y liquidación de los ingresos, nacimiento, pago y exigibilidad del crédito fiscal con las formas de extinción del mismo, constitutivos, en un momento dado, del estudio del derecho fiscal.

Todo lo relativo a las formas de determinación de la obligación contributiva, la cual una vez señalada en cantidad líquida origina el crédito fiscal, el cual, al no ser cubierto dentro de los plazos señalados en la Ley, se hace exigible, da lugar a la actuación diversa del Estado, a través del procedimiento de ejecución, llamado también económico-coactivo, cuya constitucionalidad deja debidamente apuntada ante las críticas de considerarlo contrario a los derechos humanos por aquello de llegar a considerar al Estado, como haciéndose justicia por su propia mano.

El Estado para la satisfacción de sus funciones propias de derecho público, requiere de recursos económicos; éstos los puede obtener de su propio patrimonio o del patrimonio de los particulares, quienes están obligados a proporcionárselos.

De la obligación anterior surge lo que se denomina obligación jurídico-contributiva o *tributaria*, que es aquella en virtud de la cual los particulares – están obligados a contribuir, en la forma y términos que las Leyes señalen, a la integración del gasto público y el Estado tiene el derecho de exigir tales contribuciones.

Tanto las aportaciones que hagan los particulares, así como los mecanismos que se establezcan para su recaudación, administración, control y erogación de los medios económicos que requiere el Estado, deben estar regulados por las normas jurídicas que al efecto se expidan.

Toda esta serie de mecanismos constituye lo que se ha denominado la actividad financiera del Estado, cuyo estudio le corresponde a la ciencia de las finanzas públicas.

La ciencia de las finanzas públicas es la que se ocupa de la actividad que realiza el poder público, tendiente a la obtención, administración, fomento y aplicación de los recursos públicos, para cuyo efecto deben considerarse los fenómenos económicos, políticos, jurídicos y sociológicos imperantes que guarden relación con dicha actividad.

La selección de objetivos socioeconómicos, la obtención de los medios para alcanzarlos, las erogaciones que realizan y la administración y gestión de los recursos económicos, son varias de las tareas más importantes que integran la actividad financiera del Estado, las cuales una vez reguladas por el derecho, constituyen el derecho financiero.

El *derecho financiero* se ha definido como el conjunto de normas que regulan la actividad económica del Estado en sus diferentes aspectos, obtención, gestión y erogación de los medios económicos que el Estado requiere para la satisfacción de sus atribuciones.

El derecho financiero se divide a su vez en tres ramas que son el derecho presupuestario en primer orden, le sigue el derecho fiscal y después el derecho contributivo o tributario.

Por *derecho presupuestario* debemos entender el conjunto de normas jurídicas que rigen la preparación, aprobación, ejecución y control de los presupuestos de ingresos y de egresos, así como la rendición de cuentas y sobre responsabilidad de los servidores públicos por los daños que le causen al Estado.

El *derecho fiscal* se define como el conjunto de normas y principios de derecho que regulan la actividad jurídica del fisco y su relación con los particulares.

El *derecho contributivo o tributario*, se ha definido como el conjunto de disposiciones jurídicas que determinan las contribuciones en cuanto a su objeto, sujeto, base, tasa o tarifa y obligaciones principales, o sea rigen en sí a la contribución o tributo.

En otras palabras, tenemos que el derecho financiero es el género que regula toda la actividad financiera del Estado, y el derecho presupuestario, el fiscal y el contributivo o tributario, son ramas o especies del derecho financiero, puesto que regulan en forma muy específica alguna actividad que corresponde a este derecho. (Martínez, 1998)

El sistema federal surgió como una respuesta a la necesidad de que diversas provincias, manteniendo su autonomía, pudieran “unir esfuerzo” en un modelo político – administrativo que les permitiera protegerse mejor de agresiones externas, que les diera mayor presencia en el ámbito internacional y que las dotara de mayor capacidad de organización en un territorio extenso (Cabrero, 2007). Debemos de recordar el espíritu del federalismo como un sistema de equilibrios y complementariedad (Cabrero, 1996).

La palabra Federalismo proviene de *foedus*, que significa alianza. El federalismo es un sistema que asocia y que une entidades políticas, las cuales mantienen su identidad, pero crean otro cuerpo político que las une. Es un sistema de autorregulación voluntaria y regulación compartida deseada expresamente (Kinkaid, 2002). El Estado Federal es aquel que se crea a voluntad de los estados, los cuales tienen diferencias entre sí, pero que deciden juntarse como medida de protección y colaboración, y aceptan el Pacto Federal como un orden y coordinación de los estados. El Estado Federal ha sido una forma de organización política extendida entre las naciones. Frenkel (1986) estimaba que existían 20 países federados ocupando 51.8 por ciento de la superficie terrestre, con 39.6 por ciento de la población mundial. Watts (2003) reporta 24 países federales, con dos mil millones de habitantes, que representan 40 por ciento de la población mundial.

El federalismo mexicano ha venido transitando, a través de su historia, de un federalismo jerárquico muy centralista hacia un federalismo dual, y a partir de las reformas de 1999 al artículo 115 Constitucional, más cercano a un federalismo tripartita (Cabrero, 2007). Aunque el propio Cabrero señala que

diversos artículos de la Constitución sugieren todavía un federalismo jerárquico, otros un federalismo dual, pero las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia se inclinan hacia un federalismo tripartita.

El federalismo en México, este mecanismo de transferencia se da a partir de la descentralización política y fiscal. La descentralización es la forma opuesta a la centralización. La descentralización fortalece el federalismo fiscal y justifica la existencia de un Estado Federal, ya que la descentralización fiscal fortalece a los gobiernos locales, porque la comunidad se identifica más estrechamente con autoridades locales que con las nacionales; por lo tanto, se promueve una mayor responsabilidad ya que la población presiona a sus funcionarios locales más que a los burócratas del gobierno central (Bahl, Roy y Linn, 1992).

Sin embargo, la descentralización no ha sido suficiente, aunque efectivamente es una condición necesaria o facilitadora para el desarrollo local. Desafortunadamente la política de federalismo fiscal se ha restringido a las transferencias federales que se regulan a través del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Diferentes autores como Moreno (2003), Raich (2004), Rodríguez (2003) aseguran que las transferencias federales desincentivan los esfuerzos recaudatorios de los municipios.

Actualmente el SCJN establece el conjunto de disposiciones y órganos que regulan la cooperación entre la Federación y las Entidades Federativas, incluyendo el Distrito Federal²⁰, con la finalidad de armonizar el sistema tributario mediante la coordinación y colaboración intergubernamental, establecer y distribuir las participaciones que correspondan a sus haciendas públicas en los ingresos federales y apoyar al sistema de transferencias mediante los fondos de aportaciones federales; a través de dichos órganos, el Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y los gobiernos de las Entidades por medio de su órgano hacendario, participan activamente en el desarrollo, vigilancia y perfeccionamiento del mismo (SNCF, 1980).

2.8.1. Etapas de la Actividad Financiera del Estado

“El Estado realiza diversas actividades para la ejecución de sus finalidades. A través del Poder Ejecutivo desarrolla una actividad "que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales. Siendo esto así, es lógico que la Administración de un Estado como la de cualquier otra entidad pública o privada tenga que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines.

De donde resulta que uno de los sectores más importantes de la actividad administrativa está constituido precisamente por la gestión de intereses económicos”.²¹

Esta actividad, que tiene una importancia primordial en el Estado moderno, ha recibido el nombre de actividad financiera, la cual, según Giannini, la cumple el Estado "para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas", y se distingue "de todas las demás en que no constituye un fin en sí misma, o sea en que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una *función instrumental* de fundamental importancia, siendo su normal desenvolvimiento una condición indispensable para el desarrollo de todas las restantes actividades".²²

La actividad financiera del Estado ha sido definida por el fiscalista mexicano

Joaquín B. Ortega como "la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines".²³

“La actividad financiera del Estado conoce, pues, tres momentos fundamentales:

²¹ Sáinz de Bujanda, F, Hacienda y Derecho, vol. I, p. 10.

²² Giannini, A. E., *Instituciones de Derecho Tributario*, n. 1. Contra Jarach Dino, *El Hecho Imponible*, Bs. As., 194.3, p. 27.

²³ Ortega, Joaquín B., *Apuntes de Derecho Fiscal*, p. 1. Valdés Costa,

a) el de la obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado tanto por institutos de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio (empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes), como por medio de institutos de derecho público, por ejemplo, los diversos tipos de tributos, o por institutos mixtos, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos;

b) la gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente, y c) la realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy diversas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha echado auestas.”²⁴

2.9. Métodos De Interpretación.

“La técnica jurídica ha elaborado, a través del tiempo, varios métodos para interpretar las normas jurídicas. No teniendo el carácter de especial ni de excepcional, según la mayoría de los autores, el Derecho Financiero puede utilizar los mismos métodos que la ciencia jurídica en general.”²⁵

“La técnica jurídica ha elaborado, en el transcurso del tiempo, los siguientes métodos de interpretación de las normas jurídicas, que pueden ser utilizados por el derecho fiscal, a saber:

- El método exegetico.
- El método lógico o conceptual
- El método histórico o evolutivo.
- El método sistemático.
- El método económico.

²⁴ Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano, 28ª edición, Editorial Porrúa, México 2008.

²⁵ Ibídem, 62

2.9.1 El Método Exegético.

Se basa esencialmente en tomar en cuenta únicamente el sentido literal o gramatical de las palabras empleadas en la expresión de la norma jurídica. Es el método utilizado por los seguidores de la escuela de la teoría absolutista.

En este sentido, tenemos que en nuestro derecho fiscal mexicano se adopta este método para las normas que establecen cargas o excepciones a los particulares, así como las que se refieren a las infracciones y sanciones. Además, se debe tomar en cuenta que no existe obligación de contribuir, sin que una ley expresamente lo establezca.

2.9.2 El Método Lógico o Conceptual.

Es aquel por medio del cual se busca la finalidad de la norma, o sea el verdadero sentido de su expedición. Es el método utilizado por los seguidores de la escuela de la teoría subjetivista.

2.9.3. El Método Histórico o Evolutivo.

Se basa en encontrar el verdadero sentido de la ley, investigando sus antecedentes, su génesis, o sea las necesidades que le dieron origen y su evolución.

2.9.4. El Método Sistemático.

De acuerdo con este método, la norma jurídica debe interpretarse con todo el conjunto de normas que constituyen el conjunto del cual forma parte, las cuales están debidamente vinculadas por la afinidad que de ellas deriva, y se encuentran relacionadas entre sí, formando parte de un sistema coherente y orgánico; de lo cual se deriva la consecuente práctica de que al interpretar una norma no hay que analizarla aisladamente, sino como parte de un todo que es el sistema jurídico al que pertenece, la interpretación debe ser

armónica. Es el método utilizado por los seguidores de la escuela de la teoría objetivista.

2.9.5. El Método Económico.

Este método de interpretación consiste en buscarle un sentido económico a las normas jurídicas fiscales, puesto que su expedición deriva de una realidad económica, que es la finalidad esencial del contenido de la norma jurídica de carácter fiscal, o sea regular la forma en que los particulares deben proporcionar los recursos económicos, que el Estado requiere para la satisfacción de sus atribuciones, y le son indispensables para el logro de dicho objetivo.”²⁶

“Interpretar una ley, significa investigar el espíritu del legislador o lo que éste quiso decir y ha dicho efectivamente, en una particular norma jurídica, existiendo como métodos de interpretación en materia fiscal: la interpretación restrictiva, la estricta o literal, la analógica y la económica.

Interpretación Estricta.

La interpretación estricta es aquella que simplemente declara el sentido o alcance de las palabras empleadas por el legislador, sin restringirlo y tampoco sin extenderlo. Este sistema de interpretación, es el aceptado en nuestro Derecho Fiscal Mexicano, ya que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 5o., establece que las normas de Derecho Tributario que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las relativas a infracciones y sanciones, son de aplicación estricta, entendiendo que son normas que imponen cargas o excepciones, las que se refieren al sujeto, objeto, base y cuota, disposición que confirma la Jurisprudencia definida No. 129 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que dice:

²⁶ Refugio de Jesús Fernández Martínez, Derecho Fiscal, Mc Graw Hill/ Interamericana Editores SA de CV 2000.

"IMPUESTOS APLICACIÓN DE LOS.-En la aplicación de los impuestos, debe tomarse en cuenta exclusivamente, los términos de la ley que los crea, sin que sea dable ampliarlos o restringirlos."

Por su parte, la Jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en reiteradas ocasiones, ha establecido lo siguiente:

"Además, es un principio de derecho impositivo el que, en la aplicación de los tributos deben tomarse en cuenta, exclusivamente, los términos de la ley que los crea, sin que sea dable ampliarlos o restringirlos; en efecto, al extender la norma interpretada a hechos que no están comprendidos dentro de ella, sino que resultan de un principio que está fuera de la norma interpretada, estaba terminantemente prohibido por el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación vigente."

Interpretación Restrictiva

La interpretación restrictiva es aquella que atribuye a las palabras de la norma interpretada, un alcance más reducido o restringido del que resulta prima facie de las palabras empleadas; este sistema interpretativo no es aceptado por nuestro país, en donde la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido:

*"Interpretación de las Normas Fiscales. - Que las Normas Fiscales sean de aplicación restrictiva, sólo significa que no deben extenderse por analogía en perjuicio del contribuyente y que no cabe exigir sino las cargas establecidas en la ley, sin ampliarlas, aumentarlas o agravarlas; pero dicho artículo 11 no previene que una norma tributaria deba aplicarse aisladamente, sin conexión con las demás o que haya de interpretarse, sin tener en cuenta su propia finalidad y el sistema a que dicha norma pertenece." Revisión Fiscal 201/957. Motores de San Luis, S.A., resuelta el 6 de noviembre de 1957 por unanimidad de 4 votos."*²⁷

²⁷ Dionisio J. Kayne, Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo, 3ra Edición, Editorial Themis mayo 2010.

A su vez existe el método de interpretación a contrario sensu, el cual parte del supuesto esencialmente lógico, al considera que no quedan comprendidos dentro de la hipótesis normativa prevista en una ley, todos aquellos casos que se encuentran colocados en una situación exactamente contraria a la que en tal hipótesis se contiene.

2.10. Escuelas de Interpretación de la Norma Fiscal.

La interpretación denota, entre otras cosas explicar o declarar el sentido de una cosa, principalmente el de los textos faltos de claridad. Para Eduardo García Máynez *“interpretar una norma jurídica es desentrañar el sentido de la misma”*.

“Interpretar una norma jurídica -dice García Belsunce- significa establecer su verdadero sentido y alcance”²⁸

Escuelas sobre la interpretación de la norma jurídica fiscal.

Las cuatro escuelas mas importantes que se han ocupado de la interpretación de las normas jurídicas son:

- La de la teoría absolutista.
- La de la teoría subjetivista.
- La de la teoría objetivista.
- La de la interpretación libre.

2.10.1. Escuela o teoría absolutista.

Niega la posibilidad de interpretar la Ley, a la cual no debe darse más alcance que el literal, se inclina esencialmente por el sentido gramatical de las palabras empleadas y descuida su enfoque jurídico.

²⁸ García Belsunce, H.A, La Interpretación de la Ley Tributaria, p 7

“la *escuela o teoría absolutista* que apoyándose en el aforismo "quod non est in codice non est in mundo" niega la posibilidad de interpretar la ley, a la cual no debe darse más alcance que el literal.”²⁹

2.10.2. La teoría de la voluntad del legislador, o teoría subjetiva.

“llamada también de culto a los materiales, sostiene que la labor interpretativa consiste en buscar la voluntad del legislador, investigando su psicología y la forma de expresión si es un legislador unipersonal y en el caso de que sea pluripersonal mediante la búsqueda de esa voluntad en las exposiciones de motivos, trabajos preparatorios, discusiones parlamentarias, ideas políticas de los gobernantes, se le conoce también como la escuela de la exegesis, prácticamente se busca la razón de ser de la Ley, o lo que es lo mismo, la necesidad social o cuya satisfacción se dirige aquella.”³⁰

2.10.3. Escuela objetivista o de la voluntad de la Ley.

“La cual pretende separar la voluntad psicológica del legislador de la que está contenida en el propio texto legal. Contempla a la Ley en forma personificada y se le atribuye una voluntad, de tal manera que la Ley va adaptándose a los cambios sociales y de otra naturaleza que ocurren a medida que el tiempo va pasando. Lo que significa que toda norma jurídica debe estar enfocada a los intereses sociales y que en forma paulatina el pueblo debe acoplarse y ajustarse a su contenido.”³¹

2.10.4. Escuela de interpretación libre

²⁹29 Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa 2008.

³⁰30 Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa 2008.

³¹31 Ibidem, p 62.

“La cual pretende que el juzgador, como miembro de la sociedad e intérprete del sentido popular, ante las imperfecciones de la Ley, ha de crear norma adecuada, lo cual nos da a entender que la labor fundamental del juez consiste en proteger los intereses sociales al dictar sus resoluciones respectivas, subsanando en su caso las lagunas u omisiones que se registren en la norma aplicable a casos concretos.”

2.11. La Interpretación Conforme a la Legislación Fiscal Mexicana.

“Para hablar de interpretación de las normas fiscales, es necesario referirnos primero al artículo 5o del Código Fiscal de la Federación (CFF), que establece:

“Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.”

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

Entonces para aplicar una norma jurídica en materia fiscal, se debe verificar si se trata de una norma sobre los elementos de los impuestos o demás contribuciones. Serán de aplicación estricta aquellas normas que establezcan:

- Cargas u obligaciones a los particulares (los que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa)
- Excepciones a las obligaciones fiscales (por ejemplo, los que establecen exenciones)
- Infracciones
- Sanciones

Aquellas disposiciones o normas que no se refieran a lo arriba mencionado, se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación.

Pareciera entonces, que existe un método de interpretación especial o que no existe posibilidad de interpretación para las disposiciones fiscales que establezcan cargas, señalan excepciones y fijen infracciones y sanciones.³² “Así se consideró por algún tiempo. Sin embargo, para conocer el sentido y alcance del artículo de referencia, debemos acudir a la interpretación del Poder Judicial.

El artículo 5º del CFF, habla de “aplicación estricta”, y no de un método de interpretación. Por tanto, el Poder Judicial ha concluido que se puede aplicar cualquier método de interpretación fiscal aun tratándose de normas que establecen cargas, excepciones a obligaciones, infracciones o sanciones, como se advierte:

El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.”³³

“En cuanto a la aplicación estricta, el Poder Judicial señala que se trata de constreñir la aplicación de las normas, única y exclusivamente a las hipótesis

³² Tesis: VIII.2o.48 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IX, abril de 1999, p. 573, de rubro: “NORMA JURÍDICA FISCAL. SU INTERPRETACIÓN PUEDE SER DE ESTRUCTA APLICACIÓN O NO, SEGÚN CONTEMPLE UNA CARGA O BENEFICIO PARA EL PARTICULAR CONTRIBUYENTE”

³³ Tesis 2a./J. 133/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVI, Diciembre de 2002, p. 238, de rubro: “CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRUCTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO”

jurídicas y a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en la norma, una vez que se determine su alcance.

Esto es, las normas que establecen cargas, excepciones a obligaciones, infracciones o sanciones, no pueden aplicarse a casos análogos o similares. Sin embargo, sí pueden interpretarse conforme a los distintos métodos de interpretación.

De esta manera, podemos concluir que, al igual que otras materias, las normas fiscales pueden interpretarse conforme a los distintos métodos de interpretación, no obstante cuando se trate de normas que establezcan cargas, excepciones a las cargas, infracciones y sanciones, se debe partir de la interpretación literal de la norma y su aplicación debe ser estricta: sólo a las hipótesis que coincidan con lo señalado en la norma, sin que pueda haber aplicación a casos similares y sin que las hipótesis puedan ampliarse o restringirse.”³⁴

2.12. Entidades Recaudatorias

“La palabra fisco se encuentra en el vocablo latino fiscos, que se utilizaba entre los romanos para llamar al tesoro del soberano (rey o emperador). Posteriormente se extensivo al vocablo fisco para también comprender el tesoro del estado, cuando los príncipes llegaron a tener disposición de un tesoro. Las antiguas Leyes castellanas dieron el nombre de fisco o cámara del rey al tesoro o patrimonio de la casa real y el de erario al tesoro público o del estado. Tanto como en España como América hoy en día, ambos vocablos se consideran sinónimos.

Se trata de una dependencia centralizada del poder ejecutivo federal, estatal y municipal encargado de recaudar y administrar los ingresos que percibe tanto por vías del derecho público como privado cada una de dichas esferas

³⁴ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ¿Cómo se interpretan las leyes fiscales?

de gobierno y que como destino invertir dichos arbitrios para atender necesidades sociales.”³⁵

2.12.1. Fisco Federal.

“Representado por la SHCP cuyo origen lo encontramos en la constitución de Apatzingán expedida el 22 de octubre de 1814, en donde se dieron las bases para la organización del poder publico y del supremo gobierno, al establecer, en su articulo 14, tres secretarías que fueron: la de guerra, la de hacienda y la de gobierno.

Sus funciones son visibles en el art. 31 de la Ley orgánica de la administración pública federal que dice: a la secretaria de SHCP corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

- Proyectar y coordinar la planeación nacional del desarrollo y elaborar, con la participación de los grupos sociales interesados, el plan nacional correspondiente.
- Proyectar y calcular los ingresos de la federación y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gobierno público federal. La utilización razonable del crédito y la sanidad financiera de la administración pública federal.
- Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de la Ley de ingresos de la federación.
- Manejar la deuda pública de la federación.
- Realizar o autorizar todas las operaciones en que se haga uso del crédito público.
- Planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país que comprende al banco central, a la banca nacional de desarrollo y a las demás instituciones encargadas de prestar servicios de banca y crédito.
- Representar el interés de la federación en controversias fiscales.

³⁵ DR. José Luis Chávez Chávez, La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en Mexico.

- Establecer y revisar los precios y tarifas de los bienes y servicios de la administración pública federal.
- Los demás que le atribuyan las leyes.

Con fecha 15 de diciembre de 1995 se publicó en el DOF la ley del SAT, la cual entró en vigor el día 1 de julio de 1997, que viene a sustituir las funciones de la Subsecretaría de Ingresos de la SHCP, específicamente las que correspondían a las administraciones generales, especiales, regionales y locales de auditoría, de recaudación y jurídica de ingresos.

El SAT es un órgano desconcentrado del SHCP, con el carácter de auditoría fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala la ley del SAT.

El SAT tiene las siguientes atribuciones:

- Recaudar impuestos, contribuciones de mejora, productos, aprovechamientos y sus accesorios de acuerdo con la legislación aplicable.
- Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la policía fiscal de la federación.
- Representar el interés de la federación en controversias fiscales.
- Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales, y sus accesorios cuando conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal.
- Ejercer aquellas que, en materia de coordinación fiscal, correspondan a la administración tributaria.

2.12.2. Fisco estatal.

Puede estar representado por la denominación de su dependencia encargada de la recaudación como: tesorería del estado, secretaría de finanzas, y

planeación, secretaría de hacienda, dirección general de hacienda, departamento de finanzas, entre otras terminologías.”³⁶

Los fiscos locales se encargan de las actividades propias de las entidades federativas concernientes a sus ingresos y egresos públicos tienen encomendada la función de formular los proyectos de leyes fiscales, incluyéndose las relativas a los ingresos y egresos de la esfera local, las funciones administrativas se realizan a través de las tesorerías estatales.

2.12.3. Fisco Municipal.

“Es identificado por la hacienda pública municipal. Cuyas funciones legales quedan en manos de la tesorería municipal, se trata del órgano encargado de la recaudación de los ingresos públicos, asumiendo a su vez la responsabilidad de realizar erogaciones que haga el ayuntamiento municipal.

El municipio de conformidad con el primer párrafo del art. 115 CPUM, es la base de la división territorial, de la organización política y administrativa de los estados de la república por esa razón su órgano de representación política, jurídica y administrativa se le denomina “ayuntamiento municipal”, debe atender a los servicios públicos y todas las demandas y problemas que se le presenten a su población.

Los órganos facultados para exigir el cumplimiento de la obligación contributiva o tributaria, son las entidades autorizadas por las leyes fiscales, cuando se generen los hechos o situaciones jurídicas como generadores de la obligación contributiva o tributaria, son:

- A nivel federal.

La SHCP. - Es el órgano encargado de recaudar contribuciones federales.

³⁶ DR. José Luis Chávez Chávez, La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en Mexico.

El IMSS. - Órgano encargado de recaudar las cuotas del seguro social a cargo de los patrones y trabajadores que le corresponden, así como las cuotas para el sistema de ahorro para el retiro a cargo de los patrones.

El INFONAVIT. – Por conducto de su tesorería que es el órgano encargado de recaudar las aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones que le corresponden.

El ISSSTE. – Es el órgano encargado de recaudar las cuotas a cargo de los trabajadores del citado instituto, que le corresponden.

- A nivel estatal.

Las entidades federativas por conducto de sus respectivas secretarías de finanzas y tesorerías generales que son los órganos encargados de recaudar las contribuciones estatales.

- A nivel municipal.

Los municipios, por conducto de sus respectivas tesorerías, que son los órganos encargados de recaudar las contribuciones municipales. Las delegaciones de las tesorerías de los municipios.

Así mismo existen organismos de fiscalización que tienen el carácter de autoridades fiscales para la realización de sus atribuciones a los organismos públicos descentralizados, entre los que se encuentran:

- Para los contribuyentes.
 - IMSS
 - INFONAVIT
 - SAT
- Para las autoridades gubernamentales.
 - Auditorio superior del estado.
 - Auditorio superior de la federación.
 - Contaduría superior de glosa.

2.13. Evasión Fiscal.

“La evasión consiste en eludir el pago del impuesto: no se trata como en la repercusión, de que un tercero pague el impuesto por el sujeto pasivo, se trata de que no se pague en forma alguna el impuesto. Nadie lo cubre.

La evasión es ilegal, cuando para eludir el pago del impuesto se realizan actos violatorios de las normas legales, como, por ejemplo: el contrabando, la ocultación de ingresos, *la simulación de actos o contratos*.

La evasión ilegal o fraude al fisco, no solo daña al fisco, sino también a los sujetos cumplidos, porque al señalarse las cuotas al impuesto y calcular su rendimiento, deberán tenerse en cuenta las pérdidas debidas al fraude. Esto será tanto más frecuente, cuanto más altas sean las cuotas y más molestos los procedimientos administrativos para la determinación del impuesto.

El fraude debe ser combatido por las siguientes razones:

- 1.- Por constituir una violación a la Ley.
- 2.- Porque coloca a los violadores en situaciones de privilegio frente a aquellos que han querido cumplir con la Ley o que no han podido violarla.
- 3.- Porque no pueden quedar al criterio del particular determinar si debe o no pagar el impuesto.
- 4.- Porque si la finalidad del impuesto es cubrir los gastos públicos y estos tienen como causa fundamental la realización de las atribuciones del estado, quien defrauda al fisco está obstaculizando la realización de esas atribuciones, es decir es un enemigo de la sociedad en general.

Sin embargo, la opinión pública no mira con excesiva severidad al defraudador fiscal, aun considera el fraude como un signo de habilidad, esto se explica por las siguientes razones principales:

- a) Por la ignorancia sobre los fines de los impuestos.

- b) Por la falta de una contraprestación a cambio de cantidades que se pagan por concepto de impuesto, de manera que su pago aparece a los ojos de los contribuyentes como verdaderos donativos a título gratuito hechos al Estado.
- c) Cuando la mala administración pública da lugar a la prestación de servicios públicos defectuosos, insuficientes o nulos, se robustece el criterio de la inutilidad del pago del impuesto.
- d) Por último, en los casos de inmoralidad de los funcionarios de la administración, porque el causante considera que pagar el impuesto no es sino contribuir al enriquecimiento ilegítimo de los funcionarios deshonestos.”³⁷

Las medidas que pueden tomarse para evitar los fraudes son los siguientes:

- 1.- Medidas de control del impuesto.
- 2.- Medidas para interesar a los agentes fiscales en el cobro del impuesto.
- 3.- Medidas para interesar en el mismo fin a los particulares extraños a la relación tributaria.
- 4.- Penas contra los defraudadores.
- 5.- Procedimientos rápidos de ejecución.
- 6.- Medidas tendientes a garantizar el interés fiscal.
- 7.- Penas para los que inciden una negativa colectiva para pagar impuestos.”

La legislación fiscal no define específicamente lo que se debe entender por evasión fiscal y elusión fiscal. Sin embargo, esa terminología no es ajena a nuestro sistema jurídico.

En el diccionario de la real academia española, se indica que la voz “evasión” deriva del latín *evasio*, *onis* que significa subterfugio para evadir una

³⁷ Ernesto Flores Zavala, Finanzas Publicas mexicanas.

dificultad y acción y efecto de evadir. Por su parte el vocablo “evadir”, del latín *evadere*, significa evitar un daño o peligro; eludir con arte o astucia una dificultad prevista; sacar ilegalmente de un país dinero o cualquier tipo de bienes; escaparse; desentenderse de cualquier preocupación o inquietud.

El diccionario jurídico mexicano, la define como cualquier hecho, comisivo u omisivo del sujeto pasivo de la imposición que convenga o viole una norma fiscal, en virtud de la cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto en la Ley; es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abandonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas, omisiones violatorias de disposiciones legales la evasión fiscal lleva implícita la licitud (antijurídica) es violatoria de disposiciones legales.³⁸

“Se entiende que existe evasión fiscal cuando una persona infringiendo la Ley, deja de pagar todo o una parte de un impuesto al que está obligada ”.³⁹

Derivado de lo anterior, al incumplir de manera intencional con el pago de las contribuciones que le corresponden como contribuyente y ciudadano, estará cometiendo un delito este incumplimiento causa un deterioro económico en las Finanzas Públicas y el contribuyente obtiene un beneficio que no le correspondería, razón por la cual incurre en el delito de defraudación fiscal, la cual se define como aquellas actividades o conductas ilícitas adoptadas por el contribuyente, con el fin específico de eximirse total o parcialmente con el pago de sus contribuciones.

El Lic. Rogelio Martínez Vera, define la evasión fiscal como:

³⁸ Diccionario Jurídico Mexicano, México, Editorial Porrúa, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2000 (decima cuarta edición) letras D-H, voz EVASION FISCAL, elaborada por BUNSTER, Álvaro, p.1371

³⁹ Jesús Espinoza, citado en http://www.tuobra.mx/publicadas/010926133228-3_2_html (consultado el 20 de enero de 2011.)

“El acto intencional o no, omitido o comisivo por medio del cual el sujeto pasivo de la obligación se sustrae al pago de un tributo en forma total o parcial al que ésta obligado conforme a los ordenamientos legales.”

La evasión fiscal puede ser:

- Total
- Parcial

2.14. Defraudación Fiscal.

“El derecho positivo mexicano señala en el Código Fiscal de la Federación dos tipos de delitos fiscales:

1. El delito de contrabando.
2. El delito de defraudación fiscal.

La defraudación fiscal se tipifica en el Artículo 108 del CFF, en el cual se señala que *“comete el delito de defraudación fiscal, quien en uso de engaños o aprovechamientos de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.”*

La omisión total o parcial de alguna contribución que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos e el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal quien:

- Consigne para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores.
- Omita enterar dentro del plazo establecido las contribuciones retenidas o recaudadas.
- Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.
- Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

- Sea responsable por omitir presentar, por más de doce meses, las declaraciones de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente, no importa el monto.
- Declare en el pedimento como valor de la mercancía un monto inferior en un 70% o mas al valor de transacción de mercancías idénticas o similares de acuerdo con la Ley Aduanera, salvo que se haya otorgado garantía.
- Declare inexactamente la clasificación arancelaria de las mercancías, cuando con ello se omita el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, se evada la garantía por la importación de mercancías o se importe la misma sin que el importador se encuentre inscrito el padrón a que se refiere el Reglamento de la Ley Aduanera.

Loa anterior no aplica si se cumple en forma espontánea con la obligación, con los recargos y la actualización correspondientes.”⁴⁰

2.15. Elusión.

“La elusión fiscal o elusión tributaria es una figura consistente en no pagar determinados impuestos que aparentemente debería abonar, amparándose en subterfugios o resquicios legales, no previstos por el legislador al momento de redactar la ley. Esta situación se puede producir como consecuencia de deficiencias en la redacción de la ley o bien porque sus autores no han previsto efectos no deseados al entrar en juego con el resto de las normas tributarias. Se caracteriza principalmente por el empleo de medios lícitos que buscan evitar el nacimiento del hecho gravado o disminuir su monto.

La elusión tributaria es una consecuencia del principio de legalidad del tributo, ya que como el impuesto debe venir establecido por la ley, entonces no puede cobrarse un impuesto si la ley no lo ha establecido, lo que abre el flanco para aprovechar los puntos débiles que la ley ha dejado.

⁴⁰ DR. José Luis Chávez Chávez, La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en Mexico

De manera conceptual la elusión fiscal fundamenta la planeación fiscal que está en cierta forma permitida en el artículo 25 de la CPEUM, tratando de lograr la mínima carga fiscal para los contribuyentes, es decir, se busca no dejar de pagar los impuestos, pero sí eficientarlos para mejoras de las empresas y con ello se vean beneficiados, es por ello que lo que reiteradamente se señala en el marco teórico y que en la redacción de capital se debe buscar como propuestas viables que deben ser modificadas, para evitar que se realicen en éstas con fines propios.

Algunas posibles técnicas de elusión tributaria son las siguientes:

- Darle a una situación jurídica determinada el estatus de otra distinta, aprovechando alguna clase de conceptualización defectuosa, para aplicarle una ley tributaria más benigna.
- Ampararse en una exención tributaria que por defectuosa técnica legislativa, no había sido prevista para el caso particular en cuestión.
- Incluir bienes en categorías cuya enumeración no está contemplada por la ley tributaria, y por tanto su inclusión dentro del hecho tributario es dudosa, para eximirlos de impuestos.”⁴¹

“La elusión impositiva o evitación fiscal, con estos dos nombres pueden designarse el comportamiento del contribuyente “por el que renuncia a poseer, materializar, o desarrollar una capacidad económica sujeta a gravamen”, por el que el contribuyente evita simple y sencillamente la realización del hecho generador que constituye el presupuesto de hecho de la obligación tributaria.

Para Albiñana García G., la elusión impositiva se caracteriza:

- a) Por una actividad o abstención del virtual contribuyente que evita la realización del hecho generador de la obligación tributaria.
- a) Por la naturaleza material o real de la inactividad o abstención del potencial contribuyente (no será ocioso advertir que la actividad o abstención se refiere a una determinada "forma jurídica", pero se

⁴¹ DR. José Luis Chávez Chávez, La Relación Tributaria entre el Estado y los contribuyentes en México, 2010.

realiza otra con iguales o parecidos resultados económicos, el supuesto no será de "elusión".

- b) Por dirigirse el comportamiento del posible contribuyente a la respectiva Hacienda Pública, esto es, en la fase que había sido de percusión impositiva si la elusión no hubiera operado.”⁴²

2.16. Simulación.

“La simulación, es el acto en el que se da a conocer algo como si en verdad existiera, pero que en realidad no es así, es algo que se presenta en una gran variedad de situaciones y ámbitos y tiene como principal móvil o propósito la obtención de un beneficio, burlando a los acreedores o a determinados organismos e instituciones públicas, como la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La simulación de actos es tan amplia que nuestra legislación reconoce dos tipos de la misma:

- a) La simulación absoluta, en la que el acto simulado nada tiene de real, sólo existe en apariencia,
- b) La simulación relativa, en la que se disfraza o se oculta la verdadera naturaleza de un acto bajo una forma falsa.

Como ejemplo de simulación absoluta se mencionan los siguientes:

1. Cuando se tiene un adeudo fiscal, algunos contribuyentes para evitar el embargo de los bienes inmuebles que poseen celebran un supuesta compraventa con familiares o amigos a través de la cual se desprende de la propiedad, ocasionado con ello que el deudor carezca de recursos para cumplir sus obligaciones de pago, pero en realidad esa venta es simulada porque los familiares o amigos secretamente están de acuerdo, cubriéndose todas las formalidades del acto, pero en realidad

⁴² Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México 2008.

la posesión no ha sido transferida y el precio no ha sido pagado o ha sido devuelto íntegramente.

En lo que se refiere a simulación relativa, podemos mencionar los siguientes ejemplos:

1. Cuando se le vende un bien inmueble a un familiar, con el fin de eludir el pago del impuesto sobre la renta se maneja como si la transmisión de la propiedad del bien fuera a consecuencia de una donación y no de venta

Llevado al terreno fiscal, la simulación de actos es considerado defraudación fiscal cuando con el uso de engaños o aprovechándose de errores se omita parcial o totalmente el pago de alguna contribución, así como cuando se realicen dos o mas actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio al fisco federal.”⁴³

2.17. Planeación Fiscal

“Es importante considerar que la planeación fiscal es un proceso preventivo, mas no correctivo, una actividad legitima a la que todos tenemos derecho.

Por planeación fiscal debemos entender toda aquella aplicación de estrategias que permitan reducir, eliminar o diferir la carga tributaria del contribuyente, apegándose siempre a lo permitido por las leyes, contando con el soporte documental que demuestre su licitud, procurando el menor riesgo.

Ahora bien, toda planeación debe estar basada en un programa el cual estará diseñado en función de cada contribuyente, así como de la estructura empresarial con que cuente, ya que en este tema no existen “trajes a la medida” o “recetas de cocina”.

⁴³ DR. José Luis Chávez Chávez, La Relación Tributaria entre el Estado y los contribuyentes en México, 2010.

El hecho de que una estrategia sea útil para cierta empresa no significa que será igual de útil para otras o viceversa.

Dichas actividades se recomienda basarlas en un plan de eficiencia fiscal ya que cada empresa tiene un manejo de su negocios y necesidades distintas, sin considerar que las estructuras accionarias suelen tener ciertas particularidades y la responsabilidad que adquiere su órgano de gobierno para con terceros incluyendo el propio SAT.

El proceso que debe seguirse para desarrollar una adecuada planeación fiscal es la siguiente:

1. Análisis. Su objetivo es identificar el estado actual desde el punto de vista fiscal, jurídico, financiero, etc. del contribuyente o grupo de empresas, que serán objeto de la planeación. Esta será la base de la planeación fiscal, ya que es aquí donde se determinan cuáles son las características particulares respecto a su funcionamiento, capacidad de generar ingresos, giros, beneficios fiscales aplicables, etc.
2. Diagnóstico. Posterior al análisis realizado se tendrán los elementos que permitan determinar las posibles soluciones que servirán de base para la toma de decisiones o cambios a realizar.
3. Alternativas. En esta parte del proceso se deberá hacer un análisis conjunto entre los asesores y los accionistas de la empresa para determinar cuál es la mejor alternativa y se determinaran los procesos a seguir y los tiempos para su implementación.
4. Implementación. Una vez que se han tomado acuerdos se deben de aplicar los mismos. Estos acuerdos pueden involucrar a especialistas de otras áreas, en su caso y tener todos los elementos que amparan cada acción tomada.
5. Mantenimiento. El resultado de una correcta estrategia puede verse afectado si no se siguen políticas permanentes adecuadas, por lo que es indispensable conseguir un acercamiento directo en la operación del negocio y coordinar las actividades fiscales de manera permanente. Adicionalmente

cualquier estrategia que se decida implementar no será permanente por lo que es recomendable darle un seguimiento puntual para que, en caso de ser necesario, se adecue a los cambios en el entorno de negocios.”⁴⁴

Por su parte el IMCP define a la planeación como el diseño, análisis e implantación de las opciones existentes para realizar un negocio o llevar a cabo una operación o grupo de operaciones, con el fin de lograr que la carga fiscal aplicable sea la mínima posible, que pueda diferirse su pago o que se obtengan los mayores beneficios de índole fiscal, siempre dentro del marco de las disposiciones fiscales.

De la cual se despenden los siguientes conceptos:

Implantación de las opciones existentes, es planeación cuando se busca la forma más adecuada para tributar a determinado contribuyente con la cual se busca un beneficio.

Lograr que la carga fiscal aplicable sea la mínima posible, conociendo la operación del contribuyente es posible optimizar la carga tributaria a través de la programación de las erogaciones.

Siempre del marco de las disposiciones fiscales, la planeación fiscal siempre se conduce en un marco de legalidad toda vez que es con la habilidad del planeador con la cual se vale para configurar beneficios a los contribuyentes.

La planeación fiscal es un conjunto de estrategias avaladas por un marco jurídico exacto, que permiten la determinación y pago de los impuestos justos, proporcionales y equitativos.

2.18. Presunción De Inocencia

“Componentes fundamentales del derecho a la justicia, los derechos humanos en el proceso penal obligan al Estado a amparar por igual a las personas víctimas e imputadas de delito.

⁴⁴ <https://www.forbes.com.mx/el-abc-de-la-planeacion-fiscal/>, El ABC de la Planeación Fiscal.

El catálogo constitucional de derechos del debido proceso de las personas imputadas de delito incluye los señalados por los artículos 16, 17, 18, 19 y 20 constitucionales y, de acuerdo con el Artículo 1º, también todos aquellos establecidos en tratados internacionales que regulan el derecho a un juicio justo.

De esta forma, los ciudadanos sujetos a proceso penal gozan de los derechos a la presunción de inocencia; a ser juzgados por tribunales competentes, independientes e imparciales; a ser informados de los cargos imputados en lengua que entiendan; a conocer el motivo de su detención, no auto-incriminarse y guardar silencio; a no sufrir incomunicación, intimidación ni tortura, y a defensa adecuada —que será pública y gratuita si dichas personas no disponen de defensor privado—, así como a conocer en las diversas etapas procesales los hechos constitutivos de delito que se le imputan y sus derechos; presentar los testigos y pruebas que juzguen pertinentes, y acceder a la toda información disponible relativa al proceso, desde la etapa de investigación.”⁴⁵

2.18.1. Antecedentes Universales del Principio de Presunción de Inocencia.

“El término presunción de inocencia se remonta a la antigua Roma según lo sostiene el jurista italiano Luigi Ferrajoli, quien basa su afirmación en tres fuentes a saber:

Los escritos de Trajano, emperador romano del año 98 al 117 D.C., los cuales sobreviven en el *Digesto* de Justiniano y derivan de la comunicación que aquél sostuvo con quienes sometían a su consulta asuntos tales como el procedimiento que debían seguir en las investigaciones e imposición de castigos a los gobernados infractores; al respecto, el emperador contestaba: *“que tratándose de delitos no debía ser condenado un ausente... que tampoco*

⁴⁵ <http://ijpp.mx/el-sistema-de-justicia-penal/los-derechos-de-los-imputados>

debía ser condenado alguien por sospechas; porque es mejor que se deje impune el delito de un culpable, que condenar a un inocente...

De esta forma, la presunción de inocencia en la antigua Roma la encontramos en el Digesto, también denominado Pandectas, consistente en una antología de citas tomada de aproximadamente dos mil libros de la inmensa literatura clásica de la época, así como en la literatura jurídica de prominentes jurisconsultos, y no en los textos jurídicos entonces existentes, con lo cual su observancia y aplicación no era propiamente forzosa para los órganos del Estado.”⁴⁶

“El prestigiado jurista italiano Luigi Ferrejoli asevera que el principio de presunción de inocencia proviene del derecho romano. Basándose en tres fuentes, a saber:

- a) los escritos de trajano: “statius ese impunitum relinqui facinus nocentis, quam innocentem dammare” (es mejor dejar impune un delito, que condenar a un inocente).
- b) La máxima de pablo (69 ad edictum) “ei incumbit probatio qui dicit non qui negat. (le incumbe probar a quien afirma, no a quien niega)
- c) Los brocardios medievales “affirmanti non neganti incumbit probatio” y “actore non probante reus absolvitur” (le incumbe probar a quien afirma, no a quien niega. Si el actor no prueba, el reo debe ser absuelto)⁴⁷

2.18.2. Antecedentes del Principio de Presunción de Inocencia en México.

“El antecedente del principio de presunción de inocencia en el sistema jurídico mexicano se encuentra en el Decreto Constitucional para la Libertad

⁴⁶ Uribe Benítez Oscar, El Principio de Presunción de Inocencia y la Probable Responsabilidad, 2007.

⁴⁷ Ferrajoli, Luigi, “Derecho y razón. Teoría del garantismo penal”, sexta edición, editorial Trotta, Madrid, España, 2004, pag 550 y nota de pie de página 12 en pág. 625

de la América Mexicana, sancionado el 22 de octubre de 1814 en Apatzingán, el cual, a pesar de que no tuvo vigencia práctica, estableció en su artículo 30 que *“Todo ciudadano se reputa inocente, mientras no se declare culpado”*⁴⁸.

“El principio de presunción de inocencia garantiza que durante un juicio se pruebe la culpa y no la inocencia de una persona imputada de delito; está plasmado como garantía procesal en múltiples acuerdos internacionales y desde 2008 fue incorporado a la Constitución mexicana como parte de los derechos que conforman el debido proceso.

Lo establece el Artículo 11 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, al preciar que «Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio público en el que se le hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa.

Asimismo, la Convención Americana sobre Derechos Humanos prevé en su Artículo 8 que Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Y en términos semejantes se asienta en Artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de la ONU.

Estos tratados han sido ratificados por el Estado mexicano, pero no fue sino hasta 2008, con la aprobación de la Reforma Constitucional de Seguridad y Justicia, que se incorporó la presunción de inocencia como derecho explícito en la Constitución.”⁴⁹

Incluyendo el principio de inocencia en el artículo 20 de la constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

“El proceso penal será acusatorio y oral. Se regirá por los principios de publicidad, contradicción, concentración, continuidad e inmediación

⁴⁸ Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, <http://www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/conshist/pdf/1814.pdf>

⁴⁹ <http://ijpp.mx/el-sistema-de-justicia-penal/presuncion-de-inocencia>

B. De los derechos de toda persona imputada:

I. A que se presuma su inocencia mientras no se declare su responsabilidad mediante sentencia emitida por el juez de la causa”

2.19. Sustancia Económica

Los contribuyentes están obligados a llevar contabilidad la cual se integra principalmente de los registros y asientos contables los cuales a su vez deberán ser analíticos, descriptivos de todas y cada una de las operaciones actos o actividades siguiendo el orden cronológico en que estos se efectúen, en los que se permita identificar cada operación, para lo cual deben captar la sustancia económica de la entidad.

La Sustancia Económica como postulado básico.

“La sustancia económica debe prevalecer en la delimitación y operación del sistema de información contable, así como en el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad.

Explicación del postulado básico

La sustancia económica debe prevalecer

El sistema de información contable debe ser delimitado en forma tal que pueda ser capaz de captar la esencia económica del ente emisor de información financiera.

El reflejo de la sustancia económica debe prevalecer en el reconocimiento contable con el fin de incorporar los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad, de acuerdo con su realidad económica y no sólo en atención a su forma jurídica, cuando una y otra no coincidan.

Debe otorgarse, en consecuencia, prioridad al fondo o sustancia económica sobre la forma legal.”⁵⁰

⁵⁰ Normas de Información Financiera NIF A-2 Postulados Básicos, Pag. 8.

CAPITULO III

PROPUESTA

3.1. Antecedentes del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación surge de las reformas fiscales para el ejercicio 2014, cuando el Poder Ejecutivo Federal presento el día 8 del mes de octubre del 2013 la propuesta de reformas fiscales a los principales ordenamientos jurídicos -tributarios, al H. Congreso de la Unión y dio a conocer a la opinión pública; que de ser aprobada entraría en vigor a partir del 1º de enero de 2014.

A decir del Ejecutivo, en la exposición de motivos, el propósito de esta reforma es contar con recursos que permitan, entre otros aspectos, atender proyectos sociales como: una pensión universal para personas mayores de 65 años y un seguro temporal de desempleo para proteger a quienes han perdido su trabajo. También se enfatizó que en el sexenio del Lic. Enrique Peña Nieto no se gravará con impuesto al valor agregado la enajenación de medicinas y alimentos, porque afectaría la capacidad del consumo de aquellos que menos tienen.

La reforma fiscal que para el ejercicio fiscal 2014, han dejado como resultado múltiples cambios en las Leyes fiscales, procedimientos y hasta en la operatividad de los contribuyentes en donde los principales cambios son:

- Se elimina el IVA a colegiaturas.
- Se eliminó el impuesto IETU.
- Se eliminó el régimen de consolidados
- Se homologa el IVA dejando una tasa única para todo el país.
- Se aumentó una retención del 10% para la distribución de dividendos.
- Se aumenta la cobertura en el IEPS.
- Se eliminó el carácter de obligatorio del dictamen fiscal.

- Nueva regulación para las empresas de maquila.
- Requisito para efectuar las deducciones desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente. (la cuenta de origen debe estar a nombre del contribuyente para gastos mayores de \$2,000.00 como de pago de salarios.
- Se elimina la deducción inmediata de inversiones (la cual regresa para 2016).
- Se abroga la Ley del IDE.
- Se crea el Régimen del RIF.
- Se elimina la obligación de conservar copia de los comprobantes emitidos.
- Se le dan efectos fiscales a la información proporcionada por los contribuyentes a entidades financieras (presunción de domicilio fiscal)
- Se adiciona el denominado “buzón tributario”
- Se adicionan las revisiones electrónicas.
- Surgen medidas contra contribuyentes defraudadores
- Obligación de expedir CFDI.
- Informar mensualmente de los registros y asientos contables
- Surge la llamada “contabilidad electrónica”

“La complejidad del Sistema Tributario Mexicano ha sido uno de los factores que más ha influido en la baja recaudación y alta informalidad que existía en la captación de recursos por parte del Estado, es por ello, que en 2013 se llevó a cabo la Reforma Hacendaria, misma que entró en vigor a partir del 1 de enero de 2014. En la exposición de motivos de la misma, se manifestó que la propuesta estaba orientada a mejorar la equidad del sistema tributario del país. Para ello, se acotaron o eliminaron tratamientos especiales, para garantizar un trato equitativo a personas con capacidades contributivas similares, y se gravaron los ingresos personales que se concentraban en los sectores más favorecidos de la población. Para dicho objetivo la Reforma propuso la simplificación del Impuesto Sobre la Renta (ISR). Con ello, se ampliaba la base del impuesto y se garantiza una contribución justa de todos

los sectores de la economía al financiamiento de los programas de gasto público⁵¹.”

Por lo que la Reforma Hacendaria tenía por objeto la eliminación de tratamientos especiales, buscaba ampliar el padrón de contribuyentes, combatiendo la informalidad, así mismo buscaba erradicar la evasión fiscal implementando nuevas estrategias a fin de detectar esquemas agresivos de evasión fiscal principalmente el del tráfico de comprobantes apócrifos.

Como se mencionó anteriormente el artículo 69-B del CFF tiene por objeto combatir los esquemas agresivos de evasión fiscal, y específicamente el de frenar el tráfico de comprobantes apócrifos, por lo que antes de la puesta en marcha del artículo 69-B del CFF la autoridad hacendaria no podía dar el carácter de actos simulados en materia fiscal pues carecían de norma jurídica que le diera validez, situación que se desprende de la interpretación del artículo 2182 del Código Civil Federal...

“Artículo 2182.- La simulación absoluta no produce efectos jurídicos. Descubierto el acto real que oculta la simulación relativa, ese acto no será nulo si no hay Ley que así lo declare”

3.2. Problemática

“Hasta la fecha, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) tiene en la mira a 2,621 contribuyentes tanto personas físicas como morales por considerar que realizan operaciones simuladas.

Del 2014 al 1 de febrero de 2018, el órgano recaudador, a cargo de Osvaldo Santín, ha publicado los datos de 6,811 pagadores de impuestos por considerar que han emitido comprobantes fiscales que podrían ser apócrifos.

⁵¹ Datos tomados del Estudio realizado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de Fecha 31 de Julio de 2015.

Del total de contribuyentes publicados, 4,080 de ellos ya están determinados como empresas fantasmas definitivas, mientras que 110 han logrado desvirtuar los hechos y 2,621 aún están por determinar su situación.

Agregó que, en México, las empresas fantasmas han generado facturas por 1.4 billones de pesos, lo equivalente a casi 5% del Producto Interno Bruto (PIB).⁵²

De la información publicada en el portal del SAT, con las listas publicadas de los presuntos EFOS y EDOS actualizada al 18 de junio de 2018, se obtienen los siguientes datos:

Número de Contribuyentes	Estatus
2,716	Presunto
5,237	Definitivo
122	Desvirtuado

“El número de contribuyentes creció 14.5 por ciento en el citado periodo para llegar a un total de 59.5 millones de contribuyentes, entre personas físicas y morales.”⁵³

De un padrón de contribuyentes de casi 60 millones el SAT únicamente a fiscalizado el 0.13% que es un porcentaje menor, pero que significan el 5% del PIB, lo que se traduce en que ese pequeño porcentaje de los contribuyentes que operan bajo los esquemas de evasión fiscal evadieron impuestos por cifras considerables, es por tal motivo que el SAT focaliza su fiscalización en combatir principalmente a los esquemas agresivos de evasión fiscal.

3.3. Sujetos Implicados

De la exposición de motivos del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación se pueden identificar tres tipos de sujetos: anexo 1.1

⁵² <https://www.eleconomista.com.mx/economia/El-SAT-tiene-en-la-mira-a-2621-contribuyentes-por-operaciones-inexistentes-20180212-0105.html>

⁵³ <https://www.sdpnoticias.com/nacional/2017/05/08/crece-el-numero-de-contribuyentes-pero-baja-la-recaudacion-neta-sat>

1. Los traficantes o vendedores de facturas o comprobantes fiscales. (Son los que ofertan facturas por bienes o servicios inexistentes.
2. Los adquirentes de mala fe, esto es, los compradores de los comprobantes con el único propósito de deducir y/o acreditar un concepto por el que en realidad erogaron una cantidad mucho menor. (Son los que pagan un precio o comisión por la 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.)
3. Los adquirentes de buena fe, esto es, los contribuyentes que sin tener conocimiento de la práctica de emisión de comprobantes que amparan actividades inexistentes, cuentan con comprobantes expedidos por el traficante pero que sí amparan la compra del bien o servicio de que se trate. (Para proteger a los contribuyentes a que se refiere el numeral 3 se incorporó un mecanismo de publicidad de los nombres de los traficantes de comprobantes fiscales, a fin de que puedan proceder a autocorregirse o, en su caso, acreditar que la prestación del servicio o la adquisición de bienes en realidad aconteció, desvirtuando así la presunción de inexistencia)

Entre las características para detectar un posible EFO y un EDO se encuentran las siguientes:

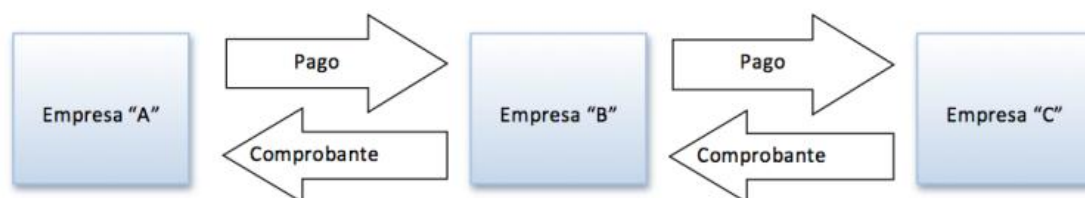
EFOs (Empresas que Facturan Operaciones Simuladas)	EDOs (Empresas que Deducen Operaciones Simuladas)
Empresas de reciente creación de 2 a 3 años	
En el domicilio manifestado ante la RFC no se observa actividad económica, o corresponde a casa habitación.	Presenta signos evidentes de actividad económica.
No hay empleados, maquinaria,	Cuenta con instalaciones,

equipos.	empleados, maquinaria, equipo.
En el mismo domicilio existen dos o más contribuyentes de los cuales comparten socios.	
	Sus proveedores son los EFOS.
Normalmente se encuentran omisos, o declaran una utilidad casi nula.	Normalmente se encuentran al corriente en sus obligaciones fiscales.
Se encuentran en el estatus de no localizados, o son localizados y en la verificación únicamente atiende una sola persona quien dice ser la secretaria.	
El concepto de facturación normalmente es son servicios (asesoría, capacitación, asistencia técnica, mercadotecnia)	Deducen cantidades injustificadas de intangibles, (servicios personales, nominas, capacitación, adiestramiento, asistencia técnica, mercadotecnia)
Realiza compras a empresas que son de reciente creación.	
Los depósitos que reciben son prácticamente retirados de manera instantánea, para realizar pagos a proveedores, reintegrando el dinero en efectivo o a través de transferencias de cuentas no engranadas a la contabilidad a nombre del representante legal, de	Reciben en cuentas bancarias no engranadas en la contabilidad o en cuentas bancarias abiertas a nombre de terceros (accionistas, representante legal, socios) el reintegro de lo que pago por supuestos bienes y/o servicios recibidos, en un importe menor a lo que erogaron (descontando el

accionistas, o terceras personas.	porcentaje de comisión por la operación)
-----------------------------------	--

De tal forma que el EDO obtiene beneficios de un acto simulado e inexistente, de conformidad con los artículos 2180 y 2181 del Código Civil Federal, “...Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas.”, “...La simulación es absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real; es relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.”

Los contribuyentes de un hecho simulado realizan el tráfico de los comprobantes fiscales que carecen de sustancia y de los cuales obtiene un beneficio económico y por otra parte obtienen la deducción del importe consignado en la factura, así como de la posibilidad de obtener un acreditamiento del IVA desglosado en la factura para posteriormente llegar a una devolución, por lo tanto el (EFO) Empresas que Facturan Operaciones simuladas es el primer eslabón en la cadena de trafico de comprobantes fiscales, los cuales emiten un comprobante simulando operaciones y cobrando a su vez una comisión por la operación a quienes las compran, Empresas que Deducen Operaciones simuladas (EDOS), quienes a su vez les reintegran el dinero de la operación descontando el importe de la comisión pactada, a través del llamado empresas carrusel el cual operara como se observa en la gráfica 1.1 denominada esquema de empresas carrusel, dentro del anexo de gráficos.



Anexo 1.1 Grafico Empresas Carrusel

El fenómeno del tráfico de comprobantes fiscales se da a través del llamado esquema de empresas carrusel, para ejemplificar como opera el esquema en mención hacemos referencia al **administrador general de Auditoría Fiscal Federal del SAT**, José Genaro Ernesto Luna Vargas, informó que al 31 de diciembre de 2013 se tenían identificadas a 316 empresas “facturadoras” de operaciones simuladas y a unos 12 mil contribuyentes que utilizan este tipo de esquema, lo que generó un monto de 105 mil millones de pesos durante cinco años, de 2008 a 2012.

El funcionario del SAT explicó que el esquema llamado “Operación carrusel”, consiste en que más de dos empresas constituidas formalmente se ponen de acuerdo para diseñar este esquema de evasión, a través de la simulación de operaciones inexistentes.

Por un lado, una empresa emisora de comprobantes fiscales, factura una supuesta enajenación de mercancías, bienes o servicios y, por otro, la empresa beneficiaria del esquema supuestamente compra el servicio o recibe los bienes. Si bien la factura cumple con todos los requisitos legales, detrás de ella hay una operación inexistente o simulada, pues la empresa que facturó no cuenta con activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes.

Precisó que detrás de toda esta red siempre hay una comisión que se paga entre las empresas participantes, la cual oscila entre 6.0% y 10%; además, en el diseño de este tipo de esquema están involucrados despachos de contadores o asesores fiscales, algunos de los cuales ya han sido “exhibidos” en las listas que publica el SAT en su página electrónica y en el Diario Oficial de la Federación (DOF).

La afectación significativa la sufren los ingresos tributarios en la segunda etapa del tráfico de comprobantes fiscales, cuando las empresas que Facturan Operaciones simuladas venden el comprobante a las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas, realizando una deducción de una operación inexistente o parcialmente inexistente y disminuyendo de tal forma la base

del Impuesto Sobre la Renta y realizando el acreditamiento del Impuesto al valor Agregado.

3.4. Aplicación del Artículo 69-B Del Código Fiscal de la Federación.

*“Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes fiscales **sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente**, para prestar los servicios 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.”*

De tal forma la autoridad fiscal, para determinar la presunción de las operaciones inexistentes se basa en los siguientes supuestos.

No contar con:

- Los Activos.
- Personal.
- Infraestructura.
- O Capacidad Material

O que su estatus sea como:

- No Localizados.

Para que la autoridad llegue a la presunción de operaciones inexistentes, primeramente, realiza cruces de información, en base en la información que obra en su poder de la cual tiene acceso.

De conformidad con el artículo 63 del código fiscal.

“Los documentos o bases de datos que lleven, tengan acceso o en su poder las autoridades, podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier otra autoridad u organismo descentralizada competente en materia de contribuciones federales.”

La información que obra en poder en la autoridad fiscal es la información que el contribuyente está obligado a presentar a través de declaraciones e informativas como son:

- La Declaración Anual del Impuesto Sobre la Renta (Art. 9, 4to párrafo y 76 fracción V de la LISR)
- La declaración Informativa Múltiple anexo 1
- La Declaración Informativa de Operaciones con Terceros (Art. 32 primer párrafo y fracciones VIII de la LIVA)
- Envío de la contabilidad

La autoridad fiscal realiza los cruces de información de las cuales obran en su poder como son:

- Visor 360
- Cuenta única Darío.
- Consulta Nacional de Declaración Informativa de Operaciones con Terceros (DIOT).
- Reporte General de consulta de Información de Contribuyentes
- Consulta Nacional de Nuevo Esquema de Pagos y Declaraciones
- Reporte General de consulta de Información de contribuyente.
- Consulta Nacional de Nuevo Esquema de Información sobre Pagos de Retenciones ISR, IVA, e IEPS
- Declaración Informativa Múltiple (anexo 1)

- En el dictamen Fiscal los anexos y notas a los estados financieros en donde se desprende que no cuenta con activos, personal o infraestructura.
- Aportaciones de Datos de Terceros.
- Consulta de CFDI.

De la anterior información, documentales, informativas y declaraciones la autoridad fiscal presume que el contribuyente no cuenta con:

- Activos.
- Personal.
- Infraestructura.
- Capacidad Material.

En la práctica común la autoridad fiscal posteriormente a realizar el cruce de información presume la inexistencia de las operaciones mediante dos vías:

- Iniciadas las facultades de comprobación.
- No iniciando facultades de comprobación.

El artículo 69-B del CFF no hace mención de como la autoridad fiscal deberá hacerse llegar de pruebas y documentales para poder presumir la inexistencia de las operaciones, puesto que únicamente hace mención *“...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 se encuentren no localizados...”* por lo que el texto en mención no hace referencia a si la autoridad deberá iniciar facultades de comprobación o no, por lo que en la practica la autoridad fiscal está presumiendo la inexistencia de las operaciones incluso sin iniciar facultades de comprobación, realizando únicamente cruces de información de las que

obran en su poder, como es el caso para el hecho de presumir que el contribuyente no cuenta con el personal lo hace a través de la revisión a la Informativa Múltiple anexo 1, y al no ser llenado, no presentar la declaración o enviarla en “ceros” la autoridad presume que el contribuyente no cuenta con personal, en el mismo sentido la autoridad se basa del CFDI por concepto de nómina para poder presumir si cuenta o no con personal.

Para determinar si la autoridad debe o no iniciar facultades de comprobación podemos observar la siguiente tesis emitida por la SCJN:

Tesis: 2a. XCVII/2015 (10a.)	Gaceta del Semanario Judicial de la Federación	Décima Época	2010024 18 de 42
Segunda Sala	Libro 22, Septiembre de 2015, Tomo I	Pag. 694	Tesis Aislada(Común, Administrativa)

Procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones. el artículo 69-b del código fiscal de la federación que lo prevé, es de naturaleza heteroaplicativa anexo 1.2.

En la que se menciona en referencia al artículo 69-B del CFF.

“se trata de una norma de naturaleza heteroaplicativa, en tanto los supuestos que contiene no cobran eficacia por su sola entrada en vigor, sino que sus efectos se proyectan en el instante en que la autoridad despliega el ejercicio de verificación, por lo que la individualización de la norma precisa de un acto concreto de aplicación, en este caso, derivado de la actuación directa de la autoridad fiscalizadora”

De dicha tesis podemos concluir que la autoridad debe iniciar facultades de comprobación con el fin de verificar los supuestos por los que puede presumir la inexistencia de las operaciones, y con el objeto de poder probar sus afirmaciones la autoridad fiscal deberá hacerse llegar de pruebas

documentales y de procedimiento y poder presumir la inexistencia de las operaciones.

Posterior a que la autoridad fiscal se hace llegar de pruebas documentales procede a notificar a los contribuyentes que se encuentran en dicha situación.

“En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación mediante tres vías, a través del buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado”

Posterior a la publicación los contribuyentes tendrán un plazo de 15 días para que la autoridad fiscal valore las pruebas aportadas por el contribuyente”

“Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.”

En el tercer párrafo del artículo 69-B del CFF se presentan dos etapas, primero que la autoridad valorará las pruebas, posteriormente notificará su resolución.

Por último, el artículo 69-B del CFF muestra las consecuencias de deducir comprobantes apócrifos los cuales son

“Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno”

El 4to párrafo del mencionado artículo nos muestra las consecuencias de la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, por lo que la presunción de operaciones inexistentes tendrá efectos únicamente para efectos fiscales, concluido el periodo para que el contribuyente aporte pruebas y desechadas estas, la presunción de operaciones inexistentes se convierte en definitiva, por lo que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales no tendrán efecto fiscal alguno es decir los contribuyentes no podrán deducir las cantidades amparadas en los comprobantes, en esta etapa el contribuyente tendrá dos opciones para corregir su situación fiscal:

- Optar por la autocorrección y presentar las declaraciones correspondientes, sin deducir las cantidades contenidas en los comprobantes fiscales de los proveedores que se encuentren en los listados de manera definitiva.
- Una vez que el proveedor se encuentra de manera definitiva, los contribuyentes tendrán un plazo de 30 días posteriores a la publicación del EFO para acreditar ante la autoridad la materialidad de las operaciones.

El 5to y 6to Párrafo del artículo 69-B del CFF.

“las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en

los listados a que se refiere el párrafo tercero de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este código”

“En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.”

Si un contribuyente celebros operaciones con un EFO deberá acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los comprobantes fiscales en cuestión, optaran por la autocorrección cancelando lo efectos de los comprobantes fiscales del EFO o por ultimo si no realizaron ninguna de las dos opciones la autoridad fiscal podrá iniciar facultades de comprobación y en todo caso determinarles un crédito fiscal por las operaciones que correspondan a los comprobantes fiscales en cuestión.

3.5. Legalidad del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Demasiadas son las inconformidades en cuanto a la aplicación del artículo 69-B del CFF se refiere, pues en defensa de los contribuyentes mencionan que el SAT se extralimita en sus facultades, llegando a ser arbitrario el procedimiento dictado en el citado artículo, vulnerando derechos de los

contribuyentes y dejándolos incluso en un estado de indefensión, es por eso que en la presente investigación analizamos la postura de la Suprema Corte de Justicia de la Nación puesto que es *“el Máximo Tribunal Constitucional del país y cabeza del Poder Judicial de la Federación. Tiene entre sus responsabilidades defender el orden establecido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; mantener el equilibrio entre los distintos Poderes y ámbitos de gobierno, a través de las resoluciones judiciales que emite; además de solucionar, de manera definitiva, asuntos que son de gran importancia para la sociedad. En esa virtud, y toda vez que imparte justicia en el más alto nivel, es decir, el constitucional, no existe en nuestro país autoridad que se encuentre por encima de ella o recurso legal que pueda ejercerse en contra de sus resoluciones;”*⁵⁴ así como los criterios emitidos por la PRODECON “Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica funcional y de gestión, especializado en materia tributaria, que proporciona de forma gratuita, ágil y sencilla servicios de orientación, asesoría, consulta, representación legal y defensa, investigación, recepción y trámite de quejas y reclamaciones contra actos u omisiones de las autoridades fiscales federales que vulneren los derechos de los contribuyentes, así como de acuerdos conclusivos como un medio alternativo para resolver de forma anticipada y consensuada los diferendos que durante el ejercicio de las facultades de comprobación surjan entre las autoridades fiscales los contribuyentes, o bien, para regularizar la situación fiscal de estos últimos”⁵⁵, con la finalidad de poder determinar si el procedimiento dictado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación para presumir la inexistencia de las operaciones es con apego a la legalidad.

3.5.1. Publicación de los Datos del Contribuyente.

En la primera parte del artículo 69-B del CFF, nos hace referencia a que la autoridad fiscal publicara a los contribuyentes que hayan emitido

⁵⁴ <https://www.scjn.gob.mx/conoce-la-corte/que-es-la-scjn>

⁵⁵ <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon>

comprobantes sin contar con personal, activo, infraestructura o capacidad material o bien que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, las publicaciones las realizara mediante tres vías, vía buzón tributario, mediante los listados en la página del SAT y por ultimo mediante el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos, en este sentido se ha pronunciado la SCJN, en la tesis:

Tesis: I.1o.A.70 (10a.)	A Gaceta del Semanario Judicial de la Federación	Décima Época	2006463 25 de 42
Tribunales Colegiados de Circuito	Libro 6, Mayo de 2014, Tomo III	Pag. 2236	Tesis Aislada(Común)

Suspensión definitiva en el amparo. Debe negarse cuando se solicite contra los efectos y consecuencias de la publicación de los nombres de contribuyentes a que se refiere el artículo 69-b del código fiscal de la federación. Anexo 1.3.

“Por tanto, no es posible conceder la medida cautelar en el amparo contra sus efectos y consecuencias, porque de hacerlo, se afectaría el interés social, pues se privaría a los contribuyentes que realizan operaciones con quienes aparecen en la lista de su derecho a la información, del derecho a aclarar su situación fiscal y, en su caso, de autocorregirse.”

Menciona la SCJN que los contribuyentes no se pueden amparar contra la publicación de los listados del SAT, pues privaría a los contribuyentes que realizan operaciones con quienes aparecen en la lista de su derecho de información y por lo tanto de autocorregirse.

Posteriormente la SCJN emitió la siguiente tesis:

Tesis: 2a.	Gaceta del Semanario Judicial	Décima Época	2010160 17
------------	-------------------------------	--------------	------------

XCVI/2015 (10a.)	de la Federación		de 42
Segunda Sala	Libro 23, octubre de 2015, Tomo II	Pag. 2092	Tesis Aislada (Constitucional)

Procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones. las publicaciones con los datos de los contribuyentes a que hace referencia el Artículo 69-b del Código Fiscal de la Federación no se rigen por el artículo 22 de la constitución política de los estados unidos mexicanos. Anexo 1.4.

Concluyendo que la publicación de los datos del contribuyente tiene como finalidad informar que existe la presunción, para brindar la posibilidad de desvirtuar, por lo que no contraviene al artículo 22 de la CPEUM.

Por último, en cuanto a la publicación de los datos del contribuyente de acuerdo al procedimiento del artículo 69-B del CFF se tiene la siguiente tesis:

Tesis: 2a./J. 140/2015 (10a.)	Gaceta del Semanario Judicial de la Federación	Décima Época	2010278 16 de 42
Segunda Sala	Libro 23, octubre de 2015, Tomo II	Pag. 1745	Jurisprudencia (Constitucional)

Procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones. los datos de los contribuyentes a que hace referencia el artículo 69-b del código fiscal de la federación son de carácter público y, por ende, pueden darse a conocer a terceros. Anexo 1.5.

En la que se establece que derivado del procedimiento del 69-B CFF se realizan las publicaciones con los datos de los contribuyentes y que dichos datos (RFC y la Razón o Denominación Social) son de carácter público y que cualquier persona puede consultarlos y por ende, la publicación de esa información no se considera que viola lo dispuesto en el artículo 6º de la CPEUM.

En cuanto a la publicación de los datos del contribuyente por que se presume la inexistencia de las operaciones respecto de los comprobantes que emitió, la SCJN ha emitido 3 tesis en las que establece que el artículo 69-B del CFF no es violatorio de los artículos 22 y 6 de la CPEUM puesto que priorizan el derecho de los contribuyentes que celebraron operaciones con los que se encuentran en los listados, sobre los que directamente se encuentran en los listados, alegando que dichos listados tienen por objeto el informar de los contribuyentes que presuntivamente han celebrado operaciones inexistentes para que los terceros interesados puedan autocorregirse o demostrar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los comprobantes, si bien los contribuyentes tienen derecho a la información y que los datos de los contribuyentes son de carácter público esto no quiere decir que estén a disposición de cualquier persona, al respecto:

“El Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales (INAI) ordenó la semana pasada al Servicio de Administración Tributaria (SAT) publicar los nombres de los contribuyentes a los que les perdonó impuestos, así como el monto, en el periodo del 1 de diciembre de 2012 al 31 de diciembre del 2013, y del 1 al 6 de abril del 2018.

El SAT guarda los nombres de estos contribuyentes alegando el secreto fiscal, mientras que suele publicar cada mes en el Diario Oficial de la Federación (DOF) y en su página de internet una lista con el nombre de los contribuyentes a los que supone como incumplidos o simulan operaciones.

El SAT entra en contradicción cuando publica los nombres de contribuyentes que considera han realizado operaciones indebidas o inexistentes, ha promovido reformas legislativas que provocan que se ventile este tipo de operaciones y parece que cae en contradicción cuando no quiere dar información de los contribuyentes a los que favorece (con las condonaciones)”, comentó Rafael Torres Raba,

integrante de la Comisión Fiscal 3- Bosques del Colegio de Contadores Públicos de México.”⁵⁶

El SAT no proporcione los datos de los contribuyentes alegando el secreto fiscal el cual se establece en el artículo 69 del CFF, si bien es cierto el SAT puede realizar las publicaciones con los datos del contribuyente como se establece en el artículo 69-B del CFF y que se ha pronunciado la SCJN que dichas publicaciones con los datos de los contribuyentes no son violatorias de los artículo 6 y 22 de la CPEUM, también es cierto que dichas publicaciones afectan significativamente a los contribuyentes que se encuentran en los listados, pues ven mermadas sus relaciones comerciales toda vez que al encontrarse en los listados ningún contribuyente quiere celebrar operaciones con ellos por evitarse “problemas” con el SAT, la realidad es que la publicación de los listados con los datos de los contribuyentes por una parte respeta el derecho de los contribuyentes de estar informados afín de poder autocorregirse o demostrar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los comprobantes pero también afecta significativamente a los contribuyentes expuestos en dichos listados, por lo que el procedimiento dictado en el artículo 69-B del CFF debería modificarse y permitir únicamente la notificación a los contribuyentes que se encuentren en los supuestos que establece el 1er párrafo del artículo en mención mediante el buzón tributario respecto de las primera publicación de los listados, puesto que la primera publicación de los listados informan de la presunción que tiene la autoridad de operaciones inexistentes, es decir se trata de presunciones y no aun de hechos definitivos y dejando la notificación a los contribuyentes mediante tres vías (Buzón Tributario, DOF y listados en la página del SAT) hasta que se trate de hechos definitivos, que de conformidad con el 3er párrafo del artículo 69-B del CFF será de “los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo.”

⁵⁶ <https://www.altonivel.com.mx/finanzas-personales/sat/perdona-impuestos-el-sat/>

Los listados del SAT repercuten en la imagen de los contribuyentes que ven afectada su reputación, afectando significativamente sus relaciones comerciales, al respecto la SCJN ha emitido la tesis siguiente en cuanto a la libertad de trabajo se refiere:

Tesis: 2a./J. 134/2015 (10a.)	Gaceta del Semanario Judicial de la Federación	Décima Época	2010277 15 de 42
Segunda Sala	Libro 23, Octubre de 2015, Tomo II	Pag. 1743	Jurisprudencia(Constitucional)

Procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones. el Artículo 69-b del Código Fiscal de la Federación que lo prevé, no viola el derecho a la libertad de trabajo. Anexo 1.6.

“El artículo 5o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos reconoce el derecho a la libertad de trabajo y comercio señalando que no podrá ser vedada sino por determinación judicial cuando se afecten los derechos de terceros o por resolución gubernativa cuando se ofendan los derechos de la sociedad”

“No viola el derecho referido, pues a través de esa comunicación no se impide el ejercicio de sus actividades comerciales, porque la facultad de la autoridad constituye una presunción que admite prueba en contrario en relación con la inexistencia de las operaciones que amparan los documentos que emiten los contribuyentes que tienen las características señaladas en el artículo del código citado, pero no limita o restringe el normal desarrollo de las actividades de la negociación, ya que puede desvirtuarse a través de los medios de defensa a su alcance.”

La tesis en menciona que el procedimiento dictado en el Artículo 69-B del CFF en cuanto a la publicación de los listados del SAT, estos no afectan a la libertad de trabajo puesto que el contribuyente podrá desvirtuar las

presunciones de la autoridad, pero durante el tiempo en que esto pase el contribuyente ve mermadas sus relaciones comerciales, pues su imagen y reputación se ponen en duda puesto si celebro o no operaciones inexistentes al respecto se tienen las siguientes tesis de la SCJN:

Tesis: XXVII.3o.36 A (10a.)	Gaceta del Semanario Judicial de la Federación	Décima Época	2016876 2 de 42
Tribunales Colegiados de Circuito	Libro 54, Mayo de 2018, Tomo III	Pag. 2747	Tesis Aislada(Común)

Publicación "preliminar" de los datos del contribuyente en términos del artículo 69-b del código fiscal de la federación. al constituir un acto de imposible reparación, en su contra procede el amparo indirecto.

Tesis: I.18o.A.55 A (10a.)	Gaceta del Semanario Judicial de la Federación	Décima Época	2017010 1 de 42
Tribunales Colegiados de Circuito	Libro 54, Mayo de 2018, Tomo III	Pag. 2581	Tesis Aislada(Administrativa)

Inicio del procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones. procede el juicio de nulidad en su contra dada la afectación jurídica que su publicidad acarrea. Anexo 1.7.

Tesis en las que la SCJN ha informado de la posibilidad de proceder mediante amparo indirecto y juicio de nulidad en contra de los listados del SAT y de sus efectos en ambas tesis se abordan los listados del SAT desde la problemática que dichas publicaciones causan en los contribuyentes implicados, como son la afectación en la imagen y prestigio profesional y que por lo tanto se afecta a las relaciones comerciales del contribuyente toda vez que exponen negativamente la imagen del contribuyente; se observa como la SCJN ha

cambiado su postura puesto que negó el amparo promovido en contra de la publicación de los datos de contribuyente por priorizar el derecho de los contribuyentes de estar informados y de tal forma brindarles la oportunidad de autocorregirse, ahora a 4 años de la aplicación del Artículo 69-B del CFF se ha podido dar cuenta de las afectaciones que producen la publicación de los listados del SAT y considerando que estas se encuentran en una etapa preliminar y no se trata de hechos definitivos.

3.5.2. Procedimiento Relativo a la Presunción de Operaciones Inexistentes.

El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación establece el procedimiento que la autoridad hacendaria debe seguir con el fin de presumir la inexistencia de las operaciones, en cuanto al procedimiento del Artículo 69-B del CFF, se tiene como supuestos para presumir la inexistencia de las operaciones que los contribuyentes han emitido comprobantes sin contar con:

- Activos.
- Personal.
- Infraestructura.
- Capacidad material
- O, Contribuyente no localizado.

Una vez que la autoridad detecte que se configuran los anteriores supuestos en un contribuyente, notificara a los contribuyentes que se encuentran en dicha situación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que ha su derecho convenga para poder desvirtuar las presunciones, en cuanto al procedimiento del artículo en mención la SCJN emitió con fecha 23 de octubre de 2015 3 tesis:

Tesis: 2a./J. 132/2015 (10a.)	Gaceta del Semanario Judicial de la Federación	Décima Época	2010275	13 de 42
-------------------------------------	--	-----------------	---------	----------

Segunda Sala	Libro 23, Octubre de 2015, Tomo II	Pag. 1740	Jurisprudencia(Constitucional)
--------------	------------------------------------	-----------	--------------------------------

Procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones. El artículo 69-b del Código Fiscal de la Federación que lo prevé, no contraviene el principio de irretroactividad de la ley. Anexo 1.8.

*“El efecto del artículo **69-B** del Código Fiscal de la Federación sólo consiste en permitir que se detecte a los contribuyentes que emitieron una documentación sin que hubiera existido la operación o actividad que las soporte, pero ello no significa que se le quite validez a un comprobante, más bien evidencia una realidad jurídica y es que las operaciones contenidas en esos comprobantes, que en su caso hubieran sido utilizados, no cuentan con aquel soporte, por lo que si bien pudieron expedirse con anterioridad a la entrada en vigor del precepto aludido, no por ese hecho gozaban de eficacia, pues para ello necesitaban cumplir con los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación”*

La tesis a la que anteriormente se hace referencia, menciona que el artículo 69-B del CFF permite detectar a los contribuyentes que emitieron comprobantes de operaciones inexistentes, por lo que si en un principio el comprobante no está soportado por una operación real el procedimiento en mención no modifica una situación previamente creada pues esta no existió; al tratarse de una norma de procedimiento y de conformidad con el 2do párrafo del artículo 6 del CFF no contraviene el principio de irretroactividad de la Ley contenido en el artículo 14 CPEUM.

“Las disposiciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas de procedimiento que se expidan con posterioridad.”

En cuanto al derecho de audiencia, tenemos la siguiente tesis:

Tesis: 2a./J. 133/2015 (10a.)	Gaceta del Semanario Judicial de la Federación	Décima Época	2010274 12 de 42
Segunda Sala	Libro 23, octubre de 2015, Tomo II	Pag. 1738	Jurisprudencia (Constitucional)

Procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones. El artículo 69-b del Código Fiscal de la Federación que lo prevé, no contraviene el derecho de audiencia. Anexo 1.9.

En dicha tesis se hace mención que el procedimiento dictado por el artículo 69-B del CFF no es violatorio del derecho de audiencia contenido en el artículo 14 de la CPEUM, puesto que se les brinda a los contribuyentes hasta en dos plazos para que puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos, ya que se tratan de presunciones iuris tantum las cuales admiten prueba en contrario, por lo tanto se brinda el derecho a los contribuyentes de desvirtuar las presunciones de la autoridad.

Así mismo la SCJN se pronunció en cuanto al principio de presunción de inocencia en la siguiente tesis:

Tesis: 2a./J. 135/2015 (10a.)	Gaceta del Semanario Judicial de la Federación	Décima Época	2010276 14 de 42
Segunda Sala	Libro 23, octubre de 2015, Tomo II	Pag. 1742	Jurisprudencia (Constitucional)

Procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones. El artículo 69-b del Código Fiscal de la Federación que lo prevé, no contraviene el principio de presunción de inocencia. Anexo 1.10.

*“Al tratarse de una presunción que admite prueba en contrario y que debe fundarse en información objetiva que aluda a la falta de capacidad operativa del contribuyente para llevar a cabo las operaciones a las que se refieren los comprobantes fiscales, el artículo **69-B** del Código Fiscal de la Federación no contraviene el principio de presunción de inocencia, en virtud de que no se establecen ni fincan determinaciones definitivas ni se atribuye responsabilidad al gobernado, sino que prevé un llamamiento para que éste alegue lo que a su interés convenga y aporte la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a presumir la inexistencia de las operaciones que avalan los comprobantes.”*

Se pronunció la SCJN tratándose del principio de presunción de inocencia en el sentido de que el artículo 69-B del CFF no es violatorio de este principio toda vez que las presunciones realizadas por la autoridad admiten prueba en contrario, brindando al contribuyente el derecho de desvirtuar las presunciones de la autoridad.

Los contribuyentes tienen 3 plazos para aportar las pruebas que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos de la autoridad, la primera viene con la primera publicación de los contribuyentes que emitieron comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad o bien que dicho contribuyente se encuentre no localizado, en la que se le otorga al contribuyente un plazo de 15 días contados a partir de la última de las notificaciones, el segundo plazo otorgado por el artículo 69-B del CFF se establece en el 5to párrafo en el que se otorga un plazo de 30 días siguientes al de la publicación definitiva de contribuyentes que realizaron operaciones inexistentes, y por último el 3er plazo será una vez iniciadas las facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal, que este plazo será durante el ejercicio de las facultades de comprobación o incluso antes del levantamiento de la última acta parcial, de conformidad con el 5to párrafo del artículo 42 del CFF.

Tratándose de los plazos en los que el contribuyente puede aportar pruebas para desvirtuar los hechos de la autoridad para presumir la inexistencia de las operaciones, también ha sido objeto de análisis y controversias por parte de la autoridad y los contribuyentes puesto que los plazos no estaban muy bien definidos e incluso los plazos eran casi inexistentes situación que se expone a continuación:

Originalmente el 3er párrafo del artículo 69-B del CFF se encontraba así:

“Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.”

Posteriormente con fecha 25 de junio de 2018 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el decreto por el que se reforma el artículo 69-B del CFF.

Se adiciono un 3er párrafo en el que se otorga una prórroga de 5 días para aportar las pruebas documentales:

“Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.”

En la reforma del artículo 69-B del CFF se le brinda al contribuyente de una prórroga de 5 días para aportar documentación.

Así mismo se reformó el original 3er párrafo dejándolo en el 4to párrafo después de la reforma, dejándolo de tal forma:

“Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.”

En primera instancia se incluye el plazo de la prórroga, posteriormente se modificó el plazo por el cual la autoridad valorara las pruebas, el cual anteriormente el plazo era de 5 días y ahora se establece un plazo de 50 días para que la autoridad valore las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificara su resolución a los contribuyentes, el plazo anterior de 5 días era casi inexistente y considerando que las pruebas comprenden un ejercicio en revisión, estas en muchas ocasiones eran demasiada documentación y simplemente hacía suponer que la autoridad fiscal no valoraba las pruebas y

que además en ese mismo tiempo tenía que emitir la resolución y notificársela a los contribuyentes.

Ahora con el plazo de 50 días la autoridad fiscal tiene tiempo suficiente para valorar la documentación y en su caso desestimar las pruebas fundando y motivando dicho actuar; a su vez en el con el ahora 4to párrafo del artículo 69-B del CFF se prevé un plazo de 20 días incluidos en los 50 días, en los cuales la autoridad podrá requerir información y documentación adicional a los contribuyentes la cual deberá ser proporcionada en un plazo de 10 días posteriores a la notificación de requerimiento de información, dicha modificación surge de la tesis que emitió la SCJN en la que se deja al descubierto que el requerir documentación adicional establecido en el artículo 70 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación no respetaba el principio de reserva de ley, puesto que en el cuerpo del artículo 69-B del CFF no se establecía la posibilidad de requerir información adicional.

Tesis: (I Región)8o.50 A (10a.)	Gaceta del Semanario Judicial de la Federación	Décima Época	2014184 6 de 42
Tribunales Colegiados de Circuito	Libro 41, abril de 2017, Tomo II	Pag. 1780	Tesis Aislada (Constitucional, Administrativa)

Presunción de operaciones inexistentes amparadas en comprobantes fiscales. el artículo 70 del reglamento del código fiscal de la federación, al prever en el procedimiento relativo la posibilidad de un segundo requerimiento de información y un plazo adicional para proporcionarla, no establecidos en el propio código, transgrede los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica. Anexo 1.11.

“El artículo 70 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, al prever la posibilidad de un requerimiento de información adicional al contribuyente, para que éste la proporcione dentro del plazo de diez días siguientes a que surta efectos su notificación, en el procedimiento

*de presunción de operaciones inexistentes amparadas en comprobantes fiscales, establecido en el artículo **69-B** del propio código, transgrede los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica, ya que ese segundo requerimiento y el plazo adicional no están contenidos en el ordenamiento que se reglamenta.”*

Se trataba de un requerimiento adicional de información que no estaba en el cuerpo del artículo 69-B del CFF por lo que el artículo 70 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establecía requerimientos mayores a los que se establecían en el artículo 69-B del CFF, por último, el decreto por el que se reforma el artículo en mención entrara en vigor a los treinta días siguientes al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

En cuanto al procedimiento la suprema corte se ha pronunciado en el sentido de los plazos que cada contribuyente implicado en la simulación de operaciones inexistentes tendrá para desvirtuar la presunción de la autoridad.

Tesis: I.4o.A.150 A (10a.)	Semanario Judicial de la Federación	Décima Época	2018762 3 de 53
Tribunales Colegiados de Circuito	Publicación: viernes 07 de diciembre de 2018 10:19 h	Ubicada en publicación semanal	TESIS AISLADAS(Tesis Aislada (Administrativa))

Procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones, previsto en el artículo 69-b del código fiscal de la federación –en su texto anterior a la reforma publicada en el diario oficial de la federación el 25 de junio de 2018–. el contribuyente que dedujo y, por ende, otorgó efectos fiscales a los comprobantes cuestionados, no tiene interés para solicitar la declaratoria de extinción de las facultades de la autoridad, por haber transcurrido en exceso el plazo a que se refiere el tercer párrafo del propio precepto. Anexo 1.12.

3.5.3. Contribuyente no localizado.

Uno de los supuestos por los que la autoridad podrá presumir la inexistencia de las operaciones, es el que los contribuyentes se encuentren en el estatus de no localizado, el cual es un procedimiento que la autoridad fiscal realiza respecto al domicilio del contribuyente.

El que un contribuyente se establezca en el estatus de no localizado, se debe a la calificación y verificación de:

- Si el domicilio fiscal reúne las características señaladas en el artículo 10 del CFF.
- A si el contribuyente a desocupado el domicilio fiscal en el que se encontraba.
- Si realizo cambio de domicilio y no presento aviso a la autoridad fiscal, por lo que la autoridad no puede ubicar al contribuyente.

El artículo 10 del Código fiscal de la Federación establece que se considera domicilio fiscal:

“Artículo 10.- Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.

c) Únicamente en los casos en que la persona física, que realice actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local, su casa habitación. Para estos efectos, las autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente en su casa habitación, que cuenta con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previstos en los incisos a) o b) de esta fracción.

Siempre que los contribuyentes no hayan manifestado alguno de los domicilios citados en los incisos anteriores o no hayan sido localizados en los mismos, se considerará como domicilio el que hayan manifestado a las entidades financieras o a las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, cuando sean usuarios de los servicios que presten éstas.

II. En el caso de personas morales:

a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto o cuando hayan manifestado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en el lugar que conforme a este artículo se considere su domicilio, indistintamente.”

La autoridad fiscal realiza verificación de los domicilios fiscales para comprobar que cumplen con los requisitos del artículo antes mencionado y de tal forma verificar si en dicho domicilio se encuentra la administración principal del negocio.

Los contribuyentes pueden caer en el supuesto de no localizado cuando cambien de domicilio y no presenten aviso a la autoridad respecto al cambio de domicilio.

Los contribuyentes que se encuentren como no localizados y que a su vez emitan comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal,

infraestructura y capacidad material, la autoridad fiscal procederá a cancelarles el certificado de sello digital de conformidad con el artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación.

“Artículo 17-H.- Los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria quedarán sin efectos cuando:

X. Las autoridades fiscales:

c) En el ejercicio de sus facultades de comprobación, detecten que el contribuyente no puede ser localizado; éste desaparezca durante el procedimiento, o bien se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.”

La cancelación del certificado de sello digital es una medida que busca frenar el tráfico de facturas apócrifas, es aquí donde considero la autoridad debe poner el freno al tráfico de los comprobantes, si se ataca a los emisores de comprobantes fiscales apócrifos se elimina la venta y posterior deducción de operaciones inexistentes.

3.6. Aportación de pruebas documentales.

Las presunciones del artículo 69-B del CFF son presunciones que admiten prueba en contrario por lo que se respeta el principio de presunción de inocencia, la carga de desvirtuar las presunciones se transfiere al contribuyente.

Las presunciones relativas o iuris tantum

“Esta categoría de presunciones consienten las presunciones de prueba en contrario, imponiéndole esa carga a quien aspire a desvirtuarlas.”⁵⁷

Es entonces el contribuyente quien debe desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes, pero el artículo 69-B del CFF no es claro en cómo se

⁵⁷ <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/5/2489/5.pdf>

debe probar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los comprobantes fiscales en cuestión y peor aún no establece mediante que documentación e información se podrá desvirtuar los hechos de la autoridad fiscal, pues el artículo 69-B del CFF solo menciona:

“Con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos”

Y al no ser claro en la forma en que el contribuyente puede desvirtuar las presunciones de la autoridad, el procedimiento en el artículo 69-B del CFF puede llegar a ser arbitrario puesto que el comprobar que efectivamente se adquirieron los bienes o servicios queda a juicio del administrador quien es quien valorara las pruebas, provocando de tal forma que el probar que los bienes o servicios fueron efectivamente adquiridos suponen requisitos mayores en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pues estos no se establecen.

Se puede conocer el criterio del administrador con la resolución que emite en la cual valora las pruebas, y de tal forma saber que documentación y pruebas pueden desvirtuar las presunciones de la autoridad, para lo cual los contribuyentes deben basarse en su contabilidad y en la información financiera que está registra, las Normas de Información Financiera en la NIF A-4 Características cualitativas de los estados financieros una característica de la información financiera es la de confiabilidad la cual para ser confiable debe:

“a) reflejar en su contenido, transacciones, transformaciones internas y otros eventos realmente sucedidos (veracidad);

b) tener concordancia entre su contenido y lo que se pretende representar (representatividad);

c) encontrarse libre de sesgo o prejuicio (objetividad);

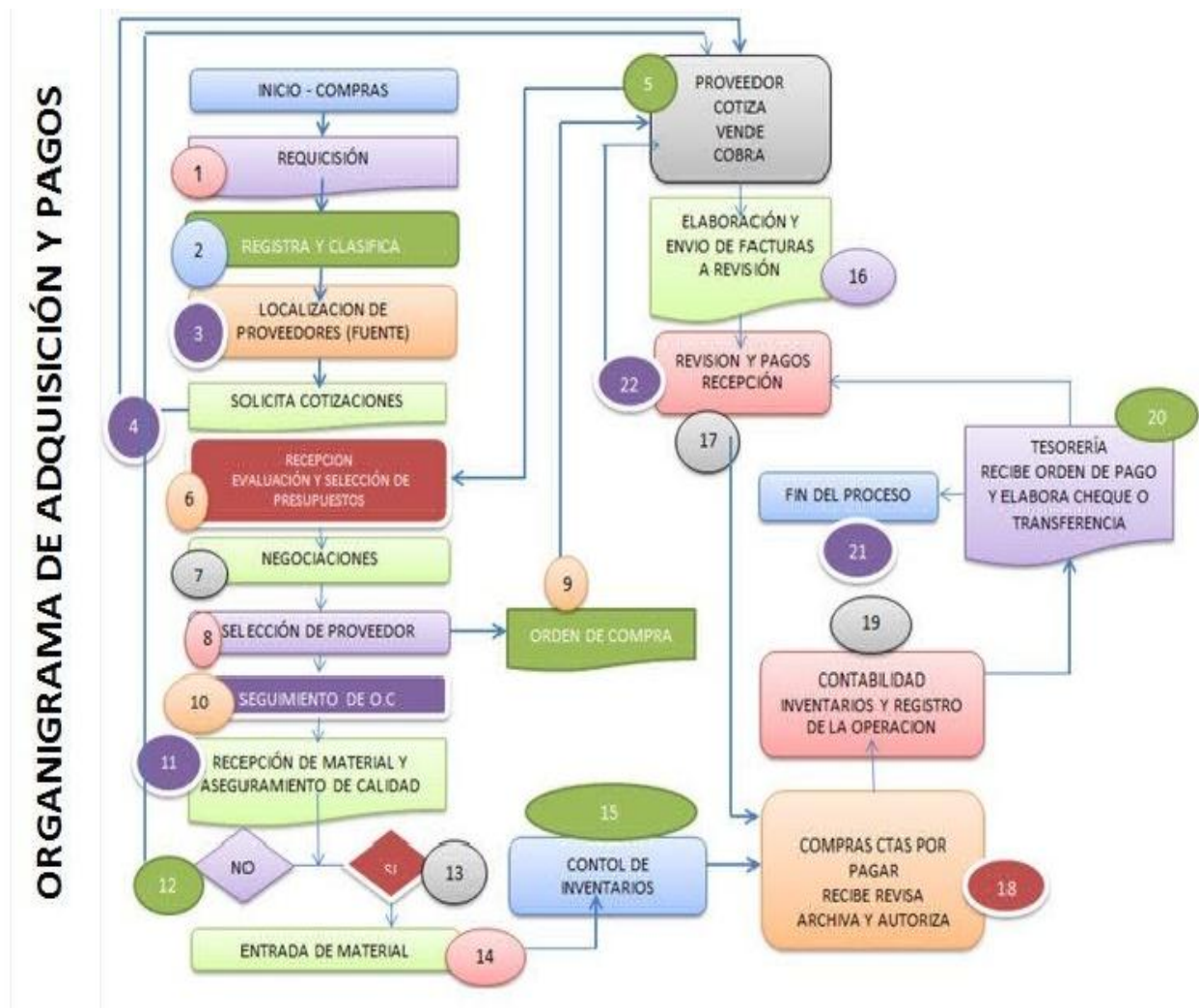
d) poder validarse (verificabilidad); y

e) contener toda aquella información que ejerza influencia en la toma de decisiones de los usuarios generales (información suficiente).”

Por lo que las características de la información financiera deben contener la confiabilidad, la relevancia, la comprensibilidad y la comparabilidad, de tal forma que los contribuyentes si quieren comprobar que efectivamente recibieron los bienes o servicios deben basarse en su contabilidad que esta a su vez debe captar la esencia económica de la entidad y de las políticas de control interno que implementaron con apego a las normas que se establecen en las Normas de Información Financiera, que son el conjunto de normas que regulan la elaboración y presentación de la información contenida en los estados financieros.

Para poder comprobar con pruebas lógicas que los bienes o servicios efectivamente fueron recibidos, los contribuyentes pueden apoyarse principal mente del control interno de la entidad, con el objetivo de prevenir riesgos y a su vez revisar el ciclo de compra y llevarlo de acuerdo a las políticas de la empresa, con el cual obtenemos documentación comprobatoria de la adquisición de los bienes o servicios.

Ciclo de compra



Con el ciclo de compra los contribuyentes obtienen documentación que refleja el proceso que se sigue dentro de la empresa para la adquisición de mercancías entre las que figuran:

- Requisición de mercancía. - Que es el documento emitido por almacén en el cual se solicita mercancías o materias primas para seguir produciendo el producto(s) que se elaboran en la entidad y se dirige al área administrativa.
- Sondeo de proveedores. – Se trata de la investigación preliminar que los administradores de la entidad realizan sobre posibles proveedores

de mercancías, en el que se investigan precios, condiciones de pago, fechas de entrega, forma de pago, créditos.

- Cotizaciones. -Se trata de la solicitud formal emitida por la entidad a los proveedores y sirve para que los administradores evalúen la calidad del servicio o producto a contratar.
- Recepción, evaluación y selección de cotizaciones. – Es la respuesta formal a las cotizaciones solicitadas por la entidad a los proveedores.
- Orden de compra. -Es el documento que ordena al proveedor el envío o entrega del bien o servicio, en el cual concreta una compra en los términos pactados, la cual cumple con las especificaciones y requerimientos.
- Seguimiento de la orden de compra. – Es el seguimiento que se realizan a la orden de compra para que la entrega se de en los tiempos pactados.
- Recepción de material. – Proceso en el que los trabajadores autorizados para ello realizan la recepción de los materiales solicitado, a su vez realizan la custodia de los materiales, en los cuales se verifican las órdenes de compra contra lo entregado.
- Entrada a almacén. – Una vez que se comprobó que las mercancías cumplen con todos los requisitos en cuanto a calidad, precio y servicio se procede a dar entrada a la mercancía al almacén.
- Recepción de facturas para revisión. – Es el documento generado por el proveedor, el cual deberá ser presentado en tiempo y forma de acuerdo a las políticas de la empresa, al momento de la recepción de este documento se debe entregar un contra-recibo al proveedor con sellos de la empresa, documento firmado que será el que el proveedor presentará para el pago de sus productos o servicios en los tiempos pactados.
- Recepción de facturas por el área de compras. -La recepción de la empresa envía a el área de compras las facturas que entran a revisión para que verifique y de proceso al documento o en su defecto

proceder a su devolución por no cumplir con los requisitos establecidos

- Autorización de pago a proveedores. -el área de compras en conjunto con cuentas por pagar realizan la autorización de pago a proveedores de acuerdo a las políticas de la entidad.

De tal forma la entidad con apego al ciclo de compras de la entidad, genera por sí misma y a través de los proveedores de bienes y servicios documentación del ciclo de compras que con apego a las políticas de la entidad podrán servir de pruebas para desvirtuar la presunción de la autoridad y comprobar que efectivamente recibieron los bienes o servicios que amparan los comprobantes fiscales.

3.7. Simulación de operaciones Inexistentes y la defraudación fiscal.

En el desarrollo de la presente investigación, identificamos a los sujetos implicados en el tráfico de comprobantes apócrifos, en los que se encuentran el sujeto que pone a la venta los comprobantes de los cuales obtiene un beneficio por poner en circulación dichos comprobantes, los EFOS son los primeros en la cadena del tráfico de comprobantes y que venden los comprobantes a los EDOS quienes buscan bajar la base tributaria de los impuestos a los que se encuentran afectos, pero es bien sabido que la autoridad fiscal no ha podido frenar el tráfico de comprobantes apócrifos desde el primer eslabón de la cadena, tal vez porque estos contribuyentes por sus características particulares son contribuyentes que son menos susceptibles a recibir sanciones por parte de la autoridad fiscal, ya que han podido vulnerar el sistema fiscal y legal mexicano, puesto que son empresas “fantasma” que desocupan los establecimientos en los que se encontraban, porque operan mediante la usurpación de personas y el robo de identidad, situación por la cual se vuelven contribuyentes difíciles de atrapar o que reciban sanción, pues incluso si una cuenta bancaria es cancelada o “congelada” estos previamente la vacían y al no poder hacer uso de ella

simplemente abren nuevas cuentas bancarias, mismo caso con las figuras jurídicas con las cuales operan, si alguna de ellas está en el foco rojo de la autoridad, estas son liquidadas para abrir paso a crear nuevas sociedades.

El tráfico de comprobantes fiscales se encuentra penado en el sistema fiscal mexicano y tipificado como defraudación fiscal, siempre y cuando la autoridad hacendaria compruebe que los depósitos generados por concepto del pago de las facturas entran en las cuentas abiertas a nombre del EFO, sirviendo para tal los propios comprobantes fiscales *“las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales se considerarán como actos o contratos simulados para efectos de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación”*.

El 6to párrafo del artículo 69-B del CFF establece el delito tanto de vender como de adquirir comprobantes de operaciones inexistentes:

“En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.”

En el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación se establece que se entiende por defraudación fiscal y las penas aplicables.

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

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o

definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

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

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

I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,540,350.00.

II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,540,350.00 pero no de \$2,310,520.00.

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,310,520.00.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:

a).- Usar documentos falsos.

b).- Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.

c).- Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.

d).- No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

e) Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.

f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.

g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

h) Declarar pérdidas fiscales inexistentes.

Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales.”

Y el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación establece:

“Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

V. Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

VI. (Se deroga)

VII. (Se deroga)

VIII. Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código.

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden

de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.”

De tal forma que el tráfico de comprobantes fiscales apócrifos será sancionado con las penas de defraudación fiscal, al tratarse de actos que en realidad no pasaron de los que se obtiene un beneficio en perjuicio del fisco federal, cuando la autoridad detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes o no corrigió su situación fiscal, será objeto de un crédito fiscal y a su vez podrá ser sancionado penalmente por el delito de defraudación fiscal.

En Reciente comisión Hacienda y estudios legislativos, aprobaron modificaciones al artículo 113 del Código Fiscal de la Federación para aumentar de tres a seis años de prisión.

3.8. Medios de defensa contra el artículo 69-B del CFF.

Desde la puesta en marcha del procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación a partir del ejercicio 2014, como resultado de la reforma fiscal del mismo ejercicio fiscal, la autoridad fiscal ha presumido la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes de los contribuyentes que emiten comprobantes fiscales y que se encontraban en los supuestos que se establecen en el mencionado artículo, de los procedimientos iniciados por la autoridad, de un total de 5,784 de contribuyentes se tienen los siguientes resultados:

Estatus	Número de contribuyentes	Porcentaje de número de contribuyentes
Contribuyentes que si han desvirtuado las presunciones de la autoridad	55	0.95%
Contribuyentes que no han desvirtuado las presunciones de la autoridad	2,762	47.75%
Contribuyentes en proceso de	2,967	51.30%

desvirtuar		
TOTAL	5,784	100%

Lo que nos arrojan los anteriores datos es que, es muy complicado para los contribuyentes el poder desvirtuar los hechos que llevan a la autoridad a notificarles a los contribuyentes situación que se presenta por diversas causas, como pueden ser que el artículo 69-B del CFF es un procedimiento muy ambiguo en el que muchas veces deja al criterio del juzgador en cuanto a la forma y manera en que el contribuyente podrá desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes, ya que se solicita información y pruebas documentales excesiva puesto que no se especifica que documentación será suficiente para desvirtuar las presunciones, por tal motivo es que observamos que del universo de contribuyentes en proceso del artículo 69-B del CFF es mínimo el número de los que han podido desvirtuar, a continuación abordaremos las defensas que pueden presentar los contribuyentes para desvirtuar las presunciones de la autoridad fiscal.

El primer párrafo del artículo 69-B del CFF establece los supuestos por los que la autoridad podrá presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, posteriormente en el 2do párrafo del artículo en mención se establece que la autoridad fiscal notificara a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación, en dicha notificación la autoridad previo procedimiento para hacerse llegar de pruebas para poder probar sus afirmaciones, fundamentara y motivara los supuestos por los cuales llega a establecer la presunción de operaciones inexistentes, en esta etapa el contribuyente tendrá un periodo de 15 días para aportar la documentación e información que considere pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos, la documentación e información que de acuerdo a la presente investigación se ha encontrado como idónea para desvirtuar las presunciones de la autoridad son en base a los propios supuestos que se establecen en el oficio notificado al contribuyente es decir los contribuyentes deberán probar cada causal.

Lo que no considera el artículo 69-B del CFF es que no todas las particulares de los contribuyentes es igual para todos, puesto que las características de

cada giro o actividad reúnen características propias que brindan información relevante la cual particularmente podrá desvirtuar los supuestos de la autoridad.

Supuestos de la autoridad para presumir la inexistencia de las operaciones, el emitir comprobantes sin contar con:

Activos: el contribuyente deberá observar las particularidades de su giro comercial, y de las características propias del “negocio”, esto ya que no para todos los giros es necesario contar con activos para poder conseguir los fines para los cuales fue creada la sociedad o se creó el negocio, en caso de contar con activos pero por omisión en declaraciones anuales anteriores el contribuyente podrá demostrar que es propietario de activos con las facturas respectivas, títulos de propiedad o escrituras públicas, o bien que estos son rentados.

Personal: el contribuyente podrá tener personal a su cargo o puede ser que la actividad que realice no requiera de personal para realizar sus actividades, en el caso de que si requiera de personal el contribuyente los podrá tener bajo una subordinación laboral o bajo el esquema de subcontratación, en el primer caso el contribuyente podrá demostrar que cuenta con personal con las listas de raya de los trabajadores, nominas, pagos mensuales y bimestrales de las cuotas obrero patronales al IMSS e INFONAVIT, así como los pagos de impuestos locales sobre nómina, para el caso de que el contribuyente tenga a sus trabajadores bajo el esquema de subordinación laboral esta se realiza bajo una negociación previa en la que debe existir un contrato, se podrá comprobar que el contribuyente subcontrata los servicios de personal a través de los pagos que realiza a el prestador de personal y de dichos comprobantes fiscales por tal operación.

Infraestructura o capacidad material, guardan relación directa con el giro del contribuyente, esto es con los bienes o servicios que comercializan o prestan, es decir el contar con los equipos maquinaria y demás equipo técnico necesario para producir los bienes, o que cuenta con la infraestructura propia del giro, en capacidad material el contribuyente podrá demostrar que cuenta

con ella con los títulos profesionales del personal encargado de prestar los servicios, o con la reconocida capacidad y experiencia.

En el caso de que el contribuyente se encuentre en un estatus de no localizado, deberá demostrar a la autoridad fiscal:

- Que se encuentra establecido en un domicilio fiscal
- Que dicho domicilio fiscal cumple con lo establecido en el artículo 10 del CFF.
- Que es un domicilio en el que lleva establecido mucho tiempo atrás, esto lo puede demostrar el contribuyente si tiene en su domicilio fiscal anunciado su negocio.

Una recomendación para que los contribuyentes no sean considerados como no localizados, es anunciar su establecimiento físicamente, armar un archivo con documentación en cuanto a la acta constitutiva, avisos al RFC, inscripción de trabajadores al RFC, declaración anual, con el fin de que si el contribuyente es objeto de una verificación de domicilio, el contribuyente pueda comprobar en primera instancia que el establecimiento en el que se encuentra es la “Administración principal del negocio”.

En esta etapa los contribuyentes podrán solicitar el auxilio de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente para tener certeza que la documentación e información proporcionada por el contribuyente para desvirtuar las presunciones de la autoridad serán plenamente valoradas y a su vez dejar constancia de que pruebas, información y documentación fueron aportadas a la autoridad fiscal.

Valoradas las pruebas y defensas hechas valer por el contribuyente, se notificará la resolución a los contribuyentes en la que se puede conocer el criterio de la autoridad fiscal, para que en la segunda etapa el contribuyente pueda desvirtuar las presunciones y adicionar la documentación e información que le hayan hecho falta.

Si el contribuyente no logra desvirtuar en una segunda etapa la autoridad fiscal emitirá su resolución final en la que se establece que dichos

contribuyentes se encuentran definitivamente en los supuestos que establece el artículo 69-B del CFF, para esta etapa el contribuyente podrá interponer algún medio de defensa como es:

Recurso de Revocación.

Juicio de Nulidad.

Entre los principales elementos para interponer un medio de defensa se encuentran:

Como ya desarrollamos en la presente investigación, los contribuyentes podrán interponer medios de defensa en contra del oficio por el que se le da a conocer al contribuyente que se encuentra en el supuesto establecido en el primer párrafo del artículo 69-B del CFF y de la publicación preliminar de los datos del contribuyente, podrán interponer un amparo directo o un juicio de nulidad pues estos exponen en una etapa preliminar de manera negativa la imagen del contribuyente lo que le afecta en sus relaciones comerciales y profesionales.

Por su parte el artículo 69-B del CFF es una norma procedimental que tiene como objetivo presumir la inexistencia de las operaciones para efectos fiscales, el cual deberá ser respetado por la autoridad a cabalidad y por lo tanto a la falta de alguno de los procedimientos o que la autoridad realice los mismos fuera de plazo se tendrán elementos para poder interponer un medio de defensa, principalmente el juicio de nulidad.

Otro de los agravios del artículo 69-B del CFF no es preciso al establecer los medios, las formas y respecto a que documentación será necesaria para desvirtuar las presunciones de la autoridad y de tal forma comprobar que efectivamente se recibieron los bienes o se adquirieron los servicios.

RESUMEN

En resumen en la presente investigación se abordó el tema de los esquemas agresivos de evasión fiscal específicamente el tráfico de comprobantes fiscales, en donde identificamos los sujetos que intervienen en dichos esquemas, entre los que se encuentran los EFOS Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas los cuales representan ser el principal agravante a la recaudación fiscal, emitiendo un comprobante que como ya identificamos puede ser parcialmente simulado o simulado en su totalidad, puesto que las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales carecen de toda sustancia, venden los comprobantes a empresas establecidas en las que se puede apreciar una notable actividad económica, la cual se encuentra normalmente al corriente de sus obligaciones fiscales y lo que buscan con la compra de estos comprobantes fiscales apócrifos es el erosionar la base de los impuestos a los que se encuentran afectos, obteniendo un beneficio por la deducción, y acreditamiento de dichos comprobantes.

Propuesta a los contribuyentes implicados EDOS Y EFOS.

Para en el caso de las empresas que deducen operaciones simuladas.

Los contribuyentes para evitar ser considerados como posibles EDOS, en el caso de tener proveedores habituales, y como parte del control interno de cada empresa solicitarles antes de celebrar las operaciones, la opinión de cumplimiento del proveedor a fin de integrarlo junto con los demás documentos, facturas, notas, control de pesaje, y demás documentación propias de la operación y este actualizarlo cada vez que se publican nuevos listados por parte del SAT, así mismo cuando sus proveedores se encuentren de manera definitiva en los listados del SAT, podrán comprobar la materialidad de las operaciones con la documentación comprobatoria referente a cada supuesto, contratos de la subcontratación de personal, de arrendamiento del activo y en el caso que los proveedores logren desvirtuar las causales de la autoridad los contribuyentes podrán hacer lo propio toda

vez que la autoridad fiscal muchas veces se basa para motivar sus resoluciones con la publicación de los proveedores.

Así mismo los contribuyentes que celebren operaciones con los proveedores en listados de manera definitiva podrán salir de las causales, registrando la contabilidad con apego a las Normas de Información Financiera e implementar un adecuado control Interno.

Como propuesta final la autoridad fiscal deberá cumplir a cabalidad la norma procedimental dictada en el artículo 69-BCFF, y comprobar que todas y cada una de las causales se cumplan, cerciorándose que la información que le arrojan los cruces de información son correctos y a su vez documentarlas, para posteriormente notificar al contribuyente se encuentra en el supuesto que establece el primer párrafo del artículo en mención, para dicha etapa las propuestas serían:

- Habilitar una herramienta para validar proveedores a fin de que los contribuyentes tengan certeza de no celebrar operaciones con contribuyentes que se encuentren en los listados del SAT, habilitando una herramienta a fin de comprobar que el contribuyente “x” no está en los listados y de tal forma los contribuyentes podrán documentar y tener la certeza que a partir de la fecha que consultaron el validador de proveedores del 69-BCFF, el proveedor con el que celebran operaciones no se encuentra en los listados del SAT.
- Realizar una modificación al artículo 69-Bdel CFF para que la notificación que establece el segundo párrafo del artículo en mención se realice bajo una modalidad de comunicación de una sola vía como puede ser a través del buzón tributario, puesto que en esta etapa únicamente se trata de presunciones y como se desarrolló en el cuerpo de la presente investigación estas publicaciones desencadenan problemas que afectan la naturaleza del trabajo de los contribuyentes quienes por las publicaciones pueden llegar a ser bloqueados

comercialmente, y dejar las otras dos vías de notificación hasta que los contribuyentes se encuentren de forma definitiva como EFO.

Por ultimo sin olvidar la exposición de motivos del artículo 69-B del CFF y las estrategias emitidas afín de combatir los esquemas agresivos de evasión con el tráfico de comprobantes apócrifos, en la cual se buscan frenar estas prácticas que causan daño a los ingresos fiscales, por lo que el principal sujeto que la autoridad debe atacar es el EFO, quienes actualmente se valen de varias prácticas como es el robo de identidad, creación o uso de identidades falsas o los prestanombres para lo cual es conveniente detectar a tiempo estas prácticas, por lo que la autoridad fiscal debería enfocar sus estrategias buscando combatir a los EFOS.

CONCLUSIONES

Las conclusiones de la presente investigación “Aspectos Fiscales y Legales de las Empresas que Facturan y Deducen Operaciones Inexistentes”.

El artículo 69-Bdel Código Fiscal de la Federación surgió como una medida para frenar el tráfico de comprobantes fiscales y con fundamento al artículo 2183 se adiciono el artículo 69-BCFF para poder declarar la inexistencia de las operaciones celebradas por los particulares, con efectos generales y exclusivamente para efectos fiscales.

Los esquemas agresivos de evasión fiscal son esquemas perfectamente estructurados en donde intervienen dos sujetos el EFO y EDO, los primeros son empresas que ponen en circulación el CFDI los cuales carecen de sustancia puesto que las operaciones ampradas en dichos comprobantes son simuladas total o parcialmente, venden el comprobante a empresas establecidas las EDO, quienes utilizan estos comprobantes para deducirse las operaciones reflejadas en los comprobantes y a su vez realizan el acreditamiento correspondiente, pactando una comisión por la operación la cual paga el EDO quien realiza el pago de las facturas entregando el monto de la contraprestación al EFO quien la recibe para posteriormente retornar al EDO el monto pagado menos la comisión pactada.

Los supuestos que llevaran a la autoridad fiscal a presumir que se trata de operaciones inexistentes, son las establecidas en el primer párrafo del artículo 69-Bdel CFF que sin contar con activos, personal, infraestructura, o capacidad material, o bien que dicho contribuyente se encuentre no localizado, dichos supuestos deberán ser observados en su totalidad por todos y cada uno, la autoridad deberá cerciorarse que el contribuyente posible EFO no cuenta con activo, personal, infraestructura o capacidad material en su conjunto y no debe entenderse como características por separado, y deberá hacerse llegar de pruebas documentales a fin de probar las presunciones, por otro parte comprobar la materialidad de las operaciones supone requisitos mayores a los enumerados en Ley, que en

muchos casos son excesivos y pueden ser requisitos totalmente arbitrarios puesto que el procedimiento dictado en el artículo 69-B del CFF no hace mención sobre que documentales y pruebas serán suficientes para comprobar la materialidad de las operaciones, quedando únicamente a juicio del administrador.

Por lo que la presunción de operaciones inexistentes es mal vista por la autoridad hacendaria toda vez genera una afectación directamente a los ingresos fiscales, al deducir operaciones y realizando el acreditamiento, produciendo que los contribuyentes erosionen la base de los impuestos a los que se encuentran afectos, de tal forma “pagan” menos impuestos, por lo que la autoridad fiscal podrá determinar un crédito fiscal por dichos operaciones amparadas en los comprobantes apócrifos que si bien es cierto cumplen con los requisitos de los comprobantes de los artículos 29 y 29-A del CFF y que además cumplen con los requisitos de las deducciones establecidos en los artículos 27 y 28 LISR, pero carecen de sustancia puesto que las operaciones amparadas en los CFDI son simuladas, así pues como lo menciona el 4to párrafo del artículo 69-BCFF los efectos de presumir las operaciones inexistentes es que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en listado de manera definitiva como un EFO no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, por lo que la autoridad fiscal iniciadas las facultades de comprobación determinara el crédito fiscal correspondiente y considerara las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales como actos o contratos simulados para efectos del delito de defraudación fiscal de conformidad con la fracción IV del artículo 109 del CFF y que será sancionado con las penas del artículo 113 CFF.

Por último el tema de evasión fiscal se debe situar en un entorno social y una ideología de las creencias del ciudadano mexicano el cual desde el momento que tiene la obligación de pagar los impuestos correspondientes a los que se encuentra afecto, busca siempre pagar menos, por varias razones entre las que se enumeran el hecho que no ve reflejado las contribuciones que realiza en mejores vialidades, educación, seguridad, infraestructura, por la resistencia social a los actores políticos puesto que cada vez aparecen más

asaltantes de cuello blanco los cuales sufren penas mínimas o inexistentes de tal forma que el entorno social de la república mexicana está orientado a buscar practicas con el afán de “pagar menos impuestos” es por esto que surgen los esquemas agresivos de evasión fiscal, no todos los ciudadanos piensan y actúan igual ni todas las empresas tienen la misma ideología es por eso que el tráfico de comprobantes fiscales afecta también a contribuyentes que de buena fe celebran operaciones con proveedores que realizan prácticas de trafico de comprobantes pero con ciertos contribuyentes afectando a los que si celebran operaciones reales, por lo que el artículo 69-BCFF ha sido muchas veces excesivo incluyendo prácticas que caen en el terrorismo fiscal y que suponen requisitos mayores a los establecidos en la legislación fiscal, puesto que en el caso de que un proveedor se encuentre de manera definitiva en los listados del SAT como EFO desencadena un efecto domino hacia los contribuyentes los cuales pueden o no estar inmersos en este esquema de trafico de comprobantes, pero tratándose de contribuyentes adquirentes de buena fe, deberán comprobar la materialidad de las operaciones celebradas con el EFO y para lograr esto se hacen llegar de documentación y requisitos mayores a los que dictan las Leyes fiscales puesto que es obligación del contribuyente únicamente regular sus obligaciones fiscales y no la de su proveedor, cumplir con los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29-A del CFF así como del 27 y 28 de la LISR.

Las consecuencias de utilizar esquemas agresivos de evasión fiscal, la venta de comprobantes apócrifos son por un lado para el EFO, vendedor del comprobante fiscal podrá ser sancionado con las penas de defraudación fiscal y que a su vez se les iniciara un procedimiento penal, las empresas que deducen las operaciones simuladas tendrán como consecuencia que serán objeto de créditos fiscales respecto de los comprobantes fiscales de proveedores que se encuentren de manera definitiva en los listados del SAT, otra de las consecuencias para contribuyentes que su estatus sea de no localizado será la cancelación de su certificado de sello digital.

La SCJN y la PRODECON se han pronunciado respecto a que el artículo 69-B del CFF no es inconstitucional, ni violatorio de ningún principio constitucional, aun conociendo las afectaciones que produce la práctica del procedimiento para los contribuyentes implicados, aquí es importante diferenciar que el fenómeno de la venta de facturas es un fenómeno real y el cual debe ser atacado por la autoridad ya que afecta significativamente en la recaudación de ingresos tributarios, y que los contribuyentes que buscan evadir impuestos deben ser castigados, tanto quien los vende como quien los compra (EFOS y EDOS), pero el procedimiento del artículo 69-B del CFF es una medida excesiva con errores en su aplicación para los contribuyentes que nada tienen que ver con la compra y venta de facturas y que se ven inmersos en este problema porque su proveedor es un EFO, pero esto no quiere decir que ellos también celebren operaciones inexistentes o caen en los supuestos que establece el artículo en mención simplemente por las características particulares de cada “negocio” y que para dichos contribuyentes es muy complicado desvirtuar las presunciones de la autoridad pues no se especifica con que documentación y de qué forma se podrá comprobar que efectivamente se recibieron los bienes o servicios que amparan los comprobantes fiscales, dejándolo a criterio del administrador del SAT, haciendo de tal forma que comprobar la materialidad de las operaciones sea una tarea difícil con requisitos mayores a la ley en materia pues estos no están establecidos, para este tipo de contribuyentes se les afecta en su operatividad y en su imagen pública mermando sus relaciones comerciales, por un lado es importante frenar el tráfico de comprobantes apócrifos pero por otra parte se afectan a contribuyentes que no hacen uso de esquemas de evasión fiscal, por lo que la autoridad fiscal debería brindar mayor protección a este tipo de contribuyentes, incluso pensar en modificar el artículo en mención pero parece ser que esto no será así puesto que el artículo ya lo han modificado tratando de darle mas validez a su procedimiento y seguir con el combate contra la evasión fiscal y dejando de lado la afectación que produce a los contribuyentes que se sitúan en estos supuestos que nada tienen que ver con temas de evasión fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

ALVARO, Bunster, Diccionario Jurídico Mexicano, México, Editorial Porrúa, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2000 (decima cuarta edición) letras D-H, voz EVASION FISCAL

ANTUNEZ, Álvarez Rafael, El Derecho Fiscal y su Interpretación, Segunda Edición, Editorial Seo de Urgel, año 2012, México

Arriola Vizcaíno, Adolfo, *Derecho fiscal*, México, Themis, 2008

CHÁVEZ, Chávez, José Luis La Relación Jurídico Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México, Primera Edición, Ediciones Michoacanas, año 2010, México

Código Civil Federal

Código Fiscal de la Federación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

DE LA GARZAS, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, 2010

DIONISIO J. KAYNE, Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo, 3ra Edición, Editorial Themis mayo 2010

FERNANDEZ, Martínez Refugio de Jesús, Derecho Fiscal

FERRAJOLI, Luigi, “Derecho y razón. Teoría del garantismo penal”, sexta edición, editorial Trotta, Madrid, España, 2004

GARCÍA, Belsunce H.A, La Interpretación de la Ley Tributaria

GUTIERREZ, Delgadillo Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, 2003

<http://ijpp.mx/el-sistema-de-justicia-penal/los-derechos-de-los-imputados>

<http://ijpp.mx/el-sistema-de-justicia-penal/presuncion-de-inocencia>

<http://studylib.es/doc/415191/derecho-fiscal-i>

<http://www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/conshist/pdf/1814.pdf>

<https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/389/389728.pdf>

<https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/389/389728.pdf>

JARACH, Dino, Teoría General del Derecho Tributario

Jesús Espinoza, citado en http://www.tuobra.mx/publicadas/010926133228-3_2_html

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Lic. Luzmila del Pilar Vázquez Bustos, Apuntes de Derecho Fiscal, Facultad de Derecho, UNAM

Normas de Información Financiera.

RODRÍGUEZ, Pablo. La teoría de la interpretación jurídica. consultado 5 de agosto de 2012. <http://www.tuguiacontable.com/2012/08/diferencias-entre-impuestos.html>

Tesis 2a./J. 133/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVI, Diciembre de 2002, p. 238, de rubro: “CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN Estricta, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTRAÑAR SU SENTIDO

Tesis: VIII.2o.48 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IX, abril de 1999, p. 573, de rubro: “NORMA JURÍDICA FISCAL. SU INTERPRETACIÓN PUEDE SER DE Estricta APLICACIÓN O NO, SEGÚN CONTEMPLE UNA CARGA O BENEFICIO PARA EL PARTICULAR CONTRIBUYENTE

ZAVALA, Ernesto Flores, Finanzas Públicas mexicanas

ANEXOS

- 1.- La Exposición de Motivos. (anexo) 1.1.
- 2.- Esquema de empresas carrusel (grafico) 1.1
- 3.- Diagrama 69-BCFF (grafico) 1.1.2.
- 4.-Tesis: 2ª. XCVII/2015 (10ª.) procedimiento del 69-B es de naturaleza heteroaplicativa 1.2.
- 5.-Tesis: I. 1º. A.70 (10ª.) Suspensión de amparo vs la publicación de datos del contribuyente. 1.3.
- 6.-Tesis 2ª. XCVI/2015 (10ª.) Publicación de los datos del contribuyente no se rige por el artículo 22 de la CPEUM. 1.4.
- 7.- Tesis: 2a./J. 140/2015 (10a.) Los Datos del Contribuyente son de carácter publico. 1.5.
- 8.- Tesis: 2a./J. 134/2015 (10a.) Artículo 69-b del CFF no viola el derecho a la libertad de trabajo. 1.6.
- 9.- Tesis: I.18o.A.55 A (10a.) Procede Juicio de nulidad en contra 1.7.
- 10.- Tesis: 2a./J. 132/2015 (10a.) El Artículo 69-B del CFF no contraviene el principio de irretroactividad de la ley. 1.8.
- 11.- Tesis: 2a./J. 133/2015 (10a.) El artículo 69-b del Código Fiscal de la Federación que lo prevé, no contraviene el derecho de audiencia 1.9.
- 12.- Tesis: 2a./J. 135/2015 (10a.) El artículo 69-b del Código Fiscal de la Federación que lo prevé, no contraviene el principio de presunción de inocencia 1.10.
- 13.- Tesis: (I Región)8o.50 A (10a.) Plazo adicional para proporcionar información. 1.11.

14.- Tesis: I.4o.A.150 A (10a.) Plazos para los contribuyentes de aportar pruebas. 1.12.

1.- Exposición de motivos del artículo 69-B del CFF.

INICIATIVA QUE REFORMA EL ARTICULO 69 B DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, SUSCRITA POR EL DIP. JOSÉ LUIS OROZCO SÁNCHEZ ALDANA (PRI) E INTEGRANTES DEL GRUPO PARLAMENTARIO DEL PRI

El suscrito, diputado federal José Luis Orozco Sánchez Aldana, integrante del Grupo Parlamentario del Partido Revolucionario Institucional de la LXIII Legislatura de la Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 71, fracción II, y 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y en los artículos 6, numeral 1, 77 y 78 del Reglamento de la Cámara de Diputados, somete a consideración de esta asamblea Iniciativa con proyecto de decreto por el que se reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, al tenor de la siguiente

Exposición de Motivos

Mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, se introdujo una serie de importantes modificaciones al Código Fiscal de la Federación, entre las cuales destaca la adición de un artículo 69-B, que faculta a las autoridades fiscales a declarar, con efectos generales y exclusivamente para efectos tributarios, la inexistencia de las operaciones celebradas por los particulares que han expedido comprobantes fiscales sin contar con la capacidad humana, técnica o material para realizar los actos reflejados en dichos documentos.¹

Según la exposición de motivos de la iniciativa que dio origen a esta importante modificación, la finalidad de este mecanismo ha sido la de combatir el tráfico de comprobantes fiscales apócrifos como estrategia para evadir artificiosamente el pago de contribuciones.² Como se sabe, esta práctica ilegal supone la colocación de comprobantes fiscales que amparan la realización de operaciones inexistentes, o que, habiéndose llevado a cabo, carecen de sustancia o la poca que pudieran tener no guarda proporción con las cantidades supuestamente erogadas, de modo que al emplear los comprobantes respectivos como soporte de una deducción o de un acreditamiento, el particular reduce su carga al erosionar la base del tributo, o incluso se beneficia con la generación de saldos a favor.

Pues bien, con el propósito de hacer frente a esta grave problemática, el Congreso de la Unión introdujo un procedimiento especial que actualmente, se desarrolla en los siguientes términos:

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.

En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación 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, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto,

se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.³

De conformidad con esta norma, las autoridades hacendarias poseen la facultad de declarar la inexistencia de las operaciones realizadas por los contribuyentes que han expedido comprobantes fiscales sin contar con los activos, la infraestructura, el personal o la capacidad material, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes amparados en dichos comprobantes.

Con ese objeto, y en aras de salvaguardar el derecho de audiencia de los contribuyentes que pudieran verse afectados con esa medida, se estableció un mecanismo especial que condiciona esta declaración de inexistencia el hecho de que no se logre demostrar que efectivamente se llevaron a cabo las operaciones cuestionadas.

En realidad, se trata de un procedimiento que comprende dos fases o etapas sucesivas, la primera dirigida a los causantes que emitieron comprobantes sin contar con la capacidad para prestar los servicios o para entregar los bienes de que se trate, o bien, que se encuentran no localizados (párrafo primero, segundo, tercero y cuarto⁴) y la segunda, a aquellas personas que hubieran dado algún efecto fiscal a dichos comprobantes (párrafo quinto y sexto⁵).

En el primer caso, se estipula que la autoridad, habiendo advertido que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material para realizar las operaciones consignadas en los comprobantes, o que no es localizado, presumirá la inexistencia de las operaciones respectivas, y se procederá del modo siguiente:

- a) Se notificará al contribuyente a través del buzón tributario y mediante publicación en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria y el Diario Oficial de la Federación;
- b) A partir de la última publicación, el afectado contará con un plazo de cinco días para desvirtuar la presunción que se le imputa;
- c) Transcurrido ese plazo, la autoridad fiscal tendrá el mismo plazo de cinco días para valorar las pruebas que se hubieran ofrecido, notificando su resolución a través del buzón tributario;

(anexo 1.1)

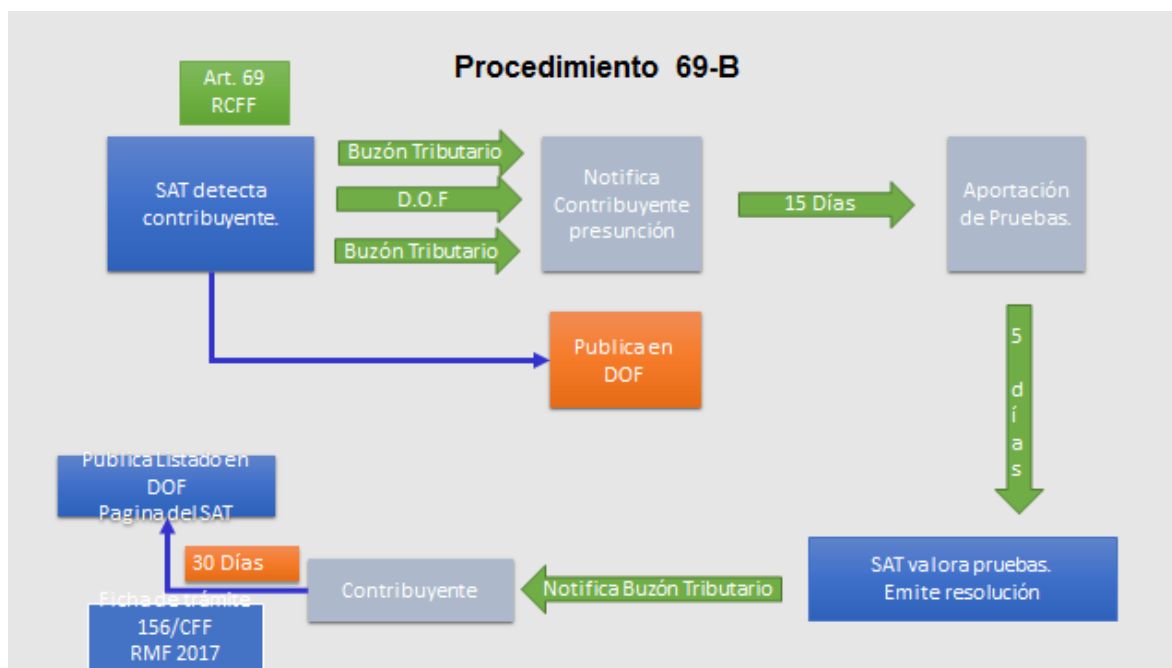


GRAFICO 1.2 DIAGRAMA PROCEDIMIENTO ARTICULO 69- B DE CFF.

ANEXO 1.1.2

Tesis: 2a. XCVII/2015 (10a.)	Gaceta del Semanario Judicial de la Federación	Décima Época	2010024 18 de 42
Segunda Sala	Libro 22, Septiembre de 2015, Tomo I	Pag. 694	Tesis Aislada(Común, Administrativa)

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, ES DE NATURALEZA HETEROAPLICATIVA.

El referido dispositivo prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales 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 dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Esa circunstancia revela que se trata de una norma de naturaleza heteroaplicativa, en tanto los supuestos que contiene no cobran eficacia por su sola entrada en vigor, sino que sus efectos se proyectan en el instante en que la autoridad despliega el ejercicio de verificación, por lo que la individualización de la norma precisa de un acto concreto de aplicación, en este caso, derivado de la actuación directa de la autoridad fiscalizadora.

Amparo en revisión 561/2015. Cedetor, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Esta tesis se publicó el viernes 25 de septiembre de 2015 a las 10:30 horas en el Semanario Judicial de la Federación. Anexo 1.2.

Tesis: I.1o.A.70A (10a.)	Gaceta del Semanario Judicial de la Federación	Décima Época	2006463 25 de 42
Tribunales Colegiados de Circuito	Libro 6, Mayo de 2014, Tomo III	Pag. 2236	Tesis Aislada(Común)

SUSPENSIÓN DEFINITIVA EN EL AMPARO. DEBE NEGARSE CUANDO SE SOLICITE CONTRA LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA PUBLICACIÓN DE LOS NOMBRES DE CONTRIBUYENTES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El listado de contribuyentes a que se refiere el artículo [69-B del Código Fiscal de la Federación](#), tiene por objeto, por un lado, sancionar y neutralizar el esquema de adquisición o tráfico de comprobantes fiscales, centrando la atención en los contribuyentes que realizan fraude tributario a través del tráfico de comprobantes fiscales y, por otro, evitar un daño a la colectividad, garantizándole el derecho a estar informada sobre la situación fiscal de aquellos con quienes realicen operaciones, a fin de que quienes hayan utilizado en su beneficio los comprobantes fiscales puedan proceder a autocorregirse o, en su caso, acreditar que la prestación del servicio o la adquisición de bienes fue verídica, destruyendo así la presunción de inexistencia. Por tanto, no es posible conceder la medida cautelar en el amparo contra sus efectos y consecuencias, porque de hacerlo, se afectaría el interés social, pues se privaría a los contribuyentes que realizan operaciones con quienes aparecen en la lista de su derecho a la información, del derecho a aclarar su situación fiscal y, en su caso, de autocorregirse.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 67/2014. Gastronomía Itala Especializada, S.A. de C.V. 3 de abril de 2014. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Ronzon Sevilla. Secretaria: Jazmín Bonilla García.

Nota:

La presente tesis aborda el mismo tema que las sentencias dictadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, el propio Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en los recursos de queja 18/2014 y 24/2014, y en los amparos en revisión 68/2014, 73/2014 y 65/2014, respectivamente, que fue objeto de la denuncia relativa a la [contradicción de tesis 77/2014](#), resuelta el 18 de junio de 2014 por la Segunda Sala de la que derivó la tesis de título y subtítulo:

["SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA RESPECTO DE LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN."](#), así como las denuncias relativas a las contradicciones de tesis 141/2014 resuelta por la Segunda Sala el 25 de junio de 2014, así como la contradicción de tesis 155/2014 resuelta por la Segunda Sala el 13 de agosto de 2014, las cuales fueron declaradas sin materia al estimarse que ya existe la jurisprudencia 2a./J. 88/2014 (10a.) que resuelve el mismo problema jurídico.

La presente tesis aborda el mismo tema que las sentencias dictadas por el Quinto y Décimo Cuarto Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito en los recursos de queja 28/2014 y 29/2014, respectivamente, que fue objeto de la denuncia relativa a la contradicción de tesis 8/2014, resuelta por el Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito el 27 de octubre de 2014, la cual fue declarada sin materia al estimarse que ya existe la jurisprudencia 2a./J. 88/2014 (10a.) que resuelve el mismo problema jurídico.

Esta tesis se publicó el viernes 16 de mayo de 2014 a las 11:00 horas en el Semanario Judicial de la Federación. Anexo 1.3.

Tesis: 2a. XCVI/2015 (10a.)	Gaceta del Semanario Judicial de la Federación	Décima Época	2010160 17 de 42
Segunda Sala	Libro 23, Octubre de 2015, Tomo II	Pag. 2092	Tesis Aislada(Constitucional)

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. LAS PUBLICACIONES CON LOS DATOS DE LOS CONTRIBUYENTES A QUE HACE REFERENCIA EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO SE RIGEN POR EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

El citado precepto legal prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal. En esos términos, se concluye que las publicaciones con los datos de los contribuyentes a que hace referencia el artículo [69-B del Código Fiscal de la Federación](#), únicamente tienen como finalidad que la autoridad dé a conocer que existe aquella presunción, para que tengan oportunidad de desvirtuarla y, posteriormente, declarar una realidad jurídica (sobre la inexistencia de las operaciones celebradas con esos contribuyentes) respecto de lo cual, los terceros relacionados también pueden hacer valer lo que a su derecho corresponda, sin que tales publicaciones constituyan una pena que deba respetar los derechos fundamentales reconocidos en el artículo [22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos](#).

Amparo en revisión 51/2015. Multiservicios Empresariales de Negocios B&V, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 302/2015. Corporativo Miler en R.H., S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna

Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 361/2015. Grupo Empresarial de Desarrollo y Formación de Recursos Humanos, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 424/2015. Si al Capital Humano, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 2015. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Nota: Este criterio ha integrado la jurisprudencia 2a./J. 161/2015 (10a.), publicada el viernes 4 de diciembre de 2015, a las 10:30 horas en el Semanario Judicial de la Federación y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 25, Tomo I, diciembre de 2015, página 277, de título y subtítulo: "[PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. LAS PUBLICACIONES CON LOS DATOS DE LOS CONTRIBUYENTES A QUE HACE REFERENCIA EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO CONSTITUYEN UNA PENA QUE DEBA RESPETAR LOS DERECHOS RECONOCIDOS EN EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.](#)"

Esta tesis se publicó el viernes 09 de octubre de 2015 a las 11:00 horas en el Semanario Judicial de la Federación. Anexo 1.4.

Tesis: 2a./J. 140/2015 (10a.)	Gaceta del Semanario Judicial de la Federación	Décima Época	2010278 16 de 42
Segunda Sala	Libro 23, Octubre de 2015, Tomo II	Pag. 1745	Jurisprudencia(Constitucional)

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. LOS DATOS DE LOS CONTRIBUYENTES A QUE HACE REFERENCIA EL ARTÍCULO [69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN](#) SON DE CARÁCTER PÚBLICO Y, POR ENDE, PUEDEN DARSE A CONOCER A TERCEROS.

El citado precepto prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes, o bien, cuando esos contribuyentes se encuentren no localizados. Asimismo, del propio artículo deriva que una vez que la autoridad presume la inexistencia de las operaciones o la falta de localización del contribuyente, publicará en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como en el Diario Oficial de la Federación, un listado que contiene el registro federal de contribuyentes y el nombre del contribuyente que se encuentra en el supuesto relativo, con el fin de que los terceros que hayan celebrado operaciones con estos causantes tengan la posibilidad de acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal. Ahora bien, de la obligación jurídica de las sociedades mercantiles de inscribir sus escrituras constitutivas en el Registro Público de Comercio, en cuyos testimonios se encuentra la razón o denominación social, se sigue que la propia legislación

nacional ha determinado que esos datos son de carácter público, ya que cualquier persona puede consultarlos y, por ende, la publicación de esa información no se considera que viola lo dispuesto en el artículo [60, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos](#).

Amparo en revisión 51/2015. Multiservicios Empresariales de Negocios B&V, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 302/2015. Corporativo Miler en R.H., S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 354/2015. Alta Capacitación B y V, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 361/2015. Grupo Empresarial de Desarrollo y Formación de Recursos Humanos, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora

I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 424/2015. Si al Capital Humano, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 2015. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Tesis de jurisprudencia 140/2015 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del treinta de septiembre de dos mil quince.

Esta tesis se publicó el viernes 23 de octubre de 2015 a las 10:05 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 26 de octubre de 2015, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013. Anexo 1.5.

Tesis: 2a./J. 134/2015 (10a.)	Gaceta del Semanario Judicial de la Federación	Décima Época	2010277 15 de 42
Segunda Sala	Libro 23, Octubre de 2015, Tomo II	Pag. 1743	Jurisprudencia(Constitucional)

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO VIOLA EL DERECHO A LA LIBERTAD DE TRABAJO.

El artículo [5o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos](#) reconoce el derecho a la libertad de trabajo y comercio señalando

que no podrá ser vedada sino por determinación judicial cuando se afecten los derechos de terceros o por resolución gubernativa cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Ahora bien, el artículo [69-B, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación](#) que prevé la publicación del listado de contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente, no viola el derecho referido, pues a través de esa comunicación no se impide el ejercicio de sus actividades comerciales, porque la facultad de la autoridad constituye una presunción que admite prueba en contrario en relación con la inexistencia de las operaciones que amparan los documentos que emiten los contribuyentes que tienen las características señaladas en el artículo del código citado, pero no limita o restringe el normal desarrollo de las actividades de la negociación, ya que puede desvirtuarse a través de los medios de defensa a su alcance. Concluir lo contrario podría menoscabar el interés de la colectividad en prevenir actividades que puedan resultar ilícitas, las que no encuentran protección constitucional, precisamente, por contravenir el marco normativo a cuyo cumplimiento se encuentra obligado el gobernado.

Amparo en revisión 51/2015. Multiservicios Empresariales de Negocios B&V, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 302/2015. Corporativo Miler en R.H., S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima

Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 354/2015. Alta Capacitación B y V, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 361/2015. Grupo Empresarial de Desarrollo y Formación de Recursos Humanos, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 424/2015. Si al Capital Humano, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 2015. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Tesis de jurisprudencia 134/2015 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de septiembre de dos mil quince.

Esta tesis se publicó el viernes 23 de octubre de 2015 a las 10:05 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 26 de octubre de 2015, para los efectos

previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013. Anexo 1.6.

Tesis: I.18o.A.55 A (10a.)	Gaceta del Semanario Judicial de la Federación	Décima Época	2017010 1 de 42
Tribunales Colegiados de Circuito	Libro 54, Mayo de 2018, Tomo III	Pag. 2581	Tesis Aislada(Administrativa)

INICIO DEL PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. PROCEDE EL JUICIO DE NULIDAD EN SU CONTRA DADA LA AFECTACIÓN JURÍDICA QUE SU PUBLICIDAD ACARREA.

Si bien el oficio por el que se informa al contribuyente que se encuentra en el supuesto previsto en el primer párrafo del artículo [69-B](#) del Código Fiscal de la Federación, relativo a la presunción de inexistencia de operaciones, no constituye una resolución definitiva, pues atiende al inicio de un procedimiento administrativo, lo cierto es que tal oficio causa un agravio en materia fiscal que actualiza la procedencia del juicio de nulidad, porque en términos de ese precepto, así como del diverso [69](#) de su reglamento, una vez notificado el mismo, la autoridad procederá a publicitar que sigue tal procedimiento contra el contribuyente, tanto en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, como en el Diario Oficial de la Federación. Siendo así, esos actos de emisión, publicación y divulgación de la presunta conducta irregular del contribuyente, afectan su imagen y reputación –derecho al honor en sentido objetivo, el cual ha sido definido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como la estimación interpersonal que la persona tiene por sus cualidades morales y profesionales dentro de la comunidad y es lesionado por todo aquello que afecta a la reputación que la persona merece–, es decir, el derecho a que otros no condicionen negativamente la opinión que los demás hayan de formarse de nosotros. Lo anterior, en la medida en que expone su imagen negativamente, al propiciar la percepción pública de que opera de manera

irregular, aun cuando en ese momento sólo es una presunción no comprobada por la autoridad fiscal, que puede imposibilitarle o dificultarle de manera significativa desarrollar con normalidad las actividades encaminadas a la realización de su objeto social y traducirse en que resienta algún perjuicio en su patrimonio, todo lo cual le agravia fiscalmente y, por ello, le legitima a acudir, desde luego, al juicio de nulidad. Lo anterior, sin perjuicio de que pueda optar por impugnar sólo la resolución definitiva que se llegue a dictar en el procedimiento administrativo previsto en el citado artículo [69-B](#), o bien, de haber optado por impugnar la inicial, si durante el procedimiento del juicio de nulidad se dictara la resolución final, ampliar su demanda en contra de ese ulterior acto.

DÉCIMO OCTAVO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 320/2017. Employed Human Capital, S.A. de C.V. 7 de noviembre de 2017. Unanimidad de votos. Ponente: María Amparo Hernández Chong Cuy. Secretario: Carlos Eduardo Hernández Hernández.

Esta tesis se publicó el viernes 25 de mayo de 2018 a las 10:30 horas en el Semanario Judicial de la Federación. Anexo 1.7.

Tesis: 2a./J. 132/2015 (10a.)	Gaceta del Semanario Judicial de la Federación	Décima Época	2010275 13 de 42
Segunda Sala	Libro 23, Octubre de 2015, Tomo II	Pag. 1740	Jurisprudencia(Constitucional)

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.

El precepto aludido prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal. Ahora bien, el efecto del artículo [69-B del Código Fiscal de la Federación](#) sólo consiste en permitir que se detecte a los contribuyentes que emitieron una documentación sin que hubiera existido la operación o actividad que las soporte, pero ello no significa que se le quite validez a un comprobante, más bien evidencia una realidad jurídica y es que las operaciones contenidas en esos comprobantes, que en su caso hubieran sido utilizados, no cuentan con aquel soporte, por lo que si bien pudieron expedirse con anterioridad a la entrada en vigor del precepto aludido, no por ese hecho gozaban de eficacia, pues para ello necesitaban cumplir con los requisitos establecidos en los artículos [29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación](#). En esas condiciones, si el comprobante no se encuentra soportado, desde un principio, por una operación real, no puede considerarse que con el procedimiento en cuestión se modifique una situación previamente creada, cuando ésta ni siquiera existió, ya que a través de este procedimiento sólo se evidencia la inexistencia de la operación, por lo que es claro que el artículo **69-B** indicado no contraviene el principio de irretroactividad de la ley contenido en el artículo [14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos](#).

Amparo en revisión 51/2015. Multiservicios Empresariales de Negocios B&V, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I.

Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 302/2015. Corporativo Miler en R.H., S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 354/2015. Alta Capacitación B y V, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 361/2015. Grupo Empresarial de Desarrollo y Formación de Recursos Humanos, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 424/2015. Si al Capital Humano, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 2015. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Tesis de jurisprudencia 132/2015 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de septiembre de dos mil quince.

Esta tesis se publicó el viernes 23 de octubre de 2015 a las 10:05 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 26 de octubre de 2015, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013. Anexo 1.8.

Tesis: 2a./J. 133/2015 (10a.)	Gaceta del Semanario Judicial de la Federación	Décima Época	2010274 12 de 42
Segunda Sala	Libro 23, Octubre de 2015, Tomo II	Pag. 1738	Jurisprudencia(Constitucional)

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL DERECHO DE AUDIENCIA.

El precepto aludido prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal. Ahora bien, la primera publicación que se efectúa en dicho procedimiento constituye un medio de comunicación entre la autoridad fiscal y el contribuyente que se

encuentra en el supuesto de presunción de inexistencia de operaciones, siendo que la finalidad de esa notificación es hacer del conocimiento del gobernado la posibilidad que tiene de acudir ante la autoridad exactora, a manifestar lo que a su interés legal convenga, inclusive a ofrecer pruebas para desvirtuar el sustento de la referida presunción, esto de manera previa a que se declare definitivamente la inexistencia de sus operaciones; por lo que la mencionada primera publicación resulta ser un acto de molestia al que no le es exigible el derecho de audiencia previa; por otra parte, en relación con la segunda publicación a que se refiere el precepto citado, quedan expeditos los derechos de los contribuyentes que dieron efectos fiscales a los comprobantes que sustentan operaciones que se presumen inexistentes, para que aquéllos acudan ante la autoridad hacendaria con el fin de comprobar que efectivamente recibieron los bienes o servicios que amparan, lo que constituye un periodo de prueba, y en caso de no lograr desvirtuar esa presunción, pueden impugnar la resolución definitiva a través de los medios de defensa que estimen convenientes. En esas condiciones, el artículo [69-B del Código Fiscal de la Federación](#) que prevé el procedimiento descrito, no viola el derecho de audiencia contenido en el artículo [14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos](#).

Amparo en revisión 51/2015. Multiservicios Empresariales de Negocios B&V, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 302/2015. Corporativo Miler en R.H., S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima

Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 354/2015. Alta Capacitación B y V, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 361/2015. Grupo Empresarial de Desarrollo y Formación de Recursos Humanos, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 424/2015. Si al Capital Humano, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 2015. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Tesis de jurisprudencia 133/2015 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de septiembre de dos mil quince.

Esta tesis se publicó el viernes 23 de octubre de 2015 a las 10:05 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 26 de octubre de 2015, para los efectos

previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013. Anexo 1.9.

Tesis: 2a./J. 135/2015 (10a.)	Gaceta del Semanario Judicial de la Federación	Décima Época	2010276 14 de 42
Segunda Sala	Libro 23, Octubre de 2015, Tomo II	Pag. 1742	Jurisprudencia(Constitucional)

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVE, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA.

El precepto aludido prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal; es decir, a través del indicado procedimiento se hace del conocimiento del contribuyente la presunción a la que ha arribado la autoridad con base en la información que obra en su poder, que encuadran en las hipótesis contenidas en aquel artículo. Ante esta presunción, la autoridad debe notificar al contribuyente en términos del párrafo segundo del propio numeral, que señala que esa comunicación se hará a través de tres medios: del buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como del Diario Oficial de la Federación. Esta primera publicación origina la posibilidad de que el contribuyente afectado comparezca ante la autoridad con los

elementos probatorios a su alcance para desvirtuar aquella determinación de la autoridad, consecuentemente, al tratarse de una presunción que admite prueba en contrario y que debe fundarse en información objetiva que aluda a la falta de capacidad operativa del contribuyente para llevar a cabo las operaciones a las que se refieren los comprobantes fiscales, el artículo [69-B del Código Fiscal de la Federación](#) no contraviene el principio de presunción de inocencia, en virtud de que no se establecen ni fincan determinaciones definitivas ni se atribuye responsabilidad al gobernado, sino que prevé un llamamiento para que éste alegue lo que a su interés convenga y aporte la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a presumir la inexistencia de las operaciones que avalan los comprobantes. Advirtiéndose así, que dicho precepto tiene una finalidad constitucionalmente legítima al buscar dar certeza a la relación tributaria ante el probable indebido cumplimiento del contribuyente de sus obligaciones formales y materiales.

Amparo en revisión 51/2015. Multiservicios Empresariales de Negocios B&V, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 302/2015. Corporativo Miler en R.H., S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 361/2015. Grupo Empresarial de Desarrollo y Formación de Recursos Humanos, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los

Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 424/2015. Si al Capital Humano, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 2015. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 755/2015. ByL Seguridad Privada, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 2015. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Tesis de jurisprudencia 135/2015 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de septiembre de dos mil quince.

Esta tesis se publicó el viernes 23 de octubre de 2015 a las 10:05 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 26 de octubre de 2015, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013. Anexo 1.10.

Tesis: (I	Gaceta	del	Décima Época	2014184	1 de 1
-----------	--------	-----	--------------	---------	--------

Región)8o.50 A (10a.)	Semanario Judicial de la Federación		
Tribunales Colegiados de Circuito	Libro 41, Abril de 2017, Tomo II	Pag. 1780	Tesis Aislada (Constitucional, Administrativa)

PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES AMPARADAS EN COMPROBANTES FISCALES. EL ARTÍCULO 70 DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL PREVER EN EL PROCEDIMIENTO RELATIVO LA POSIBILIDAD DE UN SEGUNDO REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN Y UN PLAZO ADICIONAL PARA PROPORCIONARLA, NO ESTABLECIDOS EN EL PROPIO CÓDIGO, TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y DE SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA.

El **artículo 70 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación**, al **prever** la **posibilidad** de un **requerimiento** de información adicional al contribuyente, para que éste la proporcione dentro del plazo de diez días siguientes a que surta efectos su notificación, en el **procedimiento** de **presunción** de **operaciones inexistentes amparadas en comprobantes fiscales**, establecido en el **artículo 69-B** del propio **código**, transgrede los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica, ya que ese **segundo requerimiento** y el plazo adicional no están contenidos en el ordenamiento que se reglamenta.

OCTAVO TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DEL CENTRO AUXILIAR DE LA PRIMERA REGIÓN, CON RESIDENCIA EN NAUCALPAN DE JUÁREZ, ESTADO DE MÉXICO.

Amparo en revisión 285/2016 (cuaderno auxiliar 934/2016) del índice del Décimo Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, con apoyo del Octavo Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en Naucalpan de Juárez, Estado

de México. 10 de febrero de 2017. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Cabañas Rodríguez. Secretario: Alfredo Portilla Acata.

Nota: Por ejecutoria del 17 de octubre de 2018, la Segunda Sala declaró improcedente la contradicción de tesis 267/2018 derivada de la denuncia de la que fue objeto el criterio contenido en esta tesis, al estimarse que uno de los criterios en contradicción no ha causado ejecutoria.

Esta tesis se publicó el viernes 28 de abril de 2017 a las 10:32 horas en el Semanario Judicial de la Federación. Anexo 1.11.

Tesis: I.4o.A.150 A (10a.)	Semanario Judicial de la Federación	Décima Época	2018762 3 de 53
Tribunales Colegiados de Circuito	Publicación: viernes 07 de diciembre de 2018 10:19 h	Ubicada en publicación semanal	TESIS AISLADAS(Tesis Aislada (Administrativa))

Procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones, previsto en el artículo 69-b del código fiscal de la federación –en su texto anterior a la reforma publicada en el diario oficial de la federación el 25 de junio de 2018–. el contribuyente que dedujo y, por ende, otorgó efectos fiscales a los comprobantes cuestionados, no tiene interés para solicitar la declaratoria de extinción de las facultades de la autoridad, por haber transcurrido en exceso el plazo a que se refiere el tercer párrafo del propio precepto.

Los párrafos primero a cuarto del artículo citado establecen un procedimiento para que las autoridades investiguen, evalúen circunstancias y, en su caso, presuman la inexistencia o simulación de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que aquéllos amparan y, además, cuando no se les localice. A su vez, en sus dos

últimos párrafos prevé la hipótesis de terceros que hayan utilizado los comprobantes cuestionados para soportar una deducción o un acreditamiento, concediéndoles un plazo para demostrar ante la autoridad que, efectivamente, adquirieron los bienes, recibieron los servicios o, en todo caso, para que corrijan su situación fiscal. Así, el numeral transcrito alude a dos procedimientos independientes, según se trate de: a) quien expidió los comprobantes –empresas que facturan operaciones simuladas (EFOS)–; y, b) quien los recibió, aplicó, dedujo y otorgó efectos fiscales –empresas que deducen operaciones simuladas (EDOS)–. En este contexto, el propósito del primer procedimiento es fiscalizar a quien emite los comprobantes fiscales y, el segundo, dar oportunidad a quien recibió y dedujo de demostrar que adquirió los bienes, recibió los servicios o corregir su situación fiscal, por lo que se trata de acciones, contenidos y responsabilidades diversos. Por tanto, el contribuyente que dedujo y, por ende, otorgó efectos fiscales a los comprobantes que amparan operaciones presuntamente inexistentes, no tiene interés para solicitar la declaratoria de extinción de las facultades de la autoridad, por haber transcurrido en exceso el plazo de cinco días para emitir y notificar su resolución, a que se refiere el tercer párrafo del precepto mencionado, pues aquella va dirigida y puede solicitarse por quien facturó y expidió los comprobantes –EFOS–, y no por quien los recibió –EDOS–, pues para éste se prevé el procedimiento a que aluden los párrafos quinto y sexto del propio artículo 69-B, a efecto de demostrar que, efectivamente, adquirió los bienes o recibió los servicios.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 377/2018. Comercializadora Acertex, S.A. de C.V. 18 de octubre de 2018. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretario: Marco Antonio Pérez Meza. Anexo 1.12.

