REVISTA DE LA PROCURADURÍA FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Año I No. 2

Enero - Junio 2021

Carlos ROMERO ARANDA

Gerardo DEL REY LÓPEZ

Hugo Sebastián GUTIÉRREZ HERNÁNDEZ ROJAS

Rafael OCHOA MORALES

Félix Federico PALMA VALDÉS

Víctor José BANDA HERRERA

Juan Carlos ROA JACOBO

César Octavio IRIGOYEN URDAPILLETA

César Edgar SÁNCHEZ VÁZQUEZ

Paola YABER CORONADO

Ricardo ARTEAGA MAGALLÓN

Gustavo Arturo ESQUIVEL VÁZQUEZ

Beatriz RODRÍGUEZ FIGUEROA

José Antonio RIVERA VARGAS

Daniel Alejandro NIÑO ANGELES

Marcos GUTIÉRREZ MARTÍNEZ

José Antonio RUMOROSO RODRÍGUEZ

Flor Patricia PASTRÁN LLANES

Xochitl GARMENDIA CEDILLO

José Sergio MARTÍNEZ ROSASLANDA

Luz María ANAYA DOMÍNGUEZ

Cintia CAMPOS GARMENDIA

Alejandro ROMERO GUDIÑO

HACIENDA
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

PFF
PROCURADURÍA FISCAL DE LA FEDERACIÓN

REVISTA DE LA PROCURADURÍA FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Año I No. 2

Enero - Junio 2021

Carlos ROMERO ARANDA

Gerardo DEL REY LÓPEZ

Hugo Sebastián GUTIÉRREZ HERNÁNDEZ ROJAS

Rafael OCHOA MORALES

Félix Federico PALMA VALDÉS

Víctor José BANDA HERRERA

Juan Carlos ROA JACOBO

César Octavio IRIGOYEN URDAPILLETA

César Edgar SÁNCHEZ VÁZQUEZ

Paola YABER CORONADO

Ricardo ARTEAGA MAGALLÓN

Gustavo Arturo ESQUIVEL VÁZQUEZ

Beatriz RODRÍGUEZ FIGUEROA

José Antonio RIVERA VARGAS

Daniel Alejandro NIÑO ANGELES

Marcos GUTIÉRREZ MARTÍNEZ

José Antonio RUMOROSO RODRÍGUEZ

Flor Patricia PASTRÁN LLANES

Xochitl GARMENDIA CEDILLO

José Sergio MARTÍNEZ ROSASLANDA

Luz María ANAYA DOMÍNGUEZ

Cintia CAMPOS GARMENDIA

Alejandro ROMERO GUDIÑO

HACIENDA
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

PFF
PROCURADURÍA FISCAL DE LA FEDERACIÓN

DIRECTORIO DE LA PROCURADURÍA FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Lic. Carlos Romero Aranda

Procurador Fiscal de la Federación

•

Lic. Gerardo Del Rey López

Subprocurador Fiscal Federal de Legislación y Consulta

•

Lic. Josué Miguel Contreras Saldívar

Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones

•

Lic. Félix Federico Palma Valdés

Subprocurador Fiscal Federal de Amparos

•

Lic. Hugo Sebastián Gutiérrez Hernández Rojas

Subprocurador Fiscal Federal de Asuntos Financieros

•

Lic. Jesús Alfredo Cabrera Solís

Coordinador Administrativo

UNA PUBLICACIÓN SEMESTRAL DEL CENTRO DE ESTUDIOS ESPECIALIZADOS DE LA PROCURADURÍA FISCAL DE LA FEDERACIÓN

La **Revista de la Procuraduría Fiscal de la Federación** tiene como objetivo fomentar el debate y la divulgación de los temas de actualidad en el ámbito fiscal federal, por lo que a los autores se les respetará el estilo y contenido de sus artículos.

Los artículos, escritos, contenidos y opiniones publicadas en esta revista, así como sus estilos, son responsabilidad exclusiva de sus autores. Por lo que su publicación de ninguna manera constituye responsabilidad para la Procuraduría Fiscal de la Federación y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Revista de distribución gratuita.

Editor responsable:
José Antonio Rumoroso Rodríguez.
jose_rumoroso@hacienda.gob.mx

Procuraduría Fiscal de la Federación.
Av. Insurgentes Sur 795, P.H.,
Col. Nápoles, Alcaldía Benito Juárez,
C. P. 03810, Ciudad de México,
México.

Correo electrónico: revista_pff@hacienda.gob.mx

ISSN 2683-2437

1.01

Atribución-NoComercial-SinDerivadas 4.0 Internacional (CC BY-NC-ND 4.0)
Este es un resumen legible por humanos (y no un sustituto) de la licencia:
https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/legalcode

REVISTA DE LA PROCURADURÍA FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Comité Editorial

Dra. Margarita Beatriz Luna Ramos

Dra. Patricia López López

Mtra. Aurora Gómez Velarde

Mtro. César Octavio Irigoyen Urdapilleta

Lic. Gerardo Del Rey López

Lic. Rubén Octavio Aguirre Pangburn

Lic. Raúl Name Neme

Editor Responsable

Lic. José Antonio Rumoroso Rodríguez

Diseño y Edición

Ing. Ricardo Franco Fajardo

Lic. Karina Huerta Espinoza

Fotografía

Lic. Jorge González Medina

EDITORIAL

En estos tiempos complicados la pandemia parece no retroceder poniendo en tela de juicio lo que entendemos hoy como civilización, y particularmente como humanidad, ante la gestión de recursos hospitalarios limitados en todos los rincones del planeta.

Actualmente, no existe científico en el mundo que se atreva a decir si este cambio por el virus será fugaz o permanente, lo que sí sabemos es que fue un súbito salto al futuro que sigue implicando un punto de inflexión que nos impone retos descomunales.

El COVID-19 es una enfermedad cruel, despiadada e indescifrable que nos ha hecho sentir la angustia y la impotencia de la pérdida del valor más importante del hombre que es la propia vida. En la Procuraduría Fiscal de la Federación, el Coronavirus nos ha impactado con la pérdida de compañeros servidores públicos ejemplares y es a ellos que dedicamos la segunda entrega de nuestra publicación electrónica. Nuestro más amplio reconocimiento.

Este número, como se puede observar desde su índice, lo hemos dividido en cinco secciones: 1) artículos de fondo, 2) artículos de opinión, 3) artículos invitados, 4) reseñas de libros y, 5) semblanzas.

En las dos primeras secciones, el núcleo central versa sobre dos temas de frontera para la ciencia jurídica: 1) el combate del *outsourcing* o subcontratación laboral y, 2) la materialidad de las operaciones para efectos fiscales y el análisis del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. Artículos de fondo y opinión que aportarán a los estudiosos del derecho fiscal una visión extendida de lo que habrá de discutirse en este 2021.

En la tercera sección, abrimos esta publicación a temas diversos que sin lugar a dudas serán de gran interés para los lectores. En la cuarta sección, se presentan a modo de reseñas algunas recomendaciones de libros relacionados con el núcleo central

de la revista. Y finalmente, la última sección la dedicamos a juristas destacados y líderes en su quehacer académico y profesional.

Solamente me resta reiterar a ustedes queridos lectores, nuestro agradecimiento por su preferencia a esta, su revista, esperando que continúe siendo un referente que fomente el análisis, la discusión y la investigación fiscal especializada.

Lic. Carlos Romero Aranda

Procurador Fiscal de la Federación

CONTENIDO

ARTÍCULOS DE FONDO

COMBATE DEL OUTSOURCING O SUBCONTRATACIÓN LABORAL 1
Carlos Romero Aranda

EL DECRETO DE ESTÍMULOS FISCALES: UN PARADIGMA FISCAL 13
Gerardo Del Rey López

EL VALOR PROBATORIO DE LOS COMPROBANTES FISCALES Y LA REFORMA PENAL FISCAL 2020 33
Hugo Sebastián Gutiérrez Hernández Rojas / Rafael Ochoa Morales

SOBRE LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES CON EFECTO FISCAL 47
Félix Federico Palma Valdés

LA MATERIALIDAD EN MATERIA FISCAL 57
Víctor José Banda Herrera

ARTÍCULOS DE OPINIÓN

LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES PARA EFECTOS FISCALES: ALGUNAS REFLEXIONES A PARTIR DE LA SENTENCIA CORRESPONDIENTE AL EXPEDIENTE 1/17-ERF-01-1 71
Juan Carlos Roa Jacobo

INTRODUCCIÓN AL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN 91
César Octavio Irigoyen Urdapilleta

COMENTARIOS EN TORNO A LA MATERIALIDAD Y EL PROCEDIMIENTO CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN 121
César Edgar Sánchez Vázquez

REQUISITO DE FECHA CIERTA: MATICES PROCESALES Y PROBATORIOS DE LA CONTRADICCIÓN DE TESIS 203/2019 137
Paola Yaber Coronado

EL PROCEDIMIENTO DE DESCONOCIMIENTO DE LA RAZÓN DE NEGOCIOS DE OPERACIONES REALIZADAS POR CONTRIBUYENTES SUJETOS AL EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN 153
Ricardo Arteaga Magallón

DE LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES 177
Gustavo Arturo Esquivel Vázquez

LA MATERIALIDAD, LA SUSTANCIA ECONÓMICA Y LA RAZÓN DE NEGOCIOS COMO ELEMENTOS PARA ACREDITAR LA AUTENTICIDAD DE UNA OPERACIÓN 195
Beatriz Rodríguez Figueroa

SEGURIDAD JURÍDICA Y DERECHO DE AUDIENCIA DE LOS EDOS EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN 225
José Antonio Rivera Vargas

CONCEPTOS JURÍDICOS FUNDAMENTALES EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN 261
Daniel Alejandro Niño Angeles

ÓPTICA EMPRESARIAL SOBRE LA MATERIALIDAD DE LOS ACTOS PARA EFECTOS FISCALES 289
Marcos Gutiérrez Martínez

CUADROS EXPLICATIVOS DE LA REFORMA PENAL FISCAL 2020 307
José Antonio Rumoroso Rodríguez

ARTÍCULOS INVITADOS

PENSIONES EN MÉXICO Y DESIGUALDAD 329
Flor Patricia Pastrán Llanes

LA IMPORTANCIA DE LA LEY GENERAL DE ARCHIVOS 349
Xochitl Garmendia Cedillo

EL PAGO EN ESPECIE DE IMPUESTOS FEDERALES 387
José Sergio Martínez Rosaslanda

EL INSTITUTO MEXICANO DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL COMO AUTORIDAD FISCAL AUTÓNOMA: RETOS Y CONSECUENCIAS 401
Luz María Anaya Domínguez

LA JUSTICIABILIDAD DEL DERECHO A LA SALUD EN MÉXICO 415
Cintia Campos Garmendia

RESEÑAS DE LIBROS

RESEÑA DEL LIBRO TRIBUTACIÓN, GLOBALIZACIÓN Y PANDEMIA DR. MANUEL LUCIANO HALLIVIS PELAYO 427
Carlos Romero Aranda

RESEÑA DEL LIBRO: EL OUTSOURCING, TERCERIZACIÓN O SUBCONTRATACIÓN LABORAL DE CARLOS ROMERO ARANDA 431
César Octavio Irigoyen Urdapilleta

SEMBLANZAS

DISCURSO PRONUNCIADO POR EL DR. ALEJANDRO ROMERO GUDIÑO; CON MOTIVO DE LA RECEPCIÓN DE LA DISTINCIÓN DOCTOR HONORIS CAUSA POR LA ACADEMIA INTERNACIONAL DE CIENCIAS POLÍTICO-ADMINISTRATIVO Y ESTUDIOS DE FUTURO, A.C., EL 28 DE OCTUBRE DE 2020, EN EL AUDITORIO DE LA RECTORÍA DE LA UNIVERSIDAD ANÁHUAC, CAMPUS SUR 439
Alejandro Romero Gudiño

ARTÍCULOS DE FONDO

COMBATE DEL OUTSOURCING O SUBCONTRATACIÓN LABORAL

Carlos Romero Aranda*

Resumen

Dentro de la nueva Política Fiscal instruida por el Ejecutivo Federal que señala que todos debemos cumplir con nuestras obligaciones fiscales, la Procuraduría Fiscal de la Federación se fija como uno de sus objetivos prioritarios, el combate a la defraudación fiscal, así como la identificación de esquemas dudosos de outsourcing o subcontratación laboral.

Abstract

The new Fiscal Policy instructed by the Federal Executive which indicates that we must all comply with our fiscal obligations, the Federal Tax Attorney's Office sets as one of its priority objectives, the fight against fiscal fraud, as well as the identification of doubtful schemes of outsourcing or labor subcontracting.

Palabras clave: Outsourcing, Subcontratación Laboral, Evasión Fiscal, Delito Fiscal, Factureros.

Key Words: Outsourcing, Labor Subcontracting, Tax Evasion, Tax Crime, Billing.

* Egresado de la Licenciatura en Derecho por el Centro Universitario México, División de Estudios Superiores, cuenta con estudios de Maestría y Doctorado en Derecho Fiscal por la Universidad Panamericana (UP) y estudios de Doctorado en Derecho Tributario por la Universidad de Salamanca, España. Actualmente es el Titular de la Procuraduría Fiscal de la Federación, órgano dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Correo electrónico: carlos_romeroa@hacienda.gob.mx

I. Combate del outsourcing o subcontratación laboral

Uno de los retos de la actual administración lo constituye el combate del *outsourcing o subcontratación*,[1] que es el proceso mediante el cual una empresa (contratante) contrata a otra externa (contratista) para que se haga cargo de cierta parte de su actividad o proceso productivo, lo que permite ahorros significativos y menores cargas administrativas a las empresas contratantes con la finalidad de evadir obligaciones fiscales, lo que afecta también a los trabajadores en sus prestaciones laborales, de seguridad social y vivienda.

A fin de identificar y combatir esquemas dudosos de *Outsourcing*, la Procuraduría Fiscal de la Federación ha iniciado operativos simultáneos entre el Servicio de Administración Tributaria, la Unidad de Inteligencia Financiera, la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, el Instituto Mexicano del Seguro Social, y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

II. Derechos laborales y *outsourcing*

En México el fenómeno del *outsourcing* o subcontratación laboral comenzó a partir del año de 1960,[2] con la contratación de servicios básicos, posteriormente inició el crecimiento de agencias consultoras, resultando más práctico y eficiente la contratación de un proveedor tercero especializado e independiente a diferencia de formar un área encargada en la empresa. En un principio, la operación de outsourcing o subcontratación tenía una justificación técnica, abarcando el suministro de personal, procesos fiscales, tecnologías de la información y comunicación, procesos de negocios, administración y control de proyectos, auditorías internas y seguridad, cuyo auge tuvo lugar en el año de 1990.[3]

Actualmente, resulta una cuestión preocupante que para efectos fiscales el 40% del empleo formal en México labora bajo el esquema del *outsourcing*.[4] Asimismo, tal

[1] BARANDA, Antonio, *Ahora van contra el outsourcing*, Reforma, 28 de octubre de 2020. Disponible en: https://www.reforma.com/aplicacioneslibre/preacceso/articulo/default.aspx?__rval=1&urlredirect=https://www.reforma.com/ahora-van-contra-el-outsourcing/ar2059166?v=3 Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2020.

[2] LÓPEZ PEDROZA, María Guadalupe, *El Outsourcing: el incumplimiento de los derechos de los trabajadores*, en Revista Electrónica Gestión de las Personas y Tecnologías, vol. 3, mayo 2010. Disponible en: https://www.redalyc.org/pdf/4778/477847120003.pdf Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2020.

[3] Ídem.

[4] EL CONTRIBUYENTE, *El outsourcing en México opera en la informalidad*, El Contribuyente, 12 de febrero de 2016. Disponible en: https://www.elcontribuyente.mx/2016/02/el-outsourcing-en-mexico-opera-en-la-informalidad/ 11 de noviembre de 2020.

como lo señala Eduardo López Lozano,[5] falsear resultados en las empresas ha sido práctica recurrente en México, así como elaborar facturas[6] pretendiendo la prestación de servicios de personal. Como ejemplo está la tesis de 1989:

> **"DEDUCCIONES FALSAS. LO SON CUANDO LAS EMPRESAS PRESTADORAS DEL SERVICIOS SON FICTICIAS.** Cuando no se localizan las supuestas empresas prestadoras del servicio en los domicilios señalados en los contratos y recibos, ni el manifestado en su último aviso al Registro Federal de Causantes, debe concluirse que se trata de empresas ficticias, por lo que los supuestos pagos que, según se afirma, fueron hechos a ellas, no son deducibles de conformidad con los artículos 38, fracción XXIV del Código Fiscal de la Federación (1967), en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 1977, y 26, fracciones II y V de la LISR."[7]

Por lo anterior, es importante destacar que la figura del outsourcing para efectos fiscales y laborales con el transcurso de los años, evolucionó y creció debido a su uso desmedido para eludir o erosionar la base de la contribución, ya que además de la omisión del pago de la participación de las utilidades de los trabajadores, se creó para establecer estructuras que han disminuido o eliminado la retención y pago de impuestos, contribuciones de seguridad social, así como constituyéndose en un vehículo para la simulación de operaciones ante el fisco federal.

El 30 de noviembre de 2012 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el *Decreto por el que se reformaron, adicionaron y derogaron diversas disposiciones de la Ley Federal del Trabajo*,[8] introduciendo el régimen de subcontratación como una forma de relación laboral permitida en México, la cual busca regular la figura del outsourcing, con el propósito de evitar la evasión del cumplimiento de obligaciones

---

[5] LÓPEZ LOZANO, Eduardo, *Estudio Integral del Outsourcing en materia Laboral y Fiscal*, Thomson Reuters, México, 2016, pág. 155.

[6] FORMULA FINANCIERA, *Entrevista a Carlos Romero Aranda,* en YouTube, 3 de abril de 2019. Disponible en: https://www.youtube.com/watch?v=S5_UQjd7ia8&fbclid=IwAR1mHvL7u5t9rHpRl3eanQAVKwpqNXRWDQP5QeqIYDnoE23pKWAFubYIT90 Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2020.

[7] Citada en, CHÁVEZ CHÁVEZ, José Luis, *La importancia de las deducciones en material fiscal federal*, INCEPTUM, Vol. IV, No. 7, Julio-Diciembre 2008, pág. 98. Disponible en: https://www.inceptum.umich.mx/index.php/inceptum/article/download/87/75 Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2020.

[8] DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, *Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal del Trabajo*, 30 de noviembre de 2012. Disponible en: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5280815&fecha=30/11/2012 Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2020.

a cargo del patrón. Del invocado decreto se advierte lo siguiente:

1. El legislador reconoce la realidad existente del régimen de subcontratación, hasta entonces, ausente de regulación.

2. El objetivo de regular el régimen de subcontratación es evitar la evasión del cumplimiento de obligaciones patronales.

3. Se establece que el contrato que regule dicha relación debe revestir la formalidad de *constar por escrito.*

4. Determina la obligación de supervisión en la beneficiaria, frente a la contratista, en relación con la capacidad económica, las obligaciones de seguridad social y de salud en el trabajo.

5. La solvencia económica va relacionada no sólo con el esquema de tener recursos económicos para hacer frente a las obligaciones con los trabajadores, sino también contar con recursos materiales que sean propios para desarrollar el trabajo por el cual es contratado.

6. Establece la responsabilidad solidaria entre el patrón y los intermediarios, en las obligaciones contraídas con los trabajadores.

III. El *outsourcing* como medio de evasión fiscal

Es importante destacar que el *outsourcing o subcontratación* constituye una mala práctica que va dirigida a reducir las cargas fiscales de las empresas que han adoptado este modelo como su *"modus operandi"*[9] lo que sin lugar a duda, repercute significativamente en la Hacienda Pública, paralelamente al tema de los llamados *"factureros".*

En los últimos años, en forma incansable, las autoridades fiscales empezaron a perseguir y revisar los esquemas dudosos de *outsourcing*. Para lograr tal objetivo, la coordinación entre las autoridades ha sido de gran importancia, toda vez que la información relacionada con *outsourcing o subcontratación*, ha llevado al Servicio de Administración Tributaria, la Procuraduría Fiscal de la Federación, la Unidad de

[9] ADN OPINIÓN, *Procuraduría Fiscal, retos en la 4T,* 6 de marzo de 2019. Disponible en: https://www.youtube.com/watch?v=fTk2xSeJj2o Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2020.

Inteligencia Financiera,[10] la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, el Instituto Mexicano del Seguro Social, (IMSS) y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, (INFONAVIT), a realizar sus actividades de manera conjunta para combatir esta práctica contraria a derecho que afecta no sólo a la Hacienda Pública sino a los trabajadores en sus prestaciones laborales, de seguridad social y vivienda.

---

[10] **CONGELAMIENTO DE CUENTAS BANCARIAS ATRIBUIDO A LA UNIDAD DE INTELIGENCIA FINANCIERA DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. AUN CUANDO EL QUEJOSO DESCONOZCA ESE ACTO O SUS MOTIVOS, ES IMPROCEDENTE CONCEDER LA SUSPENSIÓN CON EFECTOS RESTITUTORIOS EN SU CONTRA**.

Es improcedente conceder la suspensión provisional, con efectos restitutorios, contra el congelamiento de cuentas bancarias atribuido a la Unidad de Inteligencia Financiera de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pues en términos de los artículos 2o., apartado B, fracción II y 15 del Reglamento Interior de esa dependencia y de su manual de organización, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 6 de enero de 2015, se trata de una unidad administrativa central de auxilio al secretario del ramo, que tiene entre sus facultades, conducir los procedimientos de requerimiento y recepción de las unidades administrativas y órganos desconcentrados de la propia secretaría, así como de las personas sujetas a las disposiciones de carácter general señaladas en la fracción I del artículo 15 citado y de quienes realicen actividades vulnerables, entidades colegiadas y órganos concentradores a que se refieren las secciones segunda y cuarta del capítulo III de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, de información, documentación, datos e imágenes relacionados con los reportes y avisos, así como obtener información adicional de otras personas o fuentes para el ejercicio de sus atribuciones; conducir la integración de las pruebas, constancias, reportes, avisos, documentación, datos, imágenes e informes sobre las conductas que pudieran favorecer, prestar ayuda, auxilio o cooperación de cualquier especie para la comisión de los delitos de terrorismo y su financiamiento o de operaciones con recursos de procedencia ilícita y dar a conocer a las personas sujetas al régimen de prevención de operaciones con recursos de procedencia ilícita, terrorismo y su financiamiento, las listas, reportes, mecanismos, informes o resoluciones previstas en diversas disposiciones jurídicas. Además, de acuerdo con el artículo 115 de la Ley de Instituciones de Crédito, las instituciones de crédito deben suspender inmediatamente la realización de actos, operaciones o servicios con los clientes o usuarios que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público les informe mediante una lista de personas bloqueadas, que tendrá el carácter confidencial, cuya finalidad es prevenir y detectar actos, omisiones u operaciones que pudieran ubicarse en conductas delictivas. Luego, si se reclama el congelamiento de cuentas bancarias abiertas en una institución de crédito y se atribuye a la unidad referida, el solo hecho de que el quejoso desconozca el acto o sus motivos, no lo torna arbitrario e inconstitucional, pues se trata de una actuación administrativa que jurídicamente se presume legal y que tiene como origen la actualización de alguno de los supuestos previstos en las porciones normativas y el ejercicio de las facultades concretas mencionadas, por lo que debe sopesarse que son inherentes a la protección del sistema financiero y a la economía nacional, tendentes a su protección y a la prevención y detección de operaciones con recursos de procedencia ilícita, y resulta improcedente conceder la suspensión y autorizar la disposición de los recursos correspondientes, ya que ello afectaría gravemente los propósitos indicados y trascendería al interés social del orden jurídico y económico nacional en mayor magnitud que los perjuicios que pudieran causarse al particular, razón por la que no se reúnen los requisitos previstos en la fracción II del artículo 128 de la Ley de Amparo y en el numeral 147 de la misma legislación, lo que conduce a negar la medida solicitada.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Queja 46/2016. Director de Procesos Legales "B" de la Dirección General de Procesos Legales de la Unidad de Inteligencia Financiera, dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 11 de marzo de 2016. Unanimidad de votos. Ponente: José Carlos Rodríguez Navarro. Secretario: Miguel Ángel Luna Gracia.

Esta tesis se publicó el viernes 17 de junio de 2016 a las 10:17 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

Ante el aumento de empresas de *outsourcing o subcontratación*, que han adoptado la defraudación fiscal como su modo o forma de vida, las autoridades fiscales deberán ocuparse[11] en detectar los casos en que la adopción de este esquema de trabajo derive en conductas delictivas.

Otro tema medular, es que el *outsourcing* o subcontratación se ha incluido como actividad vulnerable, según la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita y las disposiciones contenidas en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, denominadas comúnmente como *operaciones simuladas* o Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS) y Empresas que Emiten Comprobantes Fiscales de Operaciones Simuladas (EFOS).

El 27 de diciembre de 2017, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público emitió el criterio normativo 19/CFF/N, publicado en la Compilación de Criterios Normativos, contenido en el Anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, que refiere lo siguiente:

> **19/CFF/N** Supuestos de infracción relacionados con la obligación de presentar la información correspondiente sobre el pago, retención, acreditamiento y traslado del IVA en las operaciones con proveedores.
>
> El artículo 81, fracción XXVI del CFF establece que son infracciones relacionadas con la obligación de presentación de declaraciones, el no proporcionar la información a que se refiere el artículo 32, fracción VIII de la Ley del IVA a través de los medios, formatos electrónicos y plazos establecidos en dicha ley o presenten la información incompleta o con errores.
>
> Del artículo 32, fracción VIII de la Ley del IVA, se desprenden las siguientes conductas infractoras:
>
> I. No proporcionar la información a través de los medios y formatos electrónicos correspondientes.

[11] FORMULA FINANCIERA, *Entrevista a Carlos Romero Aranda*, en YouTube, 3 de abril de 2019. Disponible en: https://www.youtube.com/watch?v=S5_UQjd7ia8&fbclid=IwAR1mHvL7u5t9rHpRl3eanQAVKwpqNXRWDQP5QeqIYDnoE23pKWAFubYIT90 Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2020.

II. No presentar la información en los plazos establecidos en dicho ordenamiento.

III. Presentar la información incompleta o con errores.

IV. No proporcionar la información relacionada con las operaciones de subcontratación laboral de la cantidad del impuesto al Valor Agregado que el contratista trasladó en forma específica a cada uno de sus clientes, así como el que pagó en la declaración mensual respectiva.[12]

En consecuencia, cuando los contribuyentes incurran en alguna de las conductas señaladas en las fracciones anteriores, se considera cometida la infracción establecida en el artículo 81, fracción XXVI, del Código en comento, sin que sea necesaria la actualización de todas las conductas mencionadas.

Asimismo, el artículo 81, fracción I, del CFF prevé como conducta infractora, entre otras, no cumplir con los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales.

Por ende, se considera que el incumplimiento a un requerimiento de la autoridad para la presentación de la información prevista en el artículo 32, fracción VIII, de la Ley del IVA, constituye una conducta diversa a las señaladas en el artículo 81, fracción XXVI, del Código citado, la cual amerita una sanción independiente.

Es importante destacar que la autoridad fiscal ha observado la constante realización de prácticas fiscales indebidas, que han originado la comisión de alguno de los delitos fiscales previstos en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación, cuya pena puede alcanzar más de trece años, en el caso de los delitos calificados.

Finalmente cabe mencionar que el 29 de diciembre de 2017, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria emitieron los criterios *no vinculativos* 22/ISR/NV, 23/ISR/NV y 32/ISR/NV,[13] en los cuales se hacen

[12] DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, *Anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018,* Compilación de Criterios Normativos, 29 de diciembre de 2017. Disponible en: http://dof.gob.mx/nota_to_doc.php?codnota=5509527 Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2020.

[13] DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, *Criterios no vinculatorios de la SHCP y el SAT*, 29 de diciembre de 2017. Disponible en: https://www.sat.gob.mx/cs/Satellite?blobcol=urldata&blobkey=id&blobtable=MungoBlobs&blobwhere=1579314469988&ssbinary=true Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2020.

del conocimiento del contribuyente las prácticas fiscales indebidas, mismas que son constitutivas del delito de defraudación fiscal o defraudación fiscal equiparada.

IV. Reforma contra el outsourcing o subcontratación laboral

Actualmente nuestro país enfrenta un agujero fiscal de alrededor de $250,000 millones de pesos (mdp) en evasión de ISR e IVA. Un fraude al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) estimado en 21,000 mdp y casi cinco millones de personas subcontratadas por terceros que en realidad trabajan para una empresa que no se hace responsable. La iniciativa para prohibir la subcontratación, el llamado "outsourcing", incrementará más de 25% los costos de sectores completos de la economía que recurren a este esquema.[14]

Atendiendo a la situación antes señalada, el pasado día 12 de noviembre el C. Presidente de la República en su en la conferencia mañanera[15] anunció la iniciativa de combate al *outsourcing o subcontratación laboral*, destacando que las siguientes causas para su presentación:

- Resolver el problema y los abusos de la subcontratación originados por la reforma a la Ley Federal del Trabajo, publicada el 30 de noviembre de 2012 en el Diario Oficial de la Federación, al regularse en los artículos 15-A, 15-B, 15-C y 15-D de la misma.

- Se debe partir del principio de que el trabajo es un derecho y un deber social, no es una mercancía.

- Se trata de una reforma integral en beneficio de trabajadores, de las empresas que sí cumplen, de los institutos de seguridad social y la hacienda pública.

- Como respuesta a una serie de despidos masivos de personas trabajadoras por parte de algunos patrones, aunados a la crisis suscitada por la pandemia originada por el virus SARS-CoV2 (COVID-19).

[14] BELLO, Alberto y ÁVILA, José, Entrevista: *"El outsourcing se acabó"*, asegura el Procurador Fiscal, Expansión, Economía, 30 de noviembre 2020. https://expansion.mx/economia/2020/11/30/outsourcing-se-acabo-dice-entrevista-procurador-fiscal Fecha de consulta: 1 de diciembre de 2020.

[15] LÓPEZ OBRADOR, Andrés Manuel, Iniciativa para regular subcontratación ilegal, Conferencia presidente AMLO, en YouTube, 12 de noviembre de 2020. Disponible en: https://www.youtube.com/watch?v=DUQj2IRVzW0 Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2020.

V. Conclusiones

Primera.- Es importante destacar que las experiencias en materia de *outsourcing* o subcontratación, analizadas, constituyen una práctica fiscal indebida, toda vez que al pretender disminuir las cargas tributarias se incurre en infracciones que la autoridad fiscal es competente para sancionar severamente.

Segunda.- La problemática de falsear resultados en las empresas puede derivar en la comisión de delitos fiscales que se cometen por el incumplimiento de las obligaciones previstas en las leyes de los Impuestos sobre la Renta y al Valor Agregado, con independencia de los delitos o infracciones que se cometan en contravención de lo dispuesto en la leyes del Instituto Mexicano del Seguro Social y del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

Tercera.- Paralelamente al tema de *outsourcing o subcontratación laboral*, subsiste el tema de los llamados *factureros,* que se han coludido para quebrantar la ley, por lo que resulta imprescindible atacar ambos problemas conjuntamente.

Fuentes

Libros

BARAJAS MONTES DE OCA, Santiago, *Derecho del Trabajo*, UNAM, México, 1990.

CALLEJA GARCÍA, Juan Moisés, *Outsourcing*, Fontamara, México, 2015.

DE BUEN L., Néstor, *Derecho del trabajo*, Porrúa, México, 2017.

DE BUEN UNNA, Carlos, *Análisis de la Ley Federal del Trabajo. Comentarios y jurisprudencia*, Porrúa, México, 2017.

IIJ, *La Subcontratación en México, IJJ*, UNAM, Ciudad Universitaria, México. Disponible en: https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3008/7.pdf Fecha de consulta: 25 de octubre de 2020.

KURCZYN VILLALOBOS, María Patricia y PUIG HERNÁNDEZ, Carlos Alberto (Coords.), *Estudios jurídicos en homenaje al doctor Néstor de Buen Lozano*, UNAM, México, 2003.

LÓPEZ LOZANO, Eduardo, *Estudio Integral del Outsourcing en materia Laboral y Fiscal*, Thomson Reuters, México, 2016.

PUIG FARRÁS, Julio, *Situación de la Subcontratación en América Latina y perspectivas para su regulación*, Escuela Nacional Sindical, Medellín, Colombia, 2011.

ROMERO PÉREZ, Jorge Enrique, *La externalización de actividades laborales (Outsourcing),* Universidad de Costa Rica, San José Costa Rica, 2014. Disponible en: http://www.revistas.ucr.ac.cr/index.php/juridicas/article/viewFile/13379/12644 Fecha de consulta: 25 de octubre de 2020.

Revistas

CHÁVEZ CHÁVEZ, José Luis, *La importancia de las deducciones en material fiscal federal*, INCEPTUM, Vol. IV, No. 7, Julio-Diciembre 2008, pág. 98. Disponible en: https://www.inceptum.umich.mx/index.php/inceptum/article/download/87/75 Fecha de consulta: 25 de octubre de 2020.

LÓPEZ PEDROZA, María Guadalupe, *El Outsourcing: el incumplimiento de los derechos de los trabajadores, en Revista Electrónica Gestión de las Personas y Tecnologías, vol. 3*, mayo 2010. Disponible en: https://www.redalyc.org/pdf/4778/477847120003.pdf Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2020.

Legislación

Ley Federal del Trabajo.

Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/125_020719.pdf

Ley del Impuesto sobre la Renta

Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_091219.pdf

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/77_091219.pdf

Código Fiscal de la Federación

Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_090120.pdf

Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita

Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPIORPI_090318.pdf

Diario Oficial de la Federación

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, *Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal del Trabajo, 30 de noviembre de 2012*. Disponible en: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5280815&fecha=30/11/2012 Fecha de consulta: 25 de octubre de 2020.

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, *Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos*, 30 de noviembre de 2016. Disponible en: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5463187&fecha=30/11/2016 Fecha de consulta: 25 de octubre de 2020.

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, *Anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, Compilación de Criterios* Normativos, 29 de diciembre de 2017. Disponible en: http://dof.gob.mx/nota_to_doc.php?codnota=5509527 Fecha de consulta: 25 de octubre de 2020.

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, *Criterios no vinculatorios de la SHCP y el SAT*, 29 de diciembre de 2017. Disponible en: https://www.sat.gob.mx/cs/Satellite?blobcol=urldata&blobkey=id&blobtable=MungoBlobs&blobwhere=1579314469988&ssbinary=true Fecha de consulta: 25 de octubre de 2020.

YouTube

FORMULA FINANCIERA, *Entrevista a Carlos Romero Aranda,* en YouTube, 3 de abril de 2019. Disponible en: https://www.youtube.com/watch?v=S5_UQjd7ia8&fbclid=IwAR1mHvL7u5t9rHpRl3eanQAVKwpqNXRWDQP5QeqIYDnoE23pKWAFubYIT90 Fecha de consulta: 25 de octubre de 2020.

Notas periodísticas en internet

ADN OPINIÓN, *Procuraduría Fiscal, retos en la 4T*, 6 de marzo de 2019. Disponible en: https://www.youtube.com/watch?v=fTk2xSeJj2o Fecha de consulta: 25 de octubre de 2020.

BARANDA, Antonio, *Ahora van contra el outsourcing,* Reforma, 28 de octubre de 2020. Disponible en: https://www.reforma.com/aplicacioneslibre/preacceso/articulo/default.aspx?__rval=1&urlredirect=https://www.reforma.com/ahora-van-contra-el-outsourcing/ar2059166?v=3 Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2020.

EL CONTRIBUYENTE, *El outsourcing en México opera en la informalidad*, El Contribuyente, 12 de febrero de 2016. Disponible en: https://www.elcontribuyente.mx/2016/02/el-outsourcing-en-mexico-opera-en-la-informalidad/ 11 de noviembre de 2020.

EL FINANCIERO, *AMLO enviará iniciativa para desaparecer el outsourcing*, El Financiero, 27 de noviembre de 2020. Disponible en: https://www.elfinanciero.com.mx/nacional/amlo-enviara-iniciativa-para-desaparecer-el-outsourcing

EL DECRETO DE ESTÍMULOS FISCALES: UN PARADIGMA FISCAL

Gerardo Del Rey López*

Resumen

El 31 de diciembre de 2018, el Presidente Andrés Manuel López Obrador, con el propósito de amortiguar los efectos diferenciales entre los contribuyentes que viven en esa región norte de los del resto del país, ordenó la publicación en el Diario Oficial de la Federación del *Decreto de Estímulos Fiscales Región Fronteriza Norte* a fin de impulsar la competitividad económica, el desarrollo y el bienestar de sus habitantes, buscando con ello el desarrollo económico, en aras de fortalecer la soberanía nacional como instrumento de crecimiento del país.

Abstract

On December 31, 2018, President Andrés Manuel López Obrador, with the purpose of cushion the differential effects between taxpayers living in that north region and those in the rest of the country, ordered the publication in the Official Gazette of the Federation of the *Decree of Fiscal Stimulus North Border Region* in order to promote economic competitiveness, development and the well-being of its inhabitants, thereby seeking economic development, strengthen national sovereignty as an instrument for the country's growth.

Palabras clave: Decreto, Región Fronteriza Norte, Región Fronteriza Sur, Estímulos Fiscales, Contribuyentes, Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado.

Key words: Decree, Tax Incentives, Northern Border Region, Southern Border Region, Income Tax, Value Added Tax.

* Subprocurador Fiscal Federal de Legislación y Consulta, Procuraduría Fiscal de la Federación. Correo electrónico: gerardo_delrey@hacienda.gob.mx

I. Introducción

En los últimos años, la actividad económica de la frontera norte y su industria manufacturera, han sufrido serias afectaciones debido a la entrada de China como competidor comercial.[1] Asimismo, es en esa frontera del país donde se han agudizado los problemas en los ámbitos económico y social como una consecuencia directa por la baja generación de empleos y los incrementos en la violencia.

Atendiendo a las razones anteriormente señaladas, el Gobierno Federal consideró necesario establecer *"mecanismos que fortalezcan la economía de los contribuyentes de la frontera norte de nuestro país, con el fin de estimular y acrecentar la inversión, fomentar la productividad y contribuir a la creación de fuentes de empleo"*,[2] destacándose que la frontera norte, es muy especial, sin lugar a duda, y que su muy particular situación ocasiona efectos diferenciales entre los contribuyentes que viven en esa región con el resto del país, condición que se traduce en una afectación del bienestar general y el encarecimiento de la vida de sus habitantes.

Por ello, el pasado 31 de diciembre de 2018,[3] se publicó en el Diario Oficial de la Federación el *"Decreto de Estímulos Fiscales Región Fronteriza Norte"* (en adelante el Decreto), el cual se encuentra vigente desde el pasado 01 de enero de 2019, hasta el año 2020, mismo que a continuación se analizará en sus puntos más importantes:

II. Justificación decreto de estímulos fiscales región fronteriza norte

En los últimos años, los municipios de la frontera norte han registrado una marcada disminución de oportunidades laborales, el crimen y la violencia afectan directamente la producción de las empresas, el empleo y el ingreso económico.[4]

La cercanía de los estados y municipios pertenecientes a la franja fronteriza y los

[1] SÁNCHEZ JUÁREZ, Isaac Leobardo, *Industria Manufacturera y crecimiento económico en la frontera norte de México*, en Revista Región y Sociedad, vol. 22, Hermosillo, Sonora, septiembre-diciembre 2010. Disponible en: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1870-39252010000300003 Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2020.

[2] DOF, *Decreto de estímulos fiscales región fronteriza norte*, DOF 31 de diciembre de 2018. Disponible en: http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5547485&fecha=31/12/2018 Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2020.

[3] Ídem.

[4] Ídem. Ver. CONSIDERANDO, Quinto.

marcados problemas económicos y sociales, han ocasionado una dependencia del dólar americano como moneda y valor de intercambio, así como un aumento en la inmigración de los mexicanos al vecino país del norte.

Por lo anterior, resulta de vital importancia para el Ejecutivo Federal, establecer mecanismos para reactivar la economía de la frontera norte a fin de acrecentar y estimular la inversión, fomentar la productividad; estimular la competitividad frente al mercado de los Estados Unidos de América, y así retener al consumidor en el comercio mexicano; teniendo como consecuencia la reactivación de la economía regional y de esa manera, elevar los ingresos y la economía de los contribuyentes de la frontera norte del país, creando así, condiciones y medios efectivos para atraer la inversión, generar riqueza y bienestar para la población, y por ende, una mayor recaudación fiscal.

III. Contribuyentes, beneficios y estímulos

El Decreto es aplicable a las personas físicas empresarias y profesionales así como morales residentes en México, los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en nuestro país y los de la opción de acumulación de ingresos por personas morales constituidas únicamente por personas físicas, que perciban ingresos en la región fronteriza norte, consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente a la tercera parte del Impuesto Sobre la Renta (ISR) causado en el ejercicio o en los pagos provisionales, contra el ISR causado en el mismo ejercicio fiscal o en los pagos provisionales del mismo ejercicio, según corresponda, en la proporción que representen los ingresos totales de la citada región fronteriza norte del total de los ingresos del contribuyente obtenidos en el ejercicio fiscal.[5]

Lo señalado en el párrafo anterior, se calculará de acuerdo con el Decreto dividiendo los ingresos totales que obtenga el contribuyente en la citada región fronteriza durante el periodo de que se trate, entre la totalidad de los ingresos que obtenga dicho contribuyente durante el mismo periodo; *el resultado se multiplicará por cien y el producto se expresará en porcentaje*.[6]

El estímulo del ISR se aplica a los contribuyentes personas físicas y morales residentes en México, así como a los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México, que tributen en los términos del Título II “De las personas morales”; Título IV “De las personas físicas”, Capítulo II, Sección I “De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales”, y

[5] Ídem. Ver. Artículo Segundo.

[6] Ídem.

Título VII, Capítulo VIII "De la opción de acumulación de ingresos por personas morales", todos de la Ley del ISR, que perciban ingresos exclusivamente en la región fronteriza norte.[7]

En términos generales el Decreto establece una reducción de un tercio de la tasa del ISR y una reducción del 50% de la tasa general del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a diversos contribuyentes que ejercen actividades económicas específicas en la región fronteriza norte del país.[8]

- Estímulo impuesto sobre la renta

En relación con el ISR, el estímulo fiscal consiste en que a los contribuyentes que perciban ingresos exclusivamente en la región fronteriza norte, el cual consiste en un crédito fiscal equivalente a la tercera parte del impuesto causado en el ejercicio o en los pagos provisionales, que proporcionalmente corresponda conforme al monto de los ingresos totales generados exclusivamente por las actividades empresariales realizadas en la región fronteriza norte, el cual se acreditará contra el ISR causado en el mismo ejercicio fiscal o en los pagos provisionales del mismo ejercicio, según corresponda.[9]

- Estímulo impuesto al valor agregado

En materia del IVA, el Gobierno Federal otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes, tanto personas físicas como personas morales, que realicen, en los locales o establecimientos ubicados dentro de la región fronteriza norte, la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes; dicho estímulo fiscal consiste en un crédito equivalente al 50% de la tasa del IVA.[10]

IV. Estados y municipios considerados en la región fronteriza

Como se ha venido mencionando en párrafos anteriores, la frontera con los Estados Unidos de América, constituye un elemento muy particular desde el punto de vista económico y social, razón por la que el Gobierno Federal reconoce, en atención que dada su cercanía de México con dicho país se producen efectos diferenciales entre los contribuyentes que viven en esa región de los del resto del

[7] Ídem.

[8] Ídem. Ver. Artículo Décimo Primero.

[9] Ídem. Ver. Artículo Segundo.

[10] Ídem. Ver. Artículo Décimo Primero.

país, condición que afecta el bienestar general y encarece la vida de los que habitan en esa región, es por ello que el Decreto en cuestión señala claramente los estados y municipios que *"Integran la Región Fronteriza Norte"*.

El artículo primero del Decreto enumera los estados y municipios que se consideran como *"región fronteriza norte": "los municipios de Ensenada, Playas de Rosarito, Tijuana, Tecate y Mexicali del estado de Baja California; a los municipios de San Luis Río Colorado, Puerto Peñasco, General Plutarco Elías Calles, Caborca, Altar, Sáric, Nogales, Santa Cruz, Cananea, Naco y Agua Prieta del Estado de Sonora; Janos, Ascensión, Juárez, Praxedis G. Guerrero, Guadalupe, Coyame del Sotol, Ojinaga y Manuel Benavides del estado de Chihuahua; a los municipios de Ocampo, Acuña, Zaragoza, Jiménez, Piedras Negras, Nava, Guerrero e Hidalgo del Estado de Coahuila de Zaragoza; Anáhuac del estado de Nuevo León, y a los municipios de Nuevo Laredo; Guerrero, Mier, Miguel Alemán, Camargo, Gustavo Díaz Ordaz, Reynosa, Río Bravo, Valle Hermoso y Matamoros del estado de Tamaulipas*".[11]

V. Requisitos que deben cumplir los contribuyentes para gozar de los beneficios del decreto

El Decreto establece que los contribuyentes que pretendan acogerse a los beneficios del ISR, deberán solicitar autorización ante el Servicio de Administración Tributaria a más tardar el 31 de marzo de 2019 a fin de ser inscritos en el *Padrón de Beneficiarios del Estímulo*[12] para la región fronteriza norte, mediante reglas de carácter general, la cual establece que dicha autorización deberá efectuarse a través de su presentación de un aviso en el portal del Servicio de Administración Tributaria.

> 1. Acreditar tener su domicilio fiscal en la región fronteriza norte, por lo menos los últimos 18 meses a la fecha de su inscripción en el "Padrón de beneficiarios del estímulo para la región fronteriza norte".[13]
>
> 2. No gozar de otro estímulo fiscal.
>
> 3. Solicitar autorización ante el Servicio de Administración Tributaria a más tardar el 31 de marzo de 2019, para ser inscritos en dicho Padrón. El Servicio de Administración Tributaria deberá emitir resolución a la

[11] Ídem. Ver. Artículo Primero.

[12] Ídem. Ver. Artículo Séptimo.

[13] Ídem.

> solicitud de autorización, a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha de presentación de la solicitud, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto se establezcan.[14]

Los contribuyentes que se inscriban o inicien operaciones con posterioridad al 1 de enero de 2019, deberán solicitar autorización ante el Servicio de Administración Tributaria, para ser inscritos en el Padrón, dentro del mes siguiente a la fecha de inscripción en el RFC o de la presentación del aviso de apertura de sucursal o establecimiento en la zona fronteriza norte.[15]

La autorización tendrá vigencia durante el ejercicio fiscal en el cual se obtuvo. Si se desea continuar acogiéndose a los beneficios del Decreto y seguir en el Padrón, se deberá solicitar renovación de la autorización cumpliendo los requisitos previstos en el Decreto.[16]

Para fines de la inscripción en el Padrón de referencia, es requisito indispensable:

> a) Contar con firma electrónica avanzada, así como con opinión positiva del cumplimiento de obligaciones fiscales para efectos de lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación.
>
> b) Tener acceso al buzón tributario a través del Portal de Internet del Servicio de Administración Tributaria.
>
> c) Colaborar semestralmente con el Servicio de Administración Tributaria, participando en el programa de verificación en tiempo real.[17]
>
> 4. Los contribuyentes que inicien actividades en la región fronteriza norte, podrán optar por solicitar la inscripción al Padrón a fin de que se les autorice aplicar los beneficios fiscales establecidos en el Decreto, siempre y cuando cuenten con la capacidad económica, activos e instalaciones para la realización de sus actividades y operaciones empresariales en dicha región.[18] En estos casos, los contribuyentes deberán acreditar que para la realización de sus actividades dentro de

[14] Ídem.

[15] Ídem.

[16] Ídem. Ver. Artículo Octavo.

[17] Ídem. Ver. Artículo Séptimo *in fine*.

[18] Ídem. Ver. CONSIDERANDO, trigésimo cuarto.

la región fronteriza norte utilizan bienes nuevos de activo fijo y estimen que sus ingresos totales del ejercicio en la citada región, representarán al menos el 90% del total de sus ingresos del ejercicio, de conformidad con las reglas generales que emita el Servicio de Administración Tributaria.[19]

Se consideran bienes nuevos los que se utilizan por primera vez en México. Los contribuyentes también podrán adquirir bienes de activo fijo que ya hubieran sido utilizados en México, siempre que quien transmita dichos bienes no sea parte relacionada del contribuyente, estableciéndose que para estos efectos el Servicio de Administración Tributaria emitirá reglas de carácter general.[20]

5. Los contribuyentes que tengan su domicilio fiscal fuera de la región fronteriza norte, pero cuenten con una sucursal, agencia o cualquier otro establecimiento dentro de la misma, para poder gozar de los beneficios fiscales establecidos en el Decreto, deberán acreditar que la misma tiene cuando menos dieciocho meses a la fecha de su inscripción en el *Padrón de beneficiarios del estímulo para la región fronteriza norte*, en cuyo caso el beneficio será únicamente en la proporción que representen los ingresos correspondientes a la sucursal, agencia o cualquier otro establecimiento o a los atribuibles al domicilio fiscal, ubicados en la región fronteriza norte.[21]

6. Los contribuyentes que tengan su domicilio fiscal en la región fronteriza norte, pero cuenten con sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento fuera de ella, gozarán de los estímulos fiscales establecidos en el presente Decreto, siempre y cuando acrediten tener su domicilio fiscal en la región fronteriza norte, por lo menos los últimos 18 meses a la fecha de su inscripción en el *Padrón de beneficiarios del estímulo para la región fronteriza norte* y únicamente en la proporción que representen los ingresos correspondientes a la sucursal, agencia o cualquier otro establecimiento o a los atribuibles al domicilio fiscal, ubicados en la llamada región fronteriza norte.[22]

[19] Ídem. Ver. Artículo Tercero *in fine*.

[20] Ídem. Ver. Artículo Séptimo *in fine*.

[21] Ídem. Ver. Artículo Quinto.

[22] Ídem

VI. Requisitos para gozar del beneficio del 50% en el IVA

Los contribuyentes que apliquen este estímulo deberán cumplir los siguientes requisitos y los que se establezcan en las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria (SAT):

> 1) Realizar la entrega material de los bienes o la prestación de los servicios en la llamada región fronteriza norte.
>
> 2) Presentar un aviso de aplicación del estímulo fiscal dentro de los 30 días naturales siguientes al 1 de enero de 2019.[23]

Tratándose de contribuyentes que inicien actividades con posterioridad al 01 de enero de 2019, deberán presentar el mencionado aviso conjuntamente con la solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) que deben presentar de conformidad el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.[24]

Los contribuyentes únicamente podrán aplicar este estímulo fiscal cuando presenten los avisos en tiempo y forma. La omisión en la presentación de estos avisos, producirá las consecuencias jurídicas que procedan conforme a las disposiciones fiscales.[25]

VII. Sujetos que no gozarán del beneficio en impuesto sobre la renta

El Decreto prevé que no podrán aplicar el estímulo del ISR a los sujetos o situaciones siguientes:[26]

> 1. Los contribuyentes que tributen en los siguientes regímenes de la ISR:
>
> 1.1. Instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, de los almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras y uniones de crédito.
>
> 1.2. Régimen opcional para grupos de sociedades.

[23] Ídem. Ver. Artículo Décimo Segundo.

[24] Ídem.

[25] Ídem. Ver. Artículo Décimo Segundo *in fine*.

[26] Ídem. Ver. Artículo Sexto.

1.3. Coordinados.

1.4. Actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras.

1.5. Régimen de Incorporación Fiscal.

1.6. Las personas físicas cuyos ingresos provengan de la prestación de un servicio profesional.

1.7. Maquiladoras

1.8. Los que realicen actividades a través de FIBRAS.

1.9. Las sociedades cooperativas.

2. Los contribuyentes cuyo nombre, denominación o razón social y clave en el RFC, se encuentren contenidos en la publicación de la página de Internet del SAT en relación con los siguientes supuestos:

2.1. Que tengan a su cargo créditos fiscales firmes.

2.2. Que tengan a su cargo créditos fiscales determinados, que, siendo exigibles, no se encuentren pagados o garantizados.

2.3. Que se encuentren como no localizados.

2.4. Que haya recaído sobre ellos sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito fiscal.

2.5. Que tengan a su cargo créditos fiscales que hayan sido cancelados por incosteabilidad en el cobro o insolvencia.

2.6. Que se les hubiere condonado algún crédito fiscal.

3. Tratándose de presunción de operaciones inexistentes:

3.1. Los que emitan comprobantes que amparen una presunta operación inexistente.

3.2. Los que tengan un socio o accionista que se encuentre en este supuesto de presunción.

3.3. Los que hubieran realizado operaciones con los contribuyentes referidos anteriormente y no hubieran acreditado ante el Servicio de Administración Tributaria que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los comprobantes correspondientes.

4. A los contribuyentes a los que se les haya aplicado la presunción de transmisión indebida de pérdidas fiscales, que estén en el listado publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) y en la página de Internet del SAT.

5. Los contribuyentes que realicen actividades empresariales a través de fideicomisos.

6. Las personas físicas y morales, por los ingresos que deriven de bienes intangibles.

7. Las personas físicas y morales, por los ingresos que deriven de sus actividades dentro del comercio digital, con excepción de los que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

8. Los contribuyentes que suministren personal mediante subcontratación laboral o se consideren intermediarios en los términos de la Ley Federal del Trabajo (LFT).

9. Los contribuyentes a quienes se les hayan ejercido facultades de comprobación respecto de cualquiera de los cinco ejercicios fiscales anteriores a la entrada en vigor del Decreto y se les haya determinado contribuciones omitidas, sin que hayan corregido su situación fiscal.

10. Los contribuyentes que apliquen otros tratamientos fiscales que otorguen beneficios o estímulos fiscales, incluyendo exenciones o subsidios.

11. Los contribuyentes que se encuentren en ejercicio de liquidación al momento de solicitar la autorización para aplicar el estímulo ISR.

12. Las personas morales cuyos socios o accionistas, de manera individual, perdieron la autorización para aplicar el estímulo ISR.

13. Las empresas productivas del Estado y sus respectivas empresas productivas subsidiarias, así como los contratistas de conformidad con la Ley de Hidrocarburos.

VIII. No se aplicará el estímulo fiscal

El Decreto indica que se deberán excluir los ingresos que deriven de la enajenación de bienes inmuebles, bienes intangibles, así como los correspondientes al comercio digital.[27]

En el suministro de contenidos digitales, tales como audio o video o de una combinación de ambos, mediante la descarga o recepción temporal de los archivos electrónicos, entre otros.[28]

Tratándose de contribuyentes cuyo nombre, denominación o razón social y clave en el registro federal de contribuyentes, se encuentren contenidos en la publicación de la página de Internet del SAT, entre otros, por tener a su cargo créditos fiscales firmes, por no estar localizados, que haya recaído sobre ellos sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito fiscal o que se les hubiere condonado algún crédito fiscal.[29]

Los contribuyentes que se ubiquen en la presunción de haber emitido CFDIS apócrifos que amparen operaciones inexistentes. Asimismo, tampoco será aplicable a los contribuyentes que tengan un socio o accionista que se encuentre en el supuesto de presunción.[30]

IX. Relativo a los transitorios

El Decreto entrará en vigor el 1 de enero de 2019 y estará vigente durante 2019 y 2020.[31]

• Los contribuyentes que dejen de aplicar lo dispuesto en este Decreto cuando haya concluido la vigencia del mismo, tratándose de los actos que hayan celebrado con anterioridad a la fecha en que dejen de tributar conforme al presente Decreto, sin que hayan percibido los

[27] Ídem. Ver. Artículo Décimo Tercero.

[28] Ídem.

[29] Ídem.

[30] Ídem.

[31] Ídem. Ver. Transitorios.

ingresos correspondientes, les serán aplicables los beneficios del crédito fiscal del 50% de la tasa general del IVA, siempre que dichos ingresos se perciban dentro de los diez días naturales inmediatos posteriores a dicha fecha.

• Para efectos de los beneficios del crédito fiscal del 50% de la tasa general del IVA, tratándose de la enajenación de bienes, de la prestación de servicios o del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, que se hayan celebrado con anterioridad a la fecha en que concluya la vigencia de este Decreto, se aplicará el estímulo fiscal cuando los bienes o los servicios se hayan entregado o proporcionado antes de que concluya dicha vigencia y el pago de las contraprestaciones respectivas se realice dentro de lo diez días naturales inmediatos posteriores a la misma.

X. Renovación de estímulos fiscales frontera norte 2020

En virtud de los beneficios reportados por el *Decreto de estímulos fiscales para la región fronteriza norte de 2018*, el Presidente de la República, Andrés Manuel López Obrador, en la Conferencia Matutina del 12 de noviembre de 2020, anunció la continuación del *Decreto de estímulos fiscales*; y señaló que además, se analiza extenderlo para la región fronteriza sur y los parques industriales del Istmo.[32]

La zona libre de Chetumal y la frontera sur

Al respeto, es importante destacar que entre 1934 y 1993 Chetumal fue un caso exitoso de *zona libre*: las mercancías que se importaban estaban exentas del pago de aranceles. El objetivo de dicho esquema era promover el abasto de productos nacionales e importados a zonas alejadas del país.

El esquema de *zona libre* fue derogado en 1993 con el proceso de apertura comercial, el ingreso de México al GATT y la renegociación de tratados comerciales, que prácticamente eliminaron los aranceles. En esa época, Chetumal contaba con una tasa reducida del IVA del 6% entre 1980 y 1991, del IVA de 10% entre 1995 y 2014 (en 1995 subió a 15% en el resto del país).

Las mercancías que se introducían al resto del país desde Chetumal, lo hacían exclusivamente a través de Garitas y pagando los aranceles e impuestos

[32] LÓPEZ OBRADOR, Andrés Manuel, *Iniciativa para regular subcontratación ilegal, Conferencia presidente AMLO*, Min. 45, en YouTube, 12 de noviembre de 2020. Disponible en: https://www.youtube.com/watch?v=DUQj2IRVzW0 Fecha de consulta: 12 de noviembre de 2020.

correspondientes. En resumen, los beneficios de dicho esquema hasta 1993 eran la exención de aranceles y la tasa reducida del IVA.

Con el propósito de revitalizar la economía de la región sur del país y el bienestar de Chetumal, se está analizando el siguiente esquema:

Estímulos	Zona Libre	Frontera Sur
Exención del impuesto general de las importaciones	Sí	No aplica
Establecimiento de Garitas	Sí	No aplica
Reducción del IVA del 16 al 8%	Sí	Sí
Reducción del ISR del 30 al 20%	Sí	Sí
	Sólo IVA	**Tanto IVA como ISR**

Con ello, se busca prorrogar la vigencia del Decreto de la región norte sin modificaciones[33] y expedirse un Decreto independiente para la región sur. Ya que el Decreto de la frontera norte atiende a temas de competitividad entre ciudades limítrofes. Mientras que el Decreto de la frontera sur atiende a temas de desigualdad y pobreza.

Renovación del Decreto de estímulos fiscales en la región frontera norte

La reducción del IVA del 16 al 8% y la reducción del ISR del 30 al 20% en la zona libre de la frontera norte ha promovido el bienestar de la población y una menor inflación. Los estímulos fiscales se han materializado en un mayor dinamismo de la economía de los municipios que integran la zona libre de la frontera norte.

Por lo tanto, el Gobierno federal estima oportuna la renovación del Decreto con vigencia hasta 2024 para alcanzar los siguientes beneficios:

1. Una reducción del IVA de 16 al 8% para reactivar el comercio.

2. Una reducción del ISR del 30 al 20% para una mayor competitividad de las empresas.

3. Estímulos al IESP a gasolinas, para homologar los precios con Estados Unidos.[34]

Justificación del Decreto de estímulos fiscales para la región frontera sur

El nivel de bienestar que predomina en la región frontera sur es menor que el resto del país. Ello justifica otorgar estímulos fiscales que promuevan el desarrollo económico de esa región.

A partir de enero de 2021, los 22 municipios de la frontera sur con Guatemala recibirán una reducción del IVA del 16 a 8%, una reducción del ISR del 30 al 20%, así como IEPS de gasolinas. Con lo que se busca una recuperación económica, mayor competitividad de la región sureste y, cierre de brechas económicas entre el sureste y el resto del país.

Corredor Interoceánico

También se está analizando otorgar un paquete de estímulos fiscales para los diez parques industriales ubicados en el Corredor Interoceánico.

- Crédito fiscal al ISR del 100% por 8 años y del 50% por 4 años más.
- Deducción inmediata por 5 años
- Devoluciones expeditas
- Crédito fiscal del 100% para el IVA de importaciones temporales (régimen fiscal del recinto fiscalizado estratégico)

Cronograma para el Corredor Interoceánico

Dic 2020	Mar 2021		Mayo 2021	Julio 2021
Negociación de predios	Comprar predios (patrimonio CII)	**DECRETO DE ESTÍMULOS FISCALES**	Licitación	Desarrollo de parques industriales

[33] NOTA: Las cuestiones operativas se resuelven mediante las reglas misceláneas del SAT.

[34] NOTA: Dado que la electricidad es más cara en Guatemala y Belice, no se sugiere aplicar un subsidio a la electricidad en la frontera sur de México.

El Decreto de estímulos fiscales para el corredor interoceánico se expedirá a partir de que se cuente con la propiedad de los predios y se definan los términos de la licitación.

Por último, se consideran municipios de la región frontera sur los siguientes:

Municipios de la Región Fronteriza Sur	
Quitana Roo	Othón P. Blanco (Chetumal)
Chiapas	Palenque, Ocosingo, Benemérito de las Américas, Marqués de Comillas, Maravilla Tenejapa, Las Margaritas, La Trinidad, Frontera Comalapa, Amatenango de la Frontera, Mazapa de Madero, Motozintla, Tapachula, Cacahoatán, Unión Juárez, Tuxtla Chico, Metapa, Frontera Hidalgo y Suchiate
Campeche	Calakmul y Candelaria
Tabasco	Balancán y Tenosique

XI. Secretaría de Hacienda y Crédito Público publica el Decreto de estímulos fiscales para la región fronteriza sur

El pasado 28 de diciembre de 2020, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicó en el Diario Oficial de la Federación,[35] el *"Decreto por el que se establecen estímulos fiscales a la enajenación de los combustibles que se mencionan en la frontera sur de los Estados Unidos Mexicanos"*, el cual otorga un estímulo fiscal a las personas que cuenten con permisos expedidos por la Comisión Reguladora de Energía (CRE) para el expendio al público de petrolíferos en estaciones de servicio que estén ubicadas en las zonas geográficas –que más adelante se detallan– consistente en una cantidad por litro de gasolina enajenada aplicable en cada una de estas.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público dará a conocer mediante acuerdo publicado en el DOF el monto de los estímulos fiscales por tipo de gasolina, para cada una de las zonas geográficas. El monto mencionado tendrá la vigencia para el periodo que establezca dicha dependencia en el citado acuerdo.

[35] DOF, Decreto de estímulos fiscales región fronteriza norte, DOF 31 de diciembre de 2018. Disponible en:http://dof.gob.mx/index.php?year=2018&month=12&day=28&edicion=MAT

El monto del estímulo fiscal correspondiente a la totalidad de litros de gasolina enajenados en un mes de calendario se podrá acreditar contra el impuesto sobre la renta (ISR) a cargo del contribuyente que deba enterarse en las declaraciones de pagos provisionales propios correspondientes al mes en que se llevó a cabo la enajenación de las gasolinas o en la declaración del ejercicio. Cuando se opte por aplicar el acreditamiento contra los pagos provisionales propios, el acreditamiento aplicado se considerará como impuesto efectivamente pagado.

Si después de efectuado el acreditamiento existiera una diferencia o este no se haya aplicado en los pagos provisionales propios, el contribuyente lo podrá acreditar contra el impuesto al valor agregado (IVA) del mes de que se trate.

Si después subsistiera un excedente de estímulo acreditable, el contribuyente podrá solicitar la devolución de dicho saldo, de conformidad con las disposiciones de carácter general que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

El Decreto de la franja fronteriza sur del país colindante con Guatemala se divide en las siguientes zonas geográficas:

> Zona I: Municipios de Calakmul y Candelaria del Estado de Campeche.
>
> Zona II: Municipios de Balancán y Tenosique del Estado de Tabasco.
>
> Zona III: Municipios de Ocosingo y Palenque del Estado de Chiapas.
>
> Zona IV: Municipios de Marqués de Comillas y Benemérito de las Américas del Estado de Chiapas.
>
> Zona V: Municipios de Amatenango de la Frontera, Frontera Comalapa, La Trinitaria, Maravilla Tenejapa y Las Margaritas del Estado de Chiapas.
>
> Zona VI: Municipios de Suchiate, Frontera Hidalgo, Metapa, Tuxtla Chico, Unión Juárez, Cacahoatán, Tapachula, Motozintla y Mazapa de Madero del Estado de Chiapas.

Para efectos de proceder a determinar el estímulo fiscal en cuestión se considerará para cada una de estas, el diferencial de precios observado entre las zonas mencionadas y las que se especifican de Guatemala, a fin de reducir el mismo, conforme a lo siguiente:

Zona I, II y III: Petén, Guatemala.

Zona IV: Quiché, Guatemala.

Zona V: Huehuetenango, Guatemala.

Zona VI: San Marcos, Guatemala.

Los estímulos fiscales a que se refiere el "decreto" no se considerarán como "ingreso acumulable" para los efectos del impuesto sobre la renta (ISR).

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público se encuentra facultada para la expedición de las disposiciones de carácter general necesarias para su correcta aplicación.

Finalmente, es importante señalar que el decreto en cuestión entrará en vigor el 01 de enero de 2021 y estará vigente durante cuatro años, es decir, hasta el 31 de diciembre de 2024.

XII. Conclusiones

Primera.- A casi dos años de su aplicación y vigencia el Decreto continúa siendo un instrumento que busca establecer los mecanismos para fortalecer la economía de los contribuyentes de la frontera norte del país, estimulando la inversión, fomentando la productividad y la competitividad frente al mercado de los Estados Unidos de América.

Segunda.- A la fecha el Decreto continúa estimulando la inversión y evitando las compras del lado estadunidense, robusteciendo así la economía fronteriza norte, afectada por su cercanía con los Estados Unidos de América.

Tercera.- El Decreto, continúa siendo una respuesta del Gobierno Federal para disminuir la alta inmigración hacia el vecino país del norte, desarrollando una nueva política económica para la frontera, y, por ende, una mayor recaudación fiscal.

Cuarta.- El Decreto, se emitió por dos años, venciendo a finales del presente 2020 y se busca prorrogar su vigencia hasta 2024 sin modificaciones. Las cuestiones operativas se habrán de resolver mediante las reglas misceláneas del SAT.

Quinta.- Por los beneficios observados del Decreto de la región norte, se habrá de expedir un Decreto independiente para la región sur para atender temas de desigualdad y pobreza.

Sexta.- El Decreto de estímulos fiscales para el corredor interoceánico a partir de que se cuente con la propiedad de los predios y se definan los términos de la licitación.

Fuentes

Libros

ALMARAZ, Araceli, Relaciones productivas y finanzas en la región centro norte de México, siglos XIX y XX, España, Colegio de la Frontera Norte, 2009.

ALANÍS ENCISO, Fernando Saúl, Que se queden allá, España, Colegio de la Frontera Norte, 2007.

HUALDE ALFARO, Alfredo, Aprendizaje industrial en la frontera norte de México, México, Colegio de la Frontera Norte-PYV Editores, 2002.

VAN YOUNG, Eric, Economía, política y cultura en la historia de México, España, Colegio de la Frontera Norte, 2010.

Artículos

SÁNCHEZ JUÁREZ, Isaac Leobardo, *Industria Manufacturera y crecimiento económico en la frontera norte de México*, en Revista Región y Sociedad, vol. 22, Hermosillo, Sonora, septiembre-diciembre 2010. Disponible en: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1870-39252010000300003 Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2020.

Legislación

CÁMARA DE DIPUTADOS, Ley del Impuesto sobre la Renta. Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_091219.pdf Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2020.

CÁMARA DE DIPUTADOS, Ley del Impuesto al Valor Agregado. Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/77_091219.pdf Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2020.

Diario Oficial de la Federación

DOF, Decreto de estímulos fiscales región fronteriza norte, DOF 31 de diciembre de 2018. Disponible en: http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5547485&fecha=31/12/2018 Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2020.

DOF, Decreto por el que se establecen estímulos fiscales a la enajenación de los combustibles que se mencionan en la frontera sur de los Estados Unidos Mexicanos, DOF 28 de diciembre de 2020. Disponible en: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5608907&fecha=28/12/2020 Fecha de consulta: 28 de diciembre de 2020.

Internet

AMDA, Comentarios a las reglas de la RMF 2020 referentes al estímulo fiscal de la zona fronteriza norte, AMDA, enero 2020. Disponible en: http://www.amda.mx/wp-content/uploads/2020/01/anexo%204%20circular%205%20de%202020.pdf Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2020.

CHEVEZ, RUIZ, ZAMARRIPA, Nuevas reglas estímulos región frontera norte, CHEVEZ, RUIZ, ZAMARRIPA, marzo 2019. Disponible en: https://www.chevez.com/upload/files/FlashCF_2019-9.pdf Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2020.

EY TAX FLASH, Aspectos relevantes del Decreto de estímulos fiscales región fronteriza norte, Versión anticipada de la novena modificación a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, 29 de marzo de 2019. Disponible en: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/es_mx/topics/tax/ey-miscelanea2019-v1.pdf Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2020.

GONZÁLEZ, Lilia, Frontera sur del país, polo de atracción de inversiones: CONCANACO, 22 de diciembre de 2020. Disponible en: https://www.eleconomista.com.mx/estados/Frontera-sur-del-pais-polo-de-atraccion-de-inversiones-Concanaco-20201222-0001.html Fecha de consulta: 22 de diciembre de 2020.

HERNÁNDEZ COTA, José Paul, Riesgos en la aplicación del Decreto de estímulos fiscales de la región norte, diciembre 2019. Disponible en: https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2019/12/Fiscoactualidades_diciembre_n%C3%BAm_77.pdf Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2020.

IDC Online, Empresarios preocupados por beneficios fiscales en frontera norte, IDC Online, 28 de agosto de 2018. Disponible en: https://idconline.mx/fiscal-contable/2018/08/28/empresarios-preocupados-por-beneficios-fiscales-en-frontera-norte?internal_source=RELATED_ARTICLE Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2020.

IDC Online, Inicia la discusión de beneficios en la franja norte, IDC Online, 13 de diciembre de 2018. Disponible en: https://idconline.mx/fiscal-contable/2018/12/13/inicia-la-discusion-de-beneficios-en-franja-norte Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2020.

IDC Online, ¿Qué tan viable es bajar el IVA en las fronteras?, IDC Online, 14 de junio de 2018. Disponible en: https://idconline.mx/fiscal-contable/2018/06/14/que-tan-viable-es-bajar-el-iva-en-las-fronteras?internal_source=RELATED_ARTICLE Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2020.

LIÑERO, Luis, *Nuevas reglas del Decreto de estímulos fiscales Región Fronteriza Norte*, Deloitte, 28 de marzo de 2019. Disponible en: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/mx/Documents/tax/flashes-2019/Decreto-estimulos-fiscales-region-fronteriza-norte.pdf Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2020.

NOTIMEX, *Beneficios de frontera norte saldrán por decreto*, IDC Online, 18 de diciembre de 2018. Disponible en: https://idconline.mx/fiscal-contable/2018/12/18/beneficios-de-frontera-norte-saldran-por-decreto Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2020.

PRODECON, *Decreto de estímulos fiscales región fronteriza norte*, PRODECON, sin fecha. Disponible en: http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/decretos/prodecon_decreto_de_estimulos_fiscales_rfn_31_12_2018.pdf Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2020.

PWC, *Facilidades para aplicar el Decreto de estímulos fiscales en región frontera norte*, PWC, marzo 2019. Disponible en: https://www.pwc.com/mx/es/archivo/2019/20190401-rf-aplicar-estimulos-fiscales-frontera-norte.pdf Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2020.

YouTube

LÓPEZ OBRADOR, Andrés Manuel, *Iniciativa para regular subcontratación ilegal, Conferencia presidente AMLO*, Min. 45, en YouTube, 12 de noviembre de 2020. Disponible en: https://www.youtube.com/watch?v=DUQj2IRVzW0 Fecha de consulta: 12 de noviembre de 2020.

EL VALOR PROBATORIO DE LOS COMPROBANTES FISCALES Y LA REFORMA PENAL FISCAL 2020

Hugo Sebastián Gutiérrez Hernández Rojas*

Rafael Ochoa Morales*

Resumen

El objetivo de la reforma penal fiscal 2020 es fortalecer los mecanismos contra los defraudadores fiscales, así como de los "factureros"; por lo que el que adquiera, expida o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones falsas, inexistentes o actos jurídicos simulados, será sancionado por ese sólo hecho, de delito grave y como miembro de delincuencia organizada.

Abstract

The objective of the criminal tax reform 2020 is to strengthen the mechanisms against tax fraudsters, as well as against the named "factureros"; Therefore, whoever acquires, issues or alienates tax receipts that protect false, non-existent operations or simulated legal acts, will be punished for that single act, as a serious crime and a member of organized crime.

* Licenciado en Derecho por la Universidad del Valle de México. En el ámbito académico es Especialista en Cultura de la Legalidad por la Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales (FLACSO México) cuenta con un Posgrado en Derecho, en la Especialidad de Derecho Constitucional por la Universidad de Salamanca, además ha realizado estudios de Maestría en Derecho en la Universidad Nacional Autónoma de México. Actualmente es Subprocurador Fiscal Federal de Asuntos Financieros, de la Procuraduría Fiscal de la Federación (PFF). Correo electrónico: hugo_gutierrez@hacienda.gob.mx

* Licenciado en Derecho por la Universidad Anáhuac y se desempeñó como Magistrado Presidente de la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México. En 1992 ingresó a la Procuraduría Federal del Consumidor como Jefe de Inspectores, y desde 2013, se desempeñó como Subprocurador Jurídico, encargado de la Subprocuraduría de Servicios y Director General Jurídico Consultivo. En 2017 fungió como Procurador Federal del Consumidor supliendo por ausencia. Actualmente se desempeña como Director General de Dirección General de Asuntos Financieros B en la Procuraduría Fiscal de la Federación. Correo electrónico: rafael_ochoa@hacienda.gob.mx; rochoampfc@gmail.com

Palabras claves: Acreditamiento, comprobante fiscal, devolución, factureros, inexistencia de operaciones fiscales, defraudación fiscal, reforma penal fiscal, delitos fiscales y financieros.

Keys words: Accreditation, tax receipt, refund, factureros, non-existence of tax operations, tax fraud, criminal tax reform, tax and financial crimes.

I. Introducción

Uno de los objetivos, de la política fiscal 2020 ha sido sin lugar a duda el combate a los "*factureros*"; por lo que, al que adquiera, expida o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones falsas, inexistentes o actos jurídicos simulados, será sancionado por ese sólo hecho, de delito grave y como miembro de delincuencia organizada

A fin de lograr el objetivo anteriormente planteado, para la Procuraduría Fiscal de la Federación ha resultado de gran trascendencia la coordinación existente entre el Servicio de Administración Tributaria (SAT), la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF) y la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV) en la tarea de *"seguir el rastro del dinero"* y lograr la identificación de operaciones con recursos de procedencia Ilícita, denominadas comúnmente como operaciones simuladas o Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS) y Empresas que Emiten Comprobantes Fiscales de Operaciones Simuladas (EFOS).

II. Obligación de expedir comprobantes fiscales

Toda persona (física o moral) debe solicitar un comprobante al adquirir un bien, recibir un servicio usar o gozar temporalmente de bienes muebles o inmuebles, y debe expedirlo al realizar cualquiera de las actividades anteriores, con la finalidad de demostrar esta operación.

Es por ello, que los comprobantes fiscales son el medio a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actividades que realizan para efectos fiscales, siendo éste el instrumento que le permite la deducción de gasto sobre los ingresos o el acreditamiento de un impuesto contra el que se tiene a cargo.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación,[1] señala que: *los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales. Es decir, su función es dejar constancia documental fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal de un contribuyente.*

Atendiendo a lo expuesto, es importante señalar que la expedición de comprobantes, constituye una *"obligación de carácter formal"* para todos los contribuyentes, ya que, por regla general son documentos que le son útiles a la autoridad hacendaria para demostrar que se realizaron las operaciones que son sujetas a gravamen y que son útiles para el propio contribuyente para, en su caso, poder efectuar la deducción en el impuesto sobre la renta (ISR) o el acreditamiento para efectos del impuesto al valor agregado (IVA). Sin embargo, para que sea posible denominarse comprobante fiscal deberá reunir una serie de requisitos y características que marca la legislación fiscal vigente.

Sin embargo, debe puntualizarse que conforme con la normatividad fiscal, la autoridad podrá ejercer sus *facultades de comprobación para constatar la efectiva realización de las operaciones amparadas por el comprobante*, toda vez que éste no tiene valor probatorio pleno e indubitable por sí mismo, ya que en primer lugar, se trata de una documental privada y que por ende es susceptible de ser cuestionada, máxime cuando no existan elementos que en la situación específica y real del contribuyente sustente su actividad u operaciones que amparan un comprobante fiscal.

Verbigracia, cuando un contribuyente exhibe comprobantes para amparar una operación, cuya realización exige una infraestructura determinada (activos, personal, infraestructura o capacidad material) que nunca ha manifestado poseer. Ante tal situación, la autoridad fiscal podrá dudar de dicho comprobante y a través de sus facultades de comprobación determinara si la actividad fue verdaderamente realizada o se trata de un acto simulado.

---

[1] **COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES**. Los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales. Esto es, si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que debe pagar una contribución, entonces deberá emitir el comprobante fiscal correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar; de igual forma, *quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo.* Ahora bien, los comprobantes fiscales sirven para cumplir con la obligación legal que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en lo general, y las leyes tributarias, en lo particular, establecen para dejar constancia fehaciente principalmente documental o por cualquier otro medio verificable de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Asimismo, en atención a la mecánica impositiva de cada ley tributaria, los referidos comprobantes también se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios. *Sin embargo, no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del indicado ordenamiento y, en su caso, con los establecidos en las leyes tributarias especiales, en específico, los que deban considerarse así en atención al diseño normativo de cada tributo en lo particular.*

Amparo directo en revisión 84/2013. Lechera Alteña, S.A. de C.V. 6 de marzo de 2013. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

De una interpretación armónica de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación se desprende que constituye una *obligación de los contribuyentes la expedición de comprobantes fiscales*, sin embargo, que el hecho de que no sea cuestionado el comprobante fiscal respecto a los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, *no implica que proceda de forma automática, el acreditamiento o la devolución solicitada con base en éste*, pues la autoridad al advertir por diversos medios que la operación a que se refiere la factura es inexistente, está en posibilidad de desconocer el alcance y efecto fiscal que el contribuyente pretende con dicho documento. Por lo anterior, es importante destacar que, tanto para la autoridad como para el contribuyente el comprobante fiscal es un elemento de prueba básico para demostrar, en parte, la existencia de un gasto (el cual podrá ser deducible o acreditable), en otra, la de un ingreso o acto o actividad gravable.

Lo antes señalado se robustece, si se tiene en consideración que el comprobante fiscal acredita la posible realización de un gasto o erogación, pero, ello es insuficiente para que tenga efectos fiscales (aisladamente), ya que dependerá del tipo de contribuyente de quien se trate y, en particular, de cada gasto que pueda deducir o acreditar, en razón de que no todos los gastos o erogaciones son deducibles o acreditables para todos.

A partir del 1° de enero de 2014 el uso del CFDI es el único comprobante fiscal valido, tan es así que el artículo segundo transitorio, fracción IV, del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 09 de diciembre de 2013,[2] estableció que cualquier referencia a comprobantes fiscales en las diversas disposiciones aplicables se entenderá hecha a los CFDI's.

III. Determinación de la inexistencia de operaciones

El penúltimo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, señala que las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales emitidos por una Empresa Facturadora de Operaciones Simuladas, contarán con un plazo de 30 días siguientes al de la citada publicación en el Diario Oficial de la Federación, a fin de proceder a demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes, recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal. A estos contribuyentes se les conoce como Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS). Igualmente, del

[2] DOF, Decreto por el que se reforman, *adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación*, DOF 9 de diciembre de 2013. Disponible en: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5324942&fecha=09/12/2013 Fecha de consulta: 28 de diciembre de 2020.

precepto legal en comento se desprende que cuando la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una Empresa que Deduce Operaciones Simuladas no acreditó la prestación del servicio, la adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, se determinará el o los créditos fiscales que correspondan.

Es precisamente en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación en sus párrafos primero a séptimo, en los que se establece el procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones en el caso de aquellos contribuyentes que: i) han 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 tales comprobantes o; ii) no estén localizados. A mayor abundamiento, es posible advertir que en caso de que los contribuyentes no desvirtúen esta presunción, la consecuencia será el considerar con efectos generales que las operaciones referidas en los comprobantes fiscales que hayan emitido, no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, tal situación se publicará en Diario Oficial de la Federación, así como en la página de Internet del SAT.

Cabe destacarse, que además de lo anteriormente señalado resulta de gran importancia no olvidar que la autoridad fiscal en cualquier momento se encuentra en posibilidad de ejercer sus facultades de comprobación y requerir información adicional para efectos de determinar la realización efectiva de la operación, por un lado, y por otro, determinar la autenticidad y legalidad del comprobante, toda vez que no basta la tenencia del documento para que éste tenga efectos fiscales sino que se encuentra sujeto a la revisión de las operaciones que ampara, así como de la comprobación de requisitos cuya finalidad es que el documento sea eficaz como elemento de prueba de aquella operación y respecto de la cual se pretende el acreditamiento o la deducción.

Al respecto, debe tomarse en consideración que el hecho de que un contribuyente sea considerado definitivamente una Empresa que Deduce Operaciones Simuladas (EDOS), implica la obligación para éste de corregir su situación fiscal, es decir, de dejar sin efectos fiscales los comprobantes digitales por Internet (CFDI) emitidos por Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas (EDOS) y por ende, la imposibilidad de deducir o acreditar los gastos amparados en dichos comprobantes.

Es procedente destacar, que, no obstante que en nuestro sistema jurídico no es definido el “comprobante fiscal”, es posible por su finalidad y naturaleza considerarlo como un elemento de convicción o probatorio, pero sometido a las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

Resulta importante mencionar, que para que un comprobante fiscal pueda cumplir con la finalidad de ser un medio probatorio, por lo menos preliminar, debe cumplirse los requisitos formales que establece del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, pero tal cumplimiento no convierte al comprobante en prueba plena de la materialidad de la operación, porque lo que éste ampara en todo caso, es la realización de un gasto pero no la realización efectiva de la operación que se pretende, ya que ésta deberá ser acreditada por otros medios al alcance del propio contribuyente. En este sentido, se ha pronunciado el Tribunal Federal de Justicia Administrativa en la jurisprudencia VIII-J-1aS-52 de la Primera Sección de la Sala Superior la cual a la letra dice:

> **COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 29 Y 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO OBLIGA A LA AUTORIDAD A RECONOCER DE FORMA AUTOMÁTICA EL EFECTO FISCAL QUE CON ESTOS SE PRETENDE**.- La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. CLXXX/2013, definió que los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales; es decir, su función es dejar constancia documental fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Sin embargo, la autoridad está facultada para verificar si ese soporte documental (factura) efectivamente consigna un hecho gravado por una contribución. En este sentido, el que no sea cuestionado el comprobante fiscal respecto a los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, no implica que proceda de forma automática, por ejemplo, el acreditamiento o la devolución solicitada con base en éste, pues la autoridad al advertir por diversos medios que la operación a que se refiere la factura es inexistente, está en posibilidad de desconocer el efecto fiscal que el contribuyente pretende con dicho documento, ya sea acumulación de ingreso o deducción, pues no existe el hecho gravado por la contribución. En este sentido, el valor probatorio de una factura, siempre quedará sujeto a las facultades de comprobación de la autoridad, quien determinará si procede el efecto fiscal que el contribuyente le atribuye.
>
> (Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S1-18/2018)
>
> R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 27. Octubre 2018. p. 103”

De tal suerte, y conforme a lo anterior, las autoridades fiscales están facultadas para comprobar la efectiva realización de una operación que invoque en su beneficio un contribuyente, sin que el comprobante fiscal relativo lo acredite de manera indubitable y para ello, el fisco federal puede ejercer cualquiera de los procedimientos que al efecto estatuye el Código Fiscal de la Federación en sus numerales 42 y 69- B. La anterior conclusión, es propia de nuestro Máximo Tribunal cuya Segunda Sala en su jurisprudencia 2a.J.78/2019 señaló lo siguiente:

> **FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL EJERCERLAS LA AUTORIDAD FISCAL PUEDE CORROBORAR LA AUTENTICIDAD DE LAS ACTIVIDADES O ACTOS REALIZADOS POR EL CONTRIBUYENTE, A FIN DE DETERMINAR LA PROCEDENCIA DE SUS PRETENSIONES, SIN NECESIDAD DE LLEVAR A CABO PREVIAMENTE EL PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**.- El procedimiento citado tiene como objetivo acabar con el tráfico de comprobantes fiscales y evitar el daño generado a las finanzas públicas y a quienes cumplen con su obligación de contribuir al gasto público, lo cual pone de relieve que mediante este procedimiento no se busca como última ratio eliminar los efectos producidos por los comprobantes fiscales, sino detectar quiénes emiten documentos que soportan actividades o actos inexistentes. En cambio, para corroborar si los comprobantes fiscales cumplen con los requisitos legales o que fueron idóneos para respaldar las pretensiones del contribuyente a quien le fueron emitidos, la autoridad fiscal cuenta con las facultades de comprobación contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. Por tanto, se trata de procedimientos distintos y no es necesario que la autoridad fiscal haya llevado a cabo el procedimiento previsto en el artículo 69-B para, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la improcedencia de las pretensiones del contribuyente basándose en el hecho de ser inexistentes los actos o actividades registrados en su contabilidad y respaldados en los comprobantes fiscales exhibidos. Además, es evidente que la atribución consignada en el artículo 69-B no excluye las facultades contempladas en el artículo 42 destinadas a comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los causantes, dentro de las cuales se encuentra inmersa la de verificar la materialidad de las operaciones económicas gravadas. De tal manera que si el contribuyente sujeto a las facultades de comprobación no acredita la real materialización de las actividades u operaciones registradas en su contabilidad y comprobantes fiscales, la autoridad

fiscal válidamente podrá declarar su inexistencia, y determinar que esos documentos carecen de valor probatorio y, por ello, no podrá tomarlos en cuenta para efectos de la procedencia de la pretensión del contribuyente.

IV. La reforma penal fiscal 2020 contra la emisión, utilización y compra o venta de facturas falsas

En los últimos años, el erario federal ha sufrido serias afectaciones con motivo de las estrategias criminales de *defraudación fiscal*, planeadas y ejecutadas por grupos profesionales, expertos en el encubrimiento financiero y la simulación; además estos grupos se han coludido e involucrado de forma ilegal con integrantes del servicio público, no sólo se dedican a defraudar a través de sus propias actividades profesionales y negocios, sino que sirven como intermediarios para que terceros disfruten de las mismas estrategias; constituyéndose como asesores, proveedores publicistas y ejecutores de estas actividades ilícitas.

Con motivo de lo anterior, no resulta ser una sorpresa que la Hacienda Pública sea víctima económica y jurídica con pérdidas millonarias, tal como lo muestran los datos actuales del Gobierno Federal,[3] por lo que algunos denominan a este fenómeno como *"el deporte nacional"*;[4] constituyéndose en una preocupación de índole nacional que debe ser atendida de forma inmediata y contundente.

Ante el panorama dispar del terreno de juego entre defraudadores profesionales y el Estado, fue necesario dotar a nuestras autoridades de las herramientas adecuadas para lograr el llamado *"suelo parejo"*. Por lo que, en primer orden de ideas resultó imperioso que el fenómeno sea reconocido jurídicamente como lo que es: *una cuestión de delincuencia organizada que atenta contra la seguridad nacional,* siendo esto el punto toral que retoma de manera precisa la reforma fiscal penal, la cual incluye los delitos de *defraudación fiscal* establecidos en los artículos

[3] Según cálculos del SAT, el daño al fisco es equivalente al 1.4% del PIB nacional.

[4] FRANCO, Fernando, *Evadir al fisco se convirtió en un "deporte nacional": Carlos Romero, Procurador Fiscal*, El Heraldo, 25 de mayo de 2019. Disponible en: https://heraldodemexico.com.mx/economia/2019/5/23/evadir-al-fisco-se-convirtio-en-deporte-nacional-carlos-romero-procurador-fiscal-94464.html Fecha de consulta: 28 de diciembre de 2020.

FÓRMULA FINANCIERA, *Entrevista a Carlos Romero Aranda*, Radio Fórmula, 3 de abril de 2019. Disponible en: https://www.youtube.com/watch?v=S5_UQjd7ia8&fbclid=IwAR1mHvL7u5t9rHpRl3eanQAVKwpqNXRWDQP5QeqIYDnoE23pKWAFubYIT90 Fecha de consulta: 28 de diciembre de 2020.

FLORES, Leonor y VERDUSCO, Mario Alberto, *Para defraudadores, todo el peso del Estado*, El Universal, 4 de abril de 2019. Disponible en: https://www.eluniversal.com.mx/cartera/se-acabo-la-fiesta-va-procuraduria-fiscal-contra-evasores Fecha de consulta: 28 de diciembre de 2020.

108 y 109 del Código Fiscal de la Federación, así como el delito específico de enajenación y adquisición de facturas simuladas establecido en el artículo 113 Bis del mismo, en el catálogo de delitos que constituyen la *figura penal de delincuencia organizada*. Además, dispone que la comisión de los delitos fiscales calificados son actos que atentan contra la *seguridad de la nación*, conforme el artículo 19 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Es por ello, que la reforma penal fiscal busca fortalecer los mecanismos contra los defraudadores fiscales, para proceder penalmente en contra de ellos, a través de las herramientas que prevé la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, permitiendo que al Estado le sean eficazmente resarcidos los fraudes fiscales correspondientes, mediante la figura de extinción de dominio, que tiene como objetivo fortalecer el combate al crimen organizado y a la corrupción.

Por otro lado, y ante la proliferación del uso de prestanombres o testaferros para la creación de *"empresas de papel"*[5] la reforma penal fiscal consiste en la adición en materia de *criterios de oportunidad*, de tal manera que cuando tres o más personas se organicen de hecho para realizar, en forma permanente o reiterada, conductas que por sí o unidas a otras, tengan como fin o resultado cometer el delito de defraudación fiscal, serán sancionadas por ese solo hecho, como *miembros de la delincuencia organizada*, con lo anterior la autoridad podrá perseguir de manera eficaz a los beneficiarios finales de los *delitos fiscales y financieros* con las declaraciones o testimonios de participantes que han sido utilizados para encubrirlos, siendo una característica típica de las operaciones de estos criminales fiscales que denota la falta de escrúpulos de sus promotores principales, quienes están dispuestos a dejar que la responsabilidad administrativa y penal de sus crímenes recaiga en personas de bajos recursos y mínima preparación escolar, es por ello, que la modificación legal está pensada para dar un combate directo a la defraudación fiscal y a sus líderes, siendo un problema de seguridad nacional, porque pone en peligro la estabilidad de las finanzas públicas y el equilibrio del Estado mexicano, al generar precisamente una desestabilización de las finanzas del país, y sobre todo cuando vemos que estos esquemas tienen dos vertientes, uno que es la defraudación o la omisión de contribuciones, pero un elemento adicional de estos esquemas es precisamente el *desvío de recurso públicos*, no sólo es un tema de defraudación fiscal, aquí tenemos un tema de desvío de recursos públicos, que lo hace que sea un problema que ataque a la seguridad nacional, siendo precisamente, la razón de ser de la *reforma penal fiscal* por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, buscando precisamente que no haya

[5] El Servicio de Administración Tributaria ha identificado cerca de 9 mil empresas que facturan operaciones simuladas, realizando más de 8 millones de facturas simuladas, que suman 1.6 billones de pesos.

fugas de dinero, y que todos cumplamos cabalmente con nuestras obligaciones fiscales.

Por último, es importante reiterar que para lograr la identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, denominadas comúnmente como operaciones simuladas o Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS) y Empresas que Emiten Comprobantes Fiscales de Operaciones Simuladas (EFOS), ha resultado de gran importancia la coordinación existente entre el Servicio de Administración Tributaria, la Unidad de Inteligencia Financiera y la Comisión Nacional Bancaria y de Valores con la finalidad de *"seguir el rastro del dinero".*

V. Conclusiones

La única manera para que la autoridad fiscal no dude de la materialidad de las operaciones realizadas por un contribuyente es importante:

Primero, que no simule.

Segundo, evitar el uso de prestanombres o testaferros para la creación de "empresas de papel", así como la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Tercero, que no se pretenda obtener beneficios contrarios a derecho.

Cuarto, que cumpla cabalmente con sus obligaciones fiscales.

Quinto, la reforma penal fiscal 202 tiene como objetivo el combate a las empresas fantasmas. Es decir, aquellas personas físicas y morales que facturan operaciones inexistentes con el propósito de aplicar efectos fiscales de manera ilegal en el beneficio de otros contribuyentes.

Sexto, la definición de esta nueva política criminal fiscal es cambiar la realidad que imperaba en el país con la compra y venta de facturas, convirtiéndose en un "deporte nacional". Este objetivo justifica y hace oportuna esta reforma, ya que reconoce al fenómeno de la defraudación fiscal como una cuestión de delincuencia organizada que atenta contra la seguridad nacional, siendo el punto toral de las modificaciones legislativas ahora vigentes. Como mencionamos, las innovaciones más importantes son las que amplían el catálogo de delitos de defraudación fiscal dentro de la figura penal de "delincuencia organizada", como son los contemplados en los artículos 108 y 109, así como el delito específico de enajenación y adquisición de facturas simuladas previsto en el artículo 113 Bis del Código Fiscal.

Fuentes

Libros

ARRIOJA VIZCAINO Adolfo, *Derecho Fiscal*, Colección Textos Universitarios, Themis, 22ª Edición, México, 2017.

CAMARGO GONZÁLEZ, Ismael, *Derecho Penal Fiscal*, CDMX, Flores, 2016.

FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto, *Código Fiscal de la Federación, Comentado y Correlacionado*, Thomson Reuters, DOFISCAL, México 2014.

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal,* Mc Graw Hill, México, 1998.

HERNÁNDEZ ROMO VALENCIA, Pablo, *Los Delitos Fiscales*, Tirant Lo Blanch, México, 2016.

MABARAK CERECEDO, Doricela, *Derecho Penal Fiscal*, Lazcano Garza, Editores, Monterrey N.L., México, 1993.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Las Facultades de Comprobación Fiscal,* Porrúa, 1999.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, 1990.

MICHEL, Ambrosio, *Derecho Penal Fiscal,* CDMX, Porrúa, 2019.

CARBONELL, MIGUEL Y CABALLERO GONZÁLEZ EDGAR, *Código Fiscal de la Federación con Jurisprudencia*, Tirant Lo Blanch, México, 2016.

MICHEL HIGUERA, AMBROSIO, *Derecho Penal Fiscal*, Porrúa, México, 2017.

Otras obras

Código Fiscal de la Federación, *Comentado y Correlacionado*, Thomson Reuters, DOFISCAL, México 2014.

Tribunal Fiscal de la Federación, *Especialización en Materia Procesal Fiscal*, TFF, México, 2000. (Cuatro Tomos)

Diccionario Jurídico Mexicano, Volúmenes I-IV, *Instituto de Investigaciones Jurídicas,* UNAM, Porrúa, México, 2011.

Revistas

Thomson Reuters, *Puntos-Finos y Puntos Prácticos*, México. Disponible en: http://www.thomsonreutersmexico.com/Documentos/producto/113-Puntos-Finos.aspx Fecha de consulta: 28 de diciembre de 2020.

Materialidad de las operaciones que amparan los comprobantes fiscales. Puntos Finos 281/2018.

CFDI en operaciones a través de o por cuenta de terceros. Puntos Finos 274/2018

1 de septiembre de 2018, nuevo plazo para empezar a utilizar el CFDI Recepción de pagos. Puntos Finos 273/2018

Materialidad de operaciones y razones de negocios. Puntos Finos 272/2018

Principales problemáticas en la emisión del CFDI 3.3. Puntos Finos 272/2018

Principales cambios en la Factura Electrónica versión 3.3. Puntos Finos 268/2017

Implicaciones legales del CFDI versión 3.3. Puntos Finos 267/2017

Nuevo CFDI versión 3.3: Elemento inteligente de fiscalización. Puntos Finos 264/2017

El viacrucis de los comprobantes fiscales. Puntos Finos 262/2017

Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Factura Electrónica 3.3. Puntos Prácticos 97/2018

¿Qué requisitos deben reunir los comprobantes en operaciones con el público en general? Puntos Prácticos 96/2018

Diario Oficial de la Federación

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, *Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación*, DOF 09 de diciembre de 2013. Disponible en: https://www.dof.gob.mx/index.php?year=2019&month=11&day=08

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, *Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal*, DOF 8 de noviembre de 2019. Disponible en: https://www.dof.gob.mx/index.php?year=2019&month=11&day=08

Gaceta Parlamentaria

CÁMARA DE DIPUTADOS, *Gaceta Parlamentaria Anexo V*, número 5387-V, año XXII, CDMX, 15 de octubre de 2019. Disponible: http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/oct/20191015-V.pdf

Periódicos

FRANCO, Fernando, *Evadir al fisco se convirtió en un "deporte nacional": Carlos Romero,* Procurador Fiscal, El Heraldo, 25 de mayo de 2019. Disponible en: https://heraldodemexico.com.mx/economia/2019/5/23/evadir-al-fisco-se-convirtio-en-deporte-nacional-carlos-romero-procurador-fiscal-94464.html

FLORES, Leonor y VERDUSCO, Mario Alberto, *Para defraudadores, todo el peso del Estado*, El Universal, 4 de abril de 2019. Disponible en: https://www.eluniversal.com.mx/cartera/se-acabo-la-fiesta-va-procuraduria-fiscal-contra-evasores

PERIODISTAS DE EL UNIVERSAL, *Hoy se aprueba Ley Antifactureros,* El Universal, Sección Nación, 15 de octubre de 2019. Disponible en: https://www.eluniversal.com.mx/nacion/politica/hoy-se-aprueba-la-ley-antifactureros

JIMÉNEZ, *Horacio y otras, Diputados avalan "Ley Antifactureros"; pasa al ejecutivo para su publicación*, El Universal, Sección Nación, 15 de octubre de 2019. Disponible en: https://www.eluniversal.com.mx/nacion/diputados-avalan-ley-antifactureros-pasa-al-ejecutivo-para-su-publicacion

YouTube

FÓRMULA FINANCIERA, *Entrevista a Carlos Romero Aranda,* Radio Fórmula, 3 de abril de 2019. Disponible en: https://www.youtube.com/watch?v=S5_UQjd7ia8&fbclid=IwAR1mHvL7u5t9rHpRl3eanQAVKwpqNXRWDQP5QeqIYDnoE23pKWAFubYIT90 Fecha de consulta: 28 de diciembre de 2020.

Facebook

CARLOS ROMERO, Aranda, *Verdades y Mentiras de la Reforma Fiscal*, en Facebook, 09 de octubre de 2019. Disponible en; https://www.facebook.com/watch/live/?v=434525080536481&ref=watch_permalink Fecha de consulta: 28 de diciembre de 2020.

Internet

TFJA, *Simposio 2019 de Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Administrativa,* TFJA, 23 de agosto de 2019. Disponible en: https://www.tfja.gob.mx/sala_prensa/gal-23-agosto-2019/

SHCP GOBIERNO DE MÉXICO, *Artículo 29-A, Normatividad.* Disponible en: https://www.sat.gob.mx/articulo/99662/articulo-29-a

SAT SHCP GOBIERNO DE MÉXICO, *Preguntas y respuestas sobre Comprobación Fiscal,* SAT. Disponible en: https://www.uv.mx/dgrf/files/2013/01/Preguntas-Respuestas-deFacturacion-Electronica.pdf

CHAMLATY, *¿Régimen Fiscal en los tickets o comprobantes de operaciones con público en general?,* CHAMLATY.COM. Disponible en: http://www.chamlaty.com/2017/02/21/tickets-de-compra-es-innecesario-que-contengan-el-regimen-en-que-tributen-los-contribuyentes/

Páginas institucionales

Página oficial del TFJA: https://www.tfja.gob.mx/

Página oficial del TFJA, Sistema de Consulta de Tesis y Jurisprudencias: http://sctj.tfja.gob.mx/SCJI/

SOBRE LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES CON EFECTO FISCAL

Félix Federico Palma Valdés[*]

Resumen

Este artículo tiene como propósito analizar la carga de la prueba respecto a la materialidad de las operaciones cuando la autoridad fiscal ejerce facultades de comprobación respecto de algunas operaciones que no tienen sentido lógico ya que carecen de sustancia económica o razón de negocio.

Abtract

The purpose of this article is to analyze the burden of proof regarding the materiality of operations when the tax authority exercises verification powers regarding some operations that do not make logical sense since they lack economic substance or business reason.

Palabras clave: Obligaciones Jurídicas Tributarias, Comprobantes Fiscales Digitales por Internet, Carga Probatoria, Materialidad de las Operaciones, Facultades de Comprobación.

Key words: Tax Legal Obligations, Tax Vouchers, Digital Tax Vouchers by Internet, Probationary Burden, Materiality of Operations, Verification Powers.

[*] Egresado de la Licenciatura en Derecho, con especialidad en Derecho Penal, por la Universidad Tecnológica de México; cuenta con estudios de Maestría en Derecho Fiscal y especialización en materia de Amparo, por la Universidad Panamericana (UP) y con estudios de Técnica Legislativa impartidos por la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM).

Actualmente funge como titular de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Amparos en la Procuraduría Fiscal de la Federación. Correo electrónico: felix_palma@hacienda.gob.mx

I. Introducción

Las obligaciones tributarias, desde la perspectiva del objeto de la conducta que el sujeto pasivo debe realizar en favor del sujeto activo, se clasifican en dos grandes apartados: las sustantivas y las formales. Aquellas cuyo objeto implica una conducta consistente en dar (realizar la entrega de dinero o el pago correspondiente) se les conocen como obligaciones jurídicas tributarias sustantivas, mientras que las que tienen por objeto una conducta consistente en hacer, no hacer o tolerar son denominadas obligaciones jurídicas tributarias formales. La denominación como sustantiva obedece al hecho de que la finalidad de tal obligación es precisamente brindarle recursos al Estado para financiar sus múltiples actividades, mientras que las obligaciones formales son aquellas que sirven para vigilar el cumplimiento de las obligaciones sustantivas.

Así pues, conforme al numeral 36, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, una de las obligaciones del ciudadano de la república consiste en inscribirse en el catastro de la municipalidad, manifestando la propiedad que el mismo ciudadano tenga, la industria, profesión o trabajo de que subsista, y para ello, el numeral 27 del Código Fiscal de la Federación regula la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes de todas las personas físicas y morales que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban.

La verificación del cumplimiento de las obligaciones –ya sean sustantivas o formales- a cargo de los contribuyentes la realizan las autoridades fiscales conforme a las facultades de comprobación de que están investidas, conforme el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, cuyo ejercicio les permiten requerir y revisar a los contribuyentes diversa información y/o documentación, para concluir si se han cumplido con las obligaciones a cargo del contribuyente revisado, y en caso contrario, determinar las omisiones correspondientes y sancionar conforme a Derecho.

II. Presunción de operaciones inexistentes

En los últimos años ha sido reformado el Código Fiscal de la Federación para fortalecer las facultades de comprobación de la autoridad, y combatir esquemas agresivos de evasión fiscal que afectan gravemente la recaudación, como en su momento lo fue la utilización de comprobantes fiscales apócrifos, con la finalidad de erosionar la base gravable del impuesto al deducir y acreditar cantidades que amparaban dichos comprobantes, pero la autoridad no contaba con instrumentos eficaces para combatir estas conductas, incluso con los controles de seguridad y

requisitos de deducibilidad que sólo temporalmente persuadían la evasión; pero las prácticas de los evasores fiscales se perfeccionaron al incurrir en el tráfico de comprobantes fiscales, esto es, la utilización de éstos pero que reúnen completamente los requisitos de deducibilidad establecidos en la ley, relacionándolos incluso con flujos de dinero, pero las operaciones que amparan no tienen sentido lógico, ya que carecen de sustancia económica o razón de negocio, por lo que la autoridad duda de la materialidad de las operaciones que se pretenden amparar con los comprobantes exhibidos.

Ahora bien, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, señala que la autoridad fiscal está facultada para presumir la inexistencia de operaciones amparadas con comprobantes fiscales, cuando detecte que un contribuyente los ha estado emitiendo 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 los invocados comprobantes; por lo que en acatamiento al derecho humano de audiencia, deberá notificarse al contribuyente que se encuentra en tal situación, a fin de que en un plazo determinado pueda manifestar lo que a su derecho convenga y aportar las probanzas que estime conducente para desvirtuar la presunción imputada, respecto a la inexistencia de operaciones amparadas con los comprobantes fiscales que emitió.

De acuerdo con lo expuesto, la autoridad fiscal puede verificar la materialidad de las actividades y operaciones del contribuyente tanto al ejercer sus facultades de comprobación como al desahogar el procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, tal y como lo ha expuesto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su Jurisprudencia 2a.J.78/2019 que es del tenor siguiente:

> **FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL EJERCERLAS LA AUTORIDAD FISCAL PUEDE CORROBORAR LA AUTENTICIDAD DE LAS ACTIVIDADES O ACTOS REALIZADOS POR EL CONTRIBUYENTE, A FIN DE DETERMINAR LA PROCEDENCIA DE SUS PRETENSIONES, SIN NECESIDAD DE LLEVAR A CABO PREVIAMENTE EL PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.** El procedimiento citado tiene como objetivo acabar con el tráfico de comprobantes fiscales y evitar el daño generado a las finanzas públicas y a quienes cumplen con su obligación de contribuir al gasto público, lo cual pone de relieve que mediante este procedimiento no se busca como ultima ratio eliminar los efectos producidos por los comprobantes fiscales, sino detectar

quiénes emiten documentos que soportan actividades o actos inexistentes. En cambio, para corroborar si los comprobantes fiscales cumplen con los requisitos legales o que fueron idóneos para respaldar las pretensiones del contribuyente a quien le fueron emitidos, la autoridad fiscal cuenta con las facultades de comprobación contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. Por tanto, se trata de procedimientos distintos y no es necesario que la autoridad fiscal haya llevado a cabo el procedimiento previsto en el artículo 69-B para, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la improcedencia de las pretensiones del contribuyente basándose en el hecho de ser inexistentes los actos o actividades registrados en su contabilidad y respaldados en los comprobantes fiscales exhibidos. Además, es evidente que la atribución consignada en el artículo 69-B no excluye las facultades contempladas en el artículo 42 destinadas a comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los causantes, dentro de las cuales se encuentra inmersa la de verificar la materialidad de las operaciones económicas gravadas. De tal manera que si el contribuyente sujeto a las facultades de comprobación no acredita la real materialización de las actividades u operaciones registradas en su contabilidad y comprobantes fiscales, la autoridad fiscal válidamente podrá declarar su inexistencia, y determinar que esos documentos carecen de valor probatorio y, por ello, no podrá tomarlos en cuenta para efectos de la procedencia de la pretensión del contribuyente.

Contradicción de tesis 405/2018. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo del Trigésimo Circuito, y Primero y Tercero, ambos en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito. 24 de abril de 2019. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Eduardo Medina Mora I., José Fernando Franco González Salas y Javier Laynez Potisek. Disidente: Yasmín Esquivel Mossa. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Ron Snipeliski Nischli.

Contradicción de tesis 405/2018. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo del Trigésimo Circuito, y Primero y Tercero, ambos en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito. 24 de abril de 2019. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Eduardo Medina Mora I., José Fernando Franco González Salas y Javier Laynez Potisek. Disidente: Yasmín

> Esquivel Mossa. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Ron Snipeliski Nischli.
>
> Esta tesis se publicó el viernes 14 de junio de 2019 a las 10:20 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 17 de junio de 2019, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

III. Materialidad y carga probatoria

En este orden de ideas, si es el contribuyente quien afirma que la actividad u operación cuestionada efectivamente se llevó a cabo, resulta evidente que le corresponde *la carga de probarla*, porque siguiendo el contenido del artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles, quien afirma un hecho debe acreditarlo, por ende, demostrar la materialidad de las operaciones o actividades es una carga procesal y no corresponde al legislador ni al juzgador indicar a las partes las pruebas que deben aportar para acreditar la invocada materialidad.

Lo anterior obedece a que la efectiva realización de las operaciones o actividad cuestionada, corresponde a quien pretende beneficiarse de las consecuencias de los actos en cuestión y que afirma haber participado en ellos de tal manera que puede aprovecharse de sus consecuencias fiscales, por ende, es claro que conoce no sólo la manera en que se realizó la operación sino incluso por qué se llevó a cabo y con qué objeto, siendo tales cuestiones las que permiten ilustrar sobre el tipo de probanzas que puede aportar para demostrar la materialidad en comento, las que en cada caso tendrán una particular forma de valoración, aclarándose que la mayoría de las que puede aportar un contribuyente serán documentales privadas, las que a efecto de ser eficaces para demostrar un extremo legal, deben ser adminiculadas con otros elementos de convicción, atento a lo dispuesto por el artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles, mismo que dispone lo siguiente:

> **ARTÍCULO 203**.- El documento privado forma prueba de los hechos mencionados en él, sólo en cuanto sean contrarios a los intereses de su autor, cuando la ley no disponga otra cosa. El documento proveniente de un tercero sólo prueba en favor de la parte que quiere beneficiarse con él y contra su colitigante, cuando éste no lo objeta. En caso contrario, la verdad de su contenido debe demostrarse por otras pruebas.

> El escrito privado que contenga una declaración de verdad, hace fe de la existencia de la declaración; más no de los hechos declarados. Es aplicable al caso lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 202.
>
> Se considera como autor del documento a aquél por cuya cuenta ha sido formado.

Asimismo, debe precisarse que los medios de convicción que se aporten como soporte de las operaciones o transacciones cuya materialidad está en duda y de las que se pretende la obtención de un efecto fiscal, en gran medida formarían parte de la contabilidad del contribuyente, de tal suerte que no podría argumentarse que se trata de documentación ajena al gobernado, ya que si pretende beneficiarse de los efectos fiscales de las actividades u operaciones cuestionadas es porque precisamente afirma haber intervenido en ellas, razón por la que no podría afirmar, de entrada que no conoce cómo probar un hecho en el que participó de manera destacada según su dicho.

Por otra parte, carece de sustento el argumento relativo a que debió publicarse en la ley la mención de los elementos probatorios mínimos que el interesado debe aportar para probar cuando sea necesario materialidad las operaciones que la autoridad fiscal está presumiendo inexistente, toda vez lejos de ayudar a los contribuyentes se limitaría su derecho a aportar las probanzas que en cada caso podrían aportar, máxime sólo los contribuyentes que efectivamente realizaron la actividad la conocen y cuentan con las constancias probatorias pertinentes.

En este orden de ideas, las facultades de comprobación permiten a la autoridad fiscal verificar si los actos jurídicos en los que se apoya la pretensión del contribuyente de brindarle efecto fiscal a los comprobantes que aporta, efectivamente se realizaron, pues solo de esa manera será posible comprobar la veracidad de los hechos invocados. Por ello, cuando el fisco estime que los documentos presentados por los contribuyentes amparan operaciones que no se realizaron, pueden presumir la inexistencia de esos actos jurídicos, pero exclusivamente para efectos fiscales, sin que ello implique su anulación con efectos generales, sino únicamente la negación de su valor en el ámbito tributario, por lo que no podrán utilizarse para obtener beneficio fiscal alguno.

En este punto, debe señalarse que los contribuyentes afectados cuentan con la posibilidad de desvirtuar la presunción de inexistencia en comento, aportando tanto en el procedimiento relativo como en los medios de defensa que en su momento hagan valer, las probanzas que estén a su alcance que demuestren de manera clara que las operaciones cuestionadas efectivamente se llevaron a cabo. En este sentido, se ha pronunciado la Segunda Sección de la Sala Superior del

Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en la jurisprudencia VIII-P-2aS-466, que es del tenor siguiente:

> **PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES CON MOTIVO DEL EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL REVESTIR UNA NATURALEZA IURIS TANTUM, CORRESPONDE A LOS CONTRIBUYENTES APORTAR LAS PROBANZAS A TRAVÉS DE LAS CUALES ACREDITEN FEHACIENTEMENTE LA MATERIALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES SUJETAS A LA PRESUNCIÓN**.- El ejercicio de las facultades de comprobación contempladas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, implica que las autoridades fiscales cuenten con atribuciones para averiguar si los actos jurídicos que se justifican con los documentos que los contribuyentes presenten durante las revisiones se llevaron a cabo en la realidad o no, pues solo de esa forma se tendrá certeza de la existencia de las operaciones que ahí se describen. Por tanto, cuando las autoridades fiscales adviertan que los documentos presentados por los causantes describen operaciones que no se realizaron, pueden presumir la inexistencia de esos actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales, sin que ello implique la anulación para efectos generales de dichos actos, sino únicamente la negación de su valor en el ámbito tributario. Ahora bien, la presunción como medio de prueba para sustentar la actuación de la autoridad consistente en desvirtuar el contenido de los documentos exhibidos por los contribuyentes durante el procedimiento de fiscalización, no genera un estado de indefensión para estos últimos, porque, al ser una presunción iuris tantum, de ello deriva que en el propio procedimiento o bien, dentro de los medios de impugnación que la ley le confiere para controvertir la resolución liquidatoria, dichos contribuyentes estarán en aptitud de desvirtuar la presunción respectiva. Para tales efectos, es menester que los particulares exhiban los medios probatorios que acrediten fehacientemente que las operaciones consignadas en los documentos aportados se llevaron a cabo en el ámbito fáctico, deviniendo insuficientes aquellas probanzas tendentes a solo demostrar el registro contable de las operaciones.
>
> R.T.F.J.A. Octava Época. Año IV. No. 36. Julio 2019. p. 246”

IV. Conclusiones

Los comprobantes fiscales no son idóneos para acreditar la materialidad de las operaciones cuestionadas por la autoridad fiscal, porque el valor probatorio de un comprobante fiscal digital por internet está sujeto a las facultades de comprobación de la autoridad, quien concluirá si es procedente brindar el efecto fiscal pretendido por el contribuyente, porque no obstante que los comprobantes fiscales tienen por objeto ser una constancia de un acto con implicaciones fiscales, cuando las operaciones que amparan carecen de sustancia económica o razón de negocios, es que la autoridad puede presumir la inexistencia de las actividades relativas, aunque los comprobantes cumplan con los requisitos formales para su emisión.

Además, probar la materialidad de una operación cuestionada corresponde a quien pretende beneficiarse de su realización efectiva, por ende, la carga probatoria es del contribuyente, quien debe exhibir todo lo que estime conveniente para demostrar que tuvo lugar la operación que ampara el comprobante cuyo efecto fiscal desea utilizar.

Fuentes

Libros

OROZCO-FELGUEREZ LOYA, Carlos, *La materialidad de los actos jurídicos*, CDMX, Thomson Reuters DOFISCAL, 2018.

Jurisprudencias

Tesis III-P-1aS-367, Primera Sección de la Sala Superior del TFJA, Octava Época. Año III. No. 23. Junio 2018, pág, 150. Disponible en: https://contadoresafin.com.mx/comprobantes-fiscales-el-cumplimiento-de-los-requisitos-del-29-y-29-a-del-cff/ Fecha de consulta: 30 de noviembre de 2020.

Tesis: 2a./J. 161/2019 (10a.), Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Décima Época, 2019. Disponible en: https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?ID=2021218&Clase=DetalleTesisBL Fecha de consulta: 30 de noviembre de 2020.

Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S2/27/2018, Jurisprudencia VIII-J-2aS-62 Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa Núm. 31, Febrero 2019, pág. 31.

Legislación

CÁMARA DE DIPUTADOS, Código Federal de Procedimientos Civiles. Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cfpc.htm Fecha de consulta: Fecha de consulta: 30 de noviembre de 2020.

CÁMARA DE DIPUTADOS, Código Fiscal de la Federación. Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm Fecha de consulta: Fecha de consulta: 30 de noviembre de 2020.

LA MATERIALIDAD EN MATERIA FISCAL

Víctor José Banda Herrera*

Resumen

En este artículo se analizan las reformas en 2014 y 2018 en el Diario Oficial de la Federación al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación con el objeto de combatir la defraudación fiscal por parte de los contribuyentes, así como criterios jurisprudenciales 2a./J.132/2015, 2a./J.133/2015, 2a./J.134/2015 y 2a./J.132/2015, emitidos por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre el mismo numeral.

Abstract

This article analyzes the reforms in 2014 and 2018 in the Official Gazette of the Federation to article 69-B of the Federal Tax Code in order to combat tax fraud by taxpayers, as well as jurisprudential criteria 2a./ J.132 / 2015, 2a./J.133/2015, 2a./J.134/2015 and 2a./J.132/2015, issued by the Second Chamber of the Supreme Court of Justice of the Nation on the same article.

Palabras claves: Decreto, Código Fiscal de la Federación, Operaciones Fiscales Simuladas, Materialidad, Comprobantes Fiscales.

Key words: Decree, Fiscal Code of the Federation, Simulated Fiscal Operations, Materiality, Fiscal Receipts.

* Licenciado en Derecho por la Unidad Nacional Autónoma de México, actualmente desempeña el cargo de Director General de Legislación y Consulta Fiscal en la Procuraduría Fiscal de la Federación, con amplia experiencia en materia fiscal, administrativa y comercio exterior. Correo electrónico: victor_banda@hacienda.gob.mx

A partir del 1º de enero de 2014, entró en vigor el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF), con motivo de su adición a través del "Decreto por el que se Reforman, Adicionan y Derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación", publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 09 de diciembre de 2013. Con ello, comenzó a regularse a los contribuyentes que emitan 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 los referidos comprobantes, asimismo, de aquellos contribuyentes que se encuentren no localizados, por lo que se dotó a la autoridad fiscal de la atribución para presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes, esto es, la facturación de operaciones simuladas.

Conforme a la propuesta de precepto, la autoridad fiscal procedería a notificar en el buzón tributario del emisor de facturas, a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria (SAT) y, mediante publicación en el DOF a las empresas o sociedades que facturen operaciones simuladas, otorgándoles la garantía de audiencia para que manifiesten lo que a su derecho convenga, una vez efectuado lo anterior, se procedería a la publicación de un listado en el que se les incorpore, cuyo efecto sería la presunción de que las operaciones amparadas por los comprobantes fiscales por ellos emitidos nunca existieron y, por tanto, tales comprobantes no deben producir efecto fiscal alguno.

Atendiendo a lo anterior, el procedimiento señala que se abre una ventana para que los contribuyentes que 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 en realidad aconteció, destruyendo así la presunción de inexistencia.

Ahora bien, en caso de que la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación acredita que un contribuyente persistió en la utilización de comprobantes que simulan actos u operaciones, procederá a recalcular el pago de contribuciones, sin tomar en cuenta dichos comprobantes y, en su caso, a liquidar las diferencias que procedan. Ello, independientemente de que proceda la vía penal por virtud de la simulación de las conductas que se configuran.

En la exposición de motivos de la Iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal que adiciona el artículo 69-B del CFF, sostuvo que una de las causas más dañinas y que más ha contribuido para agravar la recaudación fiscal, son los esquemas agresivos de evasión fiscal y, un ejemplo que ilustra la evolución y sofisticación en

la forma en que los contribuyentes disminuyen o evaden el pago de sus obligaciones fiscales, es el derivado de la adquisición de comprobantes fiscales.

El tráfico de comprobantes fiscales evolucionó de tal modo, que su operación consistía en colocar en el mercado comprobantes fiscales auténticos con flujos de dinero comprobables, no obstante, los referidos comprobantes carecen de sustancia o la poca que pudieran contener no es proporcional a las cantidades que amparan los referidos comprobantes.

Asimismo, en la exposición de motivos se señaló que en las operaciones de adquisiciones de comprobantes fiscales, generalmente recibe directa o a través de interpósita persona la devolución de la erogación inicialmente facturada menos el cobro de las comisiones cobradas por el traficante de comprobantes fiscales.

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

Por otra parte, señaló que el negocio de las personas que se dedican al tráfico de comprobantes fiscales, se basa en la constante constitución de sociedad, las cuales comienzan en apariencia cumpliendo con sus obligaciones fiscales y, posteriormente comienzan a incumplirlas, confiados en que para cuando la autoridad fiscal pretenda fiscalizarlas, las mismas ya se encontrarán no localizadas o han sido preparadas corporativamente para dejar al frente de las mismas a testaferros, empleados, personal doméstico o similares y generalmente sin activos ni condiciones remotamente cercanas a las necesarias que puedan garantizar la prestación del servicio o el transporte, producción o comercialización de los bienes o servicios que sus facturas amparan.

En ese sentido, en la Iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal señaló la gravedad de dicho fenómeno para ese entonces, que del análisis de los ejercicios de 2008 a 2012, se identificaron operaciones por la cantidad de $105,369 millones de pesos con más de doce mil contribuyentes, que utilizaron indebidamente facturas que amparan operaciones simuladas, esquemas que continuaron creciendo en los años posteriores y hasta en la actualidad.

Un aspecto importante, que fue considerado en la exposición de motivos fue que en dichas estrategias ilegales no sólo actúan de mala fe quienes expiden y ofertan facturas por bienes o servicios inexistentes, sino que también lo hacen aquellos contribuyentes que pagan un precio por un factura que ampare operaciones

simuladas, que reúne todos los requisitos formales y no así que se prestó un servicio o un bien que no se adquirió, por lo que su única finalidad es erosionar o suprimir la carga tributaria.

Razón por la cual, la propuesta se centraba en sancionar y neutralizar dicho esquema que implementan los contribuyentes que realizan fraudes tributarios y, no estaba enderezada contra los contribuyentes honestos y cumplidos; tampoco versó sobre la elusión legal que permite a los ciudadanos elegir por economía de opción, el régimen fiscal más benigno, por el contrario se trata de una práctica totalmente defraudadora y carente de la más elemental ética ciudadana por todas las partes que intervienen en ella.

Asimismo, se señaló que mantener impune dicha práctica se traduce no sólo en un grave daño a las finanzas públicas y una afrenta a quienes sí cumplen con sus obligaciones constitucionales de contribuir al gasto público, sino también consentir en un desafío al Estado y acrecentar la falta de cultura de la legalidad en el país.

Por lo tanto, la adición del precepto fue motivado para combatir esquemas agresivos en detrimento del erario federal y por ocasionar distorsiones en los mercados comerciales, ya que genera un escenario desigual a los contribuyentes que sí cumplen con sus obligaciones de contribuir al gasto público, por lo que resultaba necesario implementar mecanismos a fin de que la autoridad cuente con herramientas para eliminar dichas prácticas evasivas.

Este ajuste legislativo se realizó aproximadamente una década después de que el SAT buscara regularizar y sancionar dichos actos fraudulentos a través de criterios no vinculativos, mismos que resultaban optativos para el particular, ocasionando que fueran ineficaces e insuficientes para impedir o disminuir la muy dañina práctica de simular actos en perjuicio del Fisco.

Posteriormente, mediante “Decreto por el que se reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación” publicado en el DOF el 25 de junio de 2018, fue modificado el artículo 69-B del CFF, con la finalidad de realizar ajustes procedimentales a favor de fortalecer los derechos humanos de audiencia, legalidad, certeza y seguridad jurídica de los contribuyentes, cuyas principales modificaciones fueron:

1. Otorgar a los contribuyentes la posibilidad de solicitar una prórroga de 5 días para aportar documentación e información que consideren necesaria a fin de desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones.

2. Otorgar a la autoridad fiscal la facultad para (i) requerir información adicional

al contribuyente, estableciendo plazos para la entrega, valoración, emisión y notificación de la resolución definitiva, así como las consecuencias en caso de incumplimiento y, (ii) el plazo de 50 días para valorar las pruebas aportadas por el contribuyente, expedir y notificar la resolución correspondiente.

Al tratarse de un nuevo procedimiento cuya finalidad fue combatir un esquema de defraudación fiscal, diversos particulares impugnaron la constitucionalidad del artículo 69-B del CFF, por lo que mediante criterios jurisprudenciales 2a./J.132/2015, 2a./J.133/2015, 2a./J.134/2015 y 2a./J.132/2015, sostenidas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), señaló lo siguiente:

a. Que el artículo 69-B del CFF tiene por finalidad detectar 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.

   Por lo tanto, resolvió que 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 (CPEUM).

b. Que el artículo 69-B del CFF al establecer 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 y, 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 consecuencia, la Segunda Sala de la SCJN sostuvo que 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 ese sentido, concluyó que el artículo 69-B del CFF que prevé el procedimiento descrito, no viola el derecho de audiencia contenido en el artículo 14 de la CPEUM.

c. Que el artículo 69-B del CFF 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 artículo 5o de la CPEUM 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.

En efecto, el derecho referido no impide el ejercicio de las 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.

d. Que el artículo 69-B del CFF, sostuvo que ante la presunción prevista en dicho precepto consistente en 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 CFF 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.

Razón por la cual, advirtió 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.

De lo anterior, se advierte que la SCJN resolvió la constitucionalidad del artículo 69-B del CFF, por lo que dicho precepto resultaba y resulta constitucionalmente válido, en virtud de que el mismo cumple con los principios constitucionales aplicables para ello.

Posterior a ello, los contribuyentes con el afán de que los Tribunales integrantes del Poder Judicial de la Federación declaren que el referido precepto es inconstitucional por resultar contrario a diversos principios constitucionales; fue que la Segunda Sala de la SCJN resolvió a través del criterio jurisprudencial número 2a./J.140/2015 (10a.) que los datos de los contribuyentes a que se refiere el artículo 69-B del CFF son de carácter público, por lo que pueden darse a conocer a terceros.

En efecto, el artículo en comento establece 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 SAT , así como en el DOF el listado de 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.

Por lo que, concluyó que 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 6o de la CPEUM.

Asimismo, la Segunda Sala de la SCJN ha resuelto que las publicaciones con los datos de los contribuyentes a que hace referencia el artículo 69-B del CFF, 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 CPEUM.

Por otra parte, la Segunda Sala de la SCJN también resolvió mediante el criterio jurisprudencial número 2a./J.94/2019 (10a.), un tema de legalidad consistente en los casos en que la autoridad fiscal no emita la resolución correspondiente dentro del límite temporal previsto para la determinación en definitiva de la presunta inexistencia de operaciones de un contribuyente que emite comprobantes fiscales, esto es, cuando la autoridad fiscal inicia el procedimiento y notifica a los contribuyentes emisores que se encuentran en una situación de presunción de inexistencia de operaciones, tal condición jurídica es de carácter preliminar, pues

sólo permanece vigente y tiene eficacia plena hasta que se cumpla el plazo máximo para que, en su caso, se confirme en definitiva.

Por lo tanto, sostuvo que si la presunción preliminar de inexistencia de operaciones a favor de la autoridad se encuentra sujeta a un límite temporal de carácter perentorio, cuando transcurra el plazo sin que se hubiera confirmado en definitiva mediante resolución que así lo declare debe entenderse que han cesado sus efectos.

En consecuencia, en aquellos supuestos en que la autoridad determine fuera del límite temporal que los contribuyentes se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo del artículo 69-B del CFF y los particulares acudan a defender sus derechos por la vía contencioso-administrativa, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa deberá declarar su nulidad.

Cabe destacar que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), al ser el órgano jurisdiccional especializado en materia contenciosa administrativa, por lo que hace al artículo 69-B del CFF ha sostenido sobre la garantía de audiencia de la empresa facturadora de operaciones simuladas se materializa en el procedimiento de operaciones inexistentes, razón por la cual en este se actualiza el momento procesal para demostrar la materialidad de las operaciones. De ahí que, la visita domiciliaria, tramitada con posterioridad, sólo tiene como objeto reversar los efectos de los comprobantes, y por ende, este no es el momento procesal para demostrar la materialidad, sin que ello coloque en estado de indefensión al contribuyente, dado que su garantía de audiencia se le otorgó en el diverso y previo procedimiento de operaciones inexistentes.

Tal y como se advierte del criterio número VIII-P-2aS-623 de rubro “Procedimiento de operaciones inexistentes. La visita domiciliaria tramitada con posterioridad a este solo tiene como objetivo reversar los efectos de los comprobantes fiscales, cuya materialidad no fue demostrada”.

Ahora bien, el artículo 1o de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que las personas físicas y morales están obligadas al pago del impuesto cuando se ubiquen en los supuestos siguientes: (i) los residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan, (ii) los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente y, (iii) los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Bajo ese contexto, la mecánica para determinar el impuesto conforme a las disposiciones generales "De las personas morales" de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala en su artículo 9 que las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando el resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

Atendiendo lo anterior, el resultado fiscal del ejercicio se determina con (i) obtener la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por Ley y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la CPEUM.

Por lo que, a la utilidad del ejercicio se le disminuirá, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar en ejercicios anteriores. Así, el impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que determine el ejercicio fiscal.

En efecto, el artículo 16 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dispone que las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero; el ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

De lo anterior, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.

Por otra parte, tampoco se consideran ingresos acumulables para efectos de las disposiciones generales "De las personas morales", los ingresos por apoyos económicos o monetarios que reciban los contribuyentes a través de los programas previstos en los presupuestos de egresos, de la Federación o de las Entidades Federativas, siempre que los programas cuenten con un padrón de beneficiarios, los recursos se distribuyan a través de transferencia electrónica de fondos a nombres de los beneficiarios; los beneficiarios cumplan con las obligaciones que se hayan establecido en las reglas de operación de los programas y, cuenten con opinión favorable por parte de la autoridad competente respecto del cumplimiento de obligaciones fiscales, cuando estén obligadas a solicitarla en los términos de las disposiciones fiscales.

En ese sentido, los gastos o erogaciones que se realicen con los apoyos económicos y no se consideren ingresos acumulables, no serán deducibles para efectos del impuesto sobre la renta. Las dependencias o entidades federales o estatales, encargadas de otorgar o administrar los apoyos económicos o monetarios, deberán poner a disposición del público en general y mantener actualizado en sus respectivos medios electrónicos, el padrón de beneficiarios el cual deberá contener los siguientes datos: (i) denominación social de las personas morales beneficiarias, (ii) el monto, (iii) recurso, (iv) beneficio o apoyo otorgada para cada una de ellas y (v) la unidad territorial.

Asimismo, el precepto en comento dispone que las personas morales residentes en el extranjero, así como cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, acumularán la totalidad de los ingresos atribuibles a los mismos. No se considerará ingreso atribuible a un establecimiento permanente la simple remesa que obtenga de la oficina central de la persona moral o de otro establecimiento de ésta.

También no serán acumulables para los contribuyentes de las disposiciones generales “De las personas morales”, los ingresos por dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México.

Por otra parte, el artículo 25 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que los contribuyentes podrán efectuar diversas deducciones como son: (i) las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio, (ii) el costo de lo vendido, (iii) los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, (iv) las inversiones, (v) los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos al costo de lo vendido, (vi) las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro Social, (vii) los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno con sus particularidades, (viii) el ajuste anual por inflación que resulte deducible en términos de la Ley, (ix) los anticipos y rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando sean distribuidas y, (x) las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social y de primas de antigüedad constituidas en dicha Ley, con sus particularidades.

Por lo tanto, las disposiciones vigentes al establecer que los comprobantes fiscales que sean expedidos sin contar con los activos, personal, infraestructura o

capacidad material, directa o indirectamente, para prestar servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que ampara dichos comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentran no localizados, de los cuales se presuma y se confirme su inexistencia, tiene un impacto fiscal en el sentido de que el contribuyente que le otorgó el efecto fiscal de deducible para efectos del impuesto sobre la renta dejaría de serlo y, en consecuencia debe ser considerado como ingreso acumulable por concepto de cualquier otro ingreso que se obtenga en el ejercicio.

Lo anterior, ya que la legislación fiscal en específico la Ley del Impuesto Sobre la Renta regula la materialidad de las operaciones que deben ser reales para incidir en el haber patrimonial del contribuyente, esto es, que necesariamente se requiere de la existencia de un servicio o un bien que sea entregado e incida en los fines de la actividad del contribuyente, debido a que dicho gasto debe generar ingresos que modifiquen el haber patrimonial del contribuyente, de lo contrario no tendría razón de ser porque el objeto o fin de un contribuyente es obtener ingresos a través de la actividad comercial con la que lucra.

En consecuencia, el artículo 69-B del CFF se adiciona con el objeto de combatir la defraudación fiscal por parte de los contribuyentes, no obstante, también prevé implícitamente la materialidad de las operaciones en virtud de que aquellos gastos que se presuman inexistentes no pueden tener como consecuencia que un contribuyente: (a) genere un ingreso y, (b) sea un gasto estrictamente indispensable para sus actividades; por lo que resulta innecesario que una autoridad judicial o jurisdiccional declare su inexistencia.

Fuentes

Iniciativa con proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación presentada por el Ejecutivo Federal el 8 de septiembre de 2013.

"Decreto por el que se Reforman, Adicionan y Derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación", publicado en el DOF el 9 de diciembre de 2013.

"Decreto por el que se reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación", publicado en el DOF el 25 de junio de 2018.

Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

Criterios jurisprudenciales 2a./J.132/2015, 2a./J.133/2015, 2a./J.134/2015, 2a./J.132/2015, 2a./J.140/2015 (10a.) y 2a./J.94/2019 (10a.), sostenidos por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Criterio número VIII-P-2aS-623, sostenido por el Tribunal Federal de Justicia de la Nación.

ARTÍCULOS DE OPINIÓN

LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES PARA EFECTOS FISCALES: ALGUNAS REFLEXIONES A PARTIR DE LA SENTENCIA CORRESPONDIENTE AL EXPEDIENTE 1/17-ERF-01-1

Juan Carlos Roa Jacobo*

Resumen

En este artículo se analizan algunos aspectos generales abordados por la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, al analizar el requisito de materialidad exigido a las operaciones de los contribuyentes, específicamente, si el mismo resulta procedente y los extremos que podría acreditar el contribuyente para demostrar su existencia, en particular, el de sustancia económica.

Abstract

This article analyzes some general aspects addressed by the Specialized Court in the Procedure for Substantive Tax Challenges, when analyzing the materiality requirement demanded of the taxpayers' operations, specifically, if it is appropriate and the lengths demanded of the taxpayer to demonstrate its existence, in particular, that of economic substance.

Palabras clave: Materialidad, Sustancia Económica, Prueba, Juicio Fiscal de Fondo.

Key words: Materiality, Economic Substance, Proof, Procedure of Substantive Tax Challenges.

* Magistrado de la Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, actualmente adscrito a la Sala Especializada de Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, Auxiliar Metropolitana y Auxiliar en Materia de Pensiones Civiles, y profesor del Departamento de Derecho del Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM). Correo electrónico: juancarlos.roa@tfjfa.gob.mx

Un tema de particular relevancia en el presente momento es el relativo a los cuestionamientos que surgen desde la administración tributaria, en relación con la efectiva existencia de las operaciones llevadas a cabo por los contribuyentes, principalmente, al cuestionar los efectos fiscales de las mismas y, de manera destacada, su deducibilidad para efectos del impuesto sobre la renta, así como la posibilidad de acreditar el impuesto al valor agregado correspondiente.

En relación con el tópico señalado, existen una serie de cuestionamientos, que van desde cuestionar la legitimidad de exigir un requisito —la materialidad— que no estaría contemplado expresamente en la normatividad aplicable, hasta los elementos que podrían utilizarse para acreditar dicho extremo.

Al respecto, es el caso que, estando adscrito a la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, tuve la oportunidad de participar como ponente en el expediente 1/17-ERF-01-1,[1] en el que, justamente, se cuestionaba la materialidad de las operaciones llevadas a cabo por una empresa. En la sentencia recaída en el juicio apuntado, la propuesta que formulé a mis compañeros de Sala —aprobada por unanimidad— fue la ocasión para adelantar un criterio sobre algunos aspectos relevantes del tema, mismos que a continuación desarrollo, aprovechando la amable invitación que me fue formulada por el Maestro Carlos Romero Aranda, para participar en la revista de la Procuraduría Fiscal de la Federación.

Como una última precisión, quisiera señalar que las siguientes reflexiones las realizo a partir de un caso ya resuelto, en el que tuve oportunidad de participar, y se presentan en un espíritu académico, aportando desde mi experiencia y sin pretender la propuesta de postulados aplicables a una generalidad de casos.

I. ¿Es la materialidad un requisito exigible de las operaciones de los contribuyentes?

El primer cuestionamiento que puede saltar a la mente cuando se analizan casos en los que la administración tributaria cuestiona la materialidad de las operaciones llevadas a cabo por los particulares, es el relativo a si la exigencia de dicho requisito resulta legal, desde el hecho mismo de que la normatividad sustantiva aplicable no hace referencia expresa a él, como un aspecto de procedencia de deducciones o de acreditamientos.

[1] Dicha sentencia puede ser consultada en: http://sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml;jsessionid=DcMlRiKSWk358mbuKL4tpHJaeheEtTptMdk583tx5nat9BEEKhKO!1366601150

Es innegable que la Ley del Impuesto sobre la Renta no incluye la voz "materialidad" ni desarrolla el concepto al enumerar los requisitos de las deducciones —lo que, a su vez, nos llevaría a conclusiones semejantes en relación con los requisitos para el acreditamiento del impuesto al valor agregado, que se encuentra condicionado a que se trate de gastos estrictamente indispensables, lo que depende de su deducibilidad para efectos del impuesto sobre la renta—.

Dicho argumento, aunque sugerente en una primera aproximación —lo que, en algún momento, llegó a bastar para obtener sentencias favorables—, podría quedar demeritado, en la medida en la que pudiera afirmarse que la llamada "materialidad" coincide con la demostración de la efectiva existencia de las operaciones.

Al respecto, en la sentencia correspondiente al expediente 1/17-ERF-01-1, se retoman algunos precedentes del Poder Judicial de la Federación, así como de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en los que se concluyó que la administración tributaria sí cuenta con atribuciones para exigir la materialidad de las operaciones de los causantes, para finalmente concluir que, más allá de cuestiones adjetivas, se trata de un requisito implícito en la normatividad sustantiva que regula la procedencia de las deducciones.

En efecto, en el criterio que se comenta, se acude a la tesis VI.3o.A.358 A (9a.), de rubro:

> **"FACULTADES DE COMPROBACIÓN. CUANDO EN SU EJERCICIO LAS AUTORIDADES FISCALES ADVIERTAN QUE LOS DOCUMENTOS PRESENTADOS POR LOS CONTRIBUYENTES AMPARAN OPERACIONES QUE NO SE REALIZARON, PUEDEN DETERMINAR LA INEXISTENCIA DE ESOS ACTOS JURÍDICOS, EXCLUSIVAMENTE PARA EFECTOS FISCALES"**, en el que se afirma que el ejercicio de tales facultades implica averiguar si los actos jurídicos que se justifican con los documentos que los contribuyentes presenten durante las revisiones se llevaron a cabo en la realidad o no, pues sólo de esa forma se tendrá certeza de la existencia de las operaciones que ahí se describen, concluyendo que, cuando las autoridades fiscales adviertan que los documentos presentados por los causantes amparan operaciones que no se realizaron, es posible determinar la inexistencia de esos actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales.

En el mismo sentido se pronunció la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, según se desprende de la tesis con clave VIII-P-1aS-216, de rubro:

> **"FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL. EN SU EJERCICIO, VÁLIDAMENTE PUEDE DESCONOCER LOS EFECTOS FISCALES DE LOS ACTOS JURÍDICOS CONSIGNADOS EN LA CONTABILIDAD, CUANDO CAREZCAN DE MATERIALIDAD"**, en la que se sostiene que el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación y demás preceptos relativos que regulan la forma y términos en que un contribuyente ha de llevar su contabilidad, también parten del postulado de que solo deben registrarse las operaciones que existen, de donde se desprende la posibilidad de cuestionar los efectos fiscales de las operaciones de los contribuyentes, cuando no se acredite su materialidad.

Asimismo, el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa ha sostenido, al tenor de la tesis VIII-P-SS-362, de rubro:

> **"COMPROBANTES FISCALES. LA AUTORIDAD PUEDE VÁLIDAMENTE DESCONOCER SU EFECTO FISCAL CUANDO LAS OPERACIONES AMPARADAS EN ELLOS CAREZCAN DE MATERIALIDAD"**, que los comprobantes fiscales tiene como función la de dejar constancia documental fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente, apuntando, sin embargo, que "[…] no debe perderse de vista que, a través de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal puede verificar si la factura emitida por un contribuyente, efectivamente consigna un hecho gravado por una contribución. En este sentido, el que no sea cuestionado el comprobante fiscal respecto a los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, no implica que proceda de forma automática, por ejemplo, el acreditamiento o la devolución solicitada con base en este, pues la autoridad al advertir por diversos medios que la operación a que se refiere la factura es inexistente, está en posibilidad de desconocer el efecto fiscal que el contribuyente pretende con dicho documento, ya sea acumulación de ingreso o deducción, pues no existe el hecho gravado por la contribución. Por ello, cuestionada la operación que ampara el comprobante, atendiendo a la carga probatoria que le corresponde en el juicio contencioso administrativo, le corresponde al demandante aportar otros medios de prueba para demostrar su materialidad".

Finalmente, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido, tal y como se desprende de la tesis de jurisprudencia 2a./J. 78/2019, de rubro:

> **"FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL EJERCERLAS LA AUTORIDAD FISCAL PUEDE CORROBORAR LA AUTENTICIDAD DE LAS ACTIVIDADES O ACTOS REALIZADOS POR EL CONTRIBUYENTE, A FIN DE DETERMINAR LA PROCEDENCIA DE SUS PRETENSIONES, SIN NECESIDAD DE LLEVAR A CABO PREVIAMENTE EL PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN"**, que "[…] si el contribuyente sujeto a las facultades de comprobación no acredita la real materialización de las actividades u operaciones registradas en su contabilidad y comprobantes fiscales, la autoridad fiscal válidamente podrá declarar su inexistencia, y determinar que esos documentos carecen de valor probatorio y, por ello, no podrá tomarlos en cuenta para efectos de la procedencia de la pretensión del contribuyente".

Tomando en cuenta dichos criterios, la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo realizó un pronunciamiento que trasciende a los aspectos competenciales, y abordó el tema de la materialidad como un requisito exigible de las operaciones de los contribuyentes desde el punto de vista de los aspectos sustantivos de la obligación tributaria.

Así, en la sentencia dictada en autos del juicio contencioso administrativo 1/17-ERF-01-1 se afirma que que tal extremo es solamente la lógica consecuencia del hecho de que el artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta exija que las deducciones sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, característica esta —la estricta indispensabilidad— que solo podría ser predicable de operaciones con efectiva existencia, por lo que esta última es un presupuesto lógico que se desprende de un correcto entendimiento de la legislación fiscal federal aplicable.

Por ende —según se aprecia en la referida sentencia—, la autoridad hacendaria podría válidamente rechazar los efectos fiscales que podrían corresponder a determinados conceptos —como sucede con su deducibilidad—, cuando las operaciones correspondientes no superen un determinado umbral a partir del cual pueda corroborarse su existencia efectiva y la realidad de sus efectos jurídicos y económicos.

Como se aprecia, en la sentencia del juicio 1/17-ERF-01-1, se considera a la materialidad como un requisito implícito en el de la estricta indispensabilidad de las deducciones —lo que sí es exigido explícitamente por la Ley del Impuesto sobre la Renta—. Ya con la distancia que separa al presente ensayo del dictado de la sentencia correspondiente, considero, inclusive, que el pronunciamiento que ubica

a la materialidad como un requisito de procedencia de las deducciones, podría merecer, como crítica, un juicio en el sentido de que tal extremo es, más bien, un requisito relacionado con la demostración de la existencia misma de la operación, lo que desde luego trasciende a la indispensabilidad como requisito de procedencia de la deducción.

Como sea que fuere —viendo en la materialidad un requisito de existencia del gasto, o uno de procedencia de la deducibilidad del mismo—, considero que la discusión que pudiera surgir sobre si le resulta lícito a la autoridad exigir la materialidad como un requisito para autorizar el otorgamiento de efectos jurídicos a las deducciones —y a los correspondientes acreditamientos— debería entenderse zanjado, atendiendo a ya varios criterios, tanto del Poder Judicial de la Federación, como del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, a los cuales se suma la sentencia que se comenta.

II. El concepto "sustancia económica" y su relevancia en la sentencia del juicio 1/17-ERF-01-1

Actualmente, son muchos y muy variados los casos en los que la autoridad cuestiona la efectiva existencia de las operaciones llevadas a cabo por los contribuyentes, privándolas de efectos fiscales, como son la deducción de los gastos o inversiones respectivos, para efectos del impuesto sobre la renta, así como el acreditamiento del respectivo impuesto al valor agregado.

Frente a dichos casos, diversas han sido las respuestas dadas por las distintas instancias judiciales, al analizar y resolver cómo es que los particulares podrían acreditar la materialidad de sus operaciones. En el caso de la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, la sentencia que se comenta buscó acudir a un concepto que podría servir para acreditar la efectiva existencia de los actos llevados a cabo por los contribuyentes, específicamente, la sustancia económica.

En relación con lo anterior, en el presente apartado acudiré a la sentencia dictada en autos del juicio 1/17-ERF-01-1, a fin de realizar algunas precisiones sobre dicho concepto, así como a los extremos que se encontrarían al alcance de los particulares, para acreditar tal extremo:

1. La sustancia económica

En la aludida resolución, se sostuvo que, cuando las autoridades fiscales aleguen la inexistencia de las transacciones, puede atenderse a un parámetro —que la Sala Especializada califica de objetivo—, y que puede demostrar que las operaciones

respectivas sí cuentan con materialidad, como lo es el correspondiente a la sustancia económica de las transacciones.

Dicho concepto forma parte del lenguaje habitual de la materia tributaria, junto con el de razón de negocios, siendo el caso que suelen utilizarse a fin de acreditar la realidad de las operaciones, sea atendiendo a sus propósitos o a sus consecuencias, pero sin que —al menos en nuestra tradición jurídica— se cuente con un particular desarrollo de su contenido y alcance.[2]

Tanto la sustancia económica como la razón de negocios, son conceptos que sí han encontrado mayor desarrollo en jurisprudencia norteamericana, a través de diversos precedentes, destacando Gregory Vs. Helvering —en los que algunos autores aprecian un primer pronunciamiento sobre los mismos— y Rice's Toyota World Inc. Vs. Commisioner, en el que de alguna manera se concretizan algunos posicionamientos sobre dichos conceptos —cuya influencia reconozco en la sentencia correspondiente al juicio 1/17-ERF-01-1—.

Así, en dicha resolución se afirma que resulta necesario que las operaciones de los contribuyentes cuenten con la sustancia económica demandada o, cuando menos, incentivada por la realidad comercial del negocio de que se trate, o bien, por la realidad normativa o regulatoria, imbuida con consideraciones independientes a las fiscales, y no formalizada exclusivamente a través de medios con características minorativas de la carga fiscal.

Como anticipaba, la Sala sostiene que se trata de un estándar objetivo, demostrable fácticamente, que podría apreciarse en aquellos casos en los que se altere significativamente la posición económica del contribuyente y que, por ende, no se limita únicamente a la demostración del pago de la contraprestación pactada,[3] pues tales circunstancias pueden no bastar para acreditar una efectiva enajenación de bienes o una prestación de servicios.

A criterio de la Sala Especializada, debe existir un razonable potencial para obtener una ganancia —aún una expectativa de ganancia—, o sufrir una pérdida en

[2] En relación con la razón de negocios, la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa ha tenido oportunidad de pronunciarse, como se desprende de la tesis con clave VIII-P-1aS-217, de rubro **"RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CONSIDERAR SU AUSENCIA COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LA LLEVEN A DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIDAD DE UNA OPERACIÓN, CASO EN EL CUAL, LA CARGA PROBATORIA PARA DEMOSTRAR LA EXISTENCIA Y REGULARIDAD DE LA OPERACIÓN, CORRE A CARGO DEL CONTRIBUYENTE"**. En dicho criterio se aprecia que la ausencia de razón de negocios sí puede ser aducida por la autoridad para determinar la inexistencia de una operación, siempre y cuando no sea el único elemento considerado para arribar a tal conclusión, por lo que, una vez que se sustentan las razones por las que no se reconocen los efectos fiscales de las operaciones, corre a cargo del contribuyente demostrar la existencia y regularidad de la operación.

circunstancias ajenas al control del contribuyente, lo que implica un riesgo en el gasto o la inversión desde un punto de vista empresarial. Estas afirmaciones —las relativas a la exposición real a la posibilidad de obtener una ganancia o sufrir una pérdida— pueden entenderse referidas a la sustancia económica apreciable tanto de parte del proveedor, como del cliente de éste, pues los pagos que realicen las personas que adquieren los bienes o reciben los servicios deben entenderse efectuados en el contexto de lo estrictamente indispensable, es decir, se trata de gastos —en un sentido amplio— efectuados para ingresar. En esa medida, se entiende que se trata de erogaciones encaminadas a implementar o mejorar la manera en la que se producen, comercializan, transportan, publicitan, etcétera, los bienes o servicios que, a su vez, dan pie al ingreso gravado, o bien, la manera en la que se administran, recolectan o conservan dichos recursos.

[3] Al respecto, la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa se ha pronunciado en el sentido de que el valor probatorio de una factura siempre quedará sujeto a las facultades de comprobación de la autoridad, quien determinará si procede el efecto fiscal que el contribuyente le atribuye, tal y como se desprende de la tesis con clave VIII-P-1aS-214, de rubro **"COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 29 Y 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO OBLIGA A LA AUTORIDAD A RECONOCER DE FORMA AUTOMÁTICA EL EFECTO FISCAL QUE CON ÉSTOS SE PRETENDE".** En el mismo sentido, a través del criterio con clave VIII-P-1aS-576, de rubro **"COMPROBANTES FISCALES. LOS REGISTROS CONTABLES DEBEN ESTAR APOYADOS CON LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA CORRESPONDIENTE, POR LO QUE SI ÚNICAMENTE OBRAN AQUELLOS, LA AUTORIDAD FISCALIZADORA ESTÁ EN POSIBILIDADES DE DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES DESCRITAS EN ELLOS"**, la propia Primera Sección sostuvo que "[…] los comprobantes fiscales no se pueden considerar perfectos per se, para acreditar la materialidad de las operaciones consignadas en ellos, ya que para que se considere real y probado su contenido, es indispensable que estén respaldados en los elementos documentales que comprueben que lo consignado en ellos, existió realmente; lo que implica la condición de contar con la documentación comprobatoria idónea para que se acredite el contenido de las operaciones detalladas. De ese modo, si el contribuyente auditado es omiso en exhibir la documentación comprobatoria que sirva de complemento y demuestre la materialización de los hechos consignados en los comprobantes fiscales exhibidos, la autoridad hacendaria válidamente podrá cuestionar la existencia de las operaciones descritas, ya que es imprescindible adminicular los comprobantes fiscales, con diversa documentación comprobatoria, para así tener certeza de que las operaciones consignadas en tales documentos existieron en la vida material".

Por ende, en los casos en los que corresponda juzgar si una operación cuenta, o no, con materialidad suficiente para poder otorgar los efectos fiscales buscados por las partes involucradas, la sola producción de pruebas como contratos y comprobantes fiscales, resulta insuficiente, por lo que las partes cuentan con la carga de acreditar extremos adicionales —como podría ser la sustancia económica de la operación de que se trate—, debiendo el juzgador verificar la veracidad de los datos aportados.

En efecto, con la exhibición de un comprobante fiscal, la correspondiente redacción de documentos (contratos) y formulación de asientos contables, no se advierte la incorporación en la esfera jurídica de las partes, derechos u obligaciones con un valor económico real equivalente al del efecto jurídico-fiscal que se pretende; por el contrario —como se sostiene al desarrollar el concepto de sustancia económica—, las partes deben acreditar la existencia de *algún efecto comprobable proveniente del bien adquirido o del servicio prestado* —es decir, de qué manera el bien o servicio prestado se tradujo en alteraciones en las áreas de dirección, gerenciales o de operación de la empresa, de tal manera que se justificara cubrir la cantidad pagada como contraprestación—.

En otras palabras, los bienes adquiridos o los servicios recibidos deben ser existentes, genuinos, y deben traducirse en algún valor económico para el particular, el cual debe guardar una relación razonable con el cambio en la esfera jurídico patrimonial —derechos y obligaciones—, de tal manera que se justifique el efecto fiscal favorable al contribuyente —deducción, acreditamiento o cualesquiera otro—.

Al referirme en diversos foros a lo vertido por la Sala Especializada, he señalado que, en un lenguaje llano, tales consideraciones implican, para quien pretende acreditar la efectiva existencia de determinadas operaciones, demostrar "cómo cambió el mundo" y, en casos más complejos —en los que las acciones de los particulares no tienen el efecto deseado—, demostrar cómo se pretendía cambiar al mundo.

En efecto, entendiendo a los contribuyentes como agentes económicos racionales, entenderíamos también que, en el ámbito de una actividad empresarial, destinar recursos a una adquisición de bienes o al pago de un servicio, se hace —o se debería hacer— con la intención de mejorar —o, cuando menos, cambiar— la manera en la que desarrolla su actividad el particular, o bien, la forma en la que se administra.

Esta noción del "cambio en el mundo" puede presentarse como una sobre simplificación del problema, pero me parece que, en su núcleo, demostrar tal extremo permitiría al contribuyente acreditar que las operaciones cuestionadas por la autoridad se hicieron, si no con resultados pretendidos desde la actividad económica del particular, al menos sí con la intención de lograr ese tipo de objetivos.

Al respecto —como afirma la Sala Especializada—, debe tomarse en cuenta que una operación ficticia o aparentemente ficticia, en la que las partes no intercambian —o no acrediten intercambiar— bienes o servicios, sino únicamente un comprobante, con la correspondiente redacción de documentos y formulación de asientos contables —e, inclusive, con el acreditamiento de la aparente realización del pago—, no incorpora en la esfera jurídica de las partes, derechos u obligaciones con un valor económico real equivalente al del efecto jurídico-fiscal que se pretende.

Alineada con la noción a la que he aludido —en el sentido de que acreditar la materialidad de las operaciones implica para los particulares demostrar, en un sentido empresarial, cómo aquellas afectaron su manera de generar o administrar su ingreso—, la Sala sostiene que la sustancia económica de una transacción deriva, no de lo que la simple forma de las transacciones sugiere, sino de la

realidad económica objetiva que éstas demuestran; por ende —se afirma—, al analizar la existencia de sustancia económica, debe atenderse a ésta, más que a la forma particular que las partes emplearon, más aún si se llegara a apreciar el uso de vehículos ya identificados legal o administrativamente, que tradicionalmente se relacionan con la alteración artificial de la base.

Lo relevante en cada caso —según se abstrae de la sentencia aludida—, cuando se controvierta a la autoridad hacendaria en aquellos casos en los que ésta alegue que se está ante operaciones ficticias, será analizar si existe una alteración en la esfera jurídica del particular —los derechos que adquiere y las obligaciones que asume a partir de la transacción, así como el valor económico que pueden representar unos y otras—; si efectivamente se intercambian bienes o servicios con un valor económico real, que altere la posición económica del contribuyente frente a su capacidad de generar los ingresos gravados; o si existe una razonable expectativa de ganancia para las partes —adicional al efecto fiscal de la medida de que se trate—. En estos casos, se estará en presencia de operaciones con sustancia económica —es decir, de operaciones que "cambiaron el mundo" en el sentido aludido, previamente—.

En relación con la sustancia económica de las operaciones, en la sentencia dictada en autos del juicio 1/17-ERF-01-1, se realizan diversas afirmaciones, que me parecen relevantes destacar:

- El hecho de perseguir una finalidad comercial válida que incidentalmente resulte en una reducción de la carga fiscal no es una práctica evasiva o elusiva reprochable por el ordenamiento fiscal.

- Si una transacción objetivamente afecta la posición económica neta del contribuyente, su esfera jurídica —derechos y obligaciones— o sus intereses ajenos a los aspectos fiscales, no debería avalarse la desautorización de los efectos legales que le corresponden, únicamente por sostenerse que se originó por razones fiscales.

- A una operación con sustancia económica normalmente deberán reconocérsele los efectos fiscales que legalmente le correspondan, aun ante la ausencia de un propósito distinto al puramente fiscal.

De dichas afirmaciones, puede desprenderse que, a una operación con efectiva sustancia económica, entendida entonces como parte del desarrollo ordinario de la actividad del contribuyente y con repercusiones materiales —si no económicas

(ya no digamos económicas favorables), al menos jurídicas—, se le deberá reconocer el efecto fiscal que el ordenamiento le atribuye, con independencia de que éste implique una disminución de la deuda tributaria relativa.

2. Elementos de prueba encaminados a demostrar la existencia de sustancia económica

En las consideraciones que se desarrollan en la sentencia dictada en autos del juicio 1/17-ERF-01-1, se expone que, a fin de acreditar que las operaciones llevadas a cabo por el particular cuentan con sustancia económica, los contribuyentes deberán atender a cuestiones como las que se desarrollan a continuación.

Como un punto de partida básico, la Sala Especializada afirma que el soporte documental de las operaciones no debe ser ficticio, y los documentos correspondientes deben poder ser explicados o justificados en la búsqueda de una ganancia o en la realización de un valor económico.

Asimismo, en la sentencia aludida se sostiene que, si la sustancia económica se vincula con la modificación en la posición económica del particular, guardando estrecha relación con la razonable posibilidad de obtener una ganancia, ello implica una serie de conductas observables en quien adquiere los bienes o recibe los servicios, como son: diligencia en la contratación, supervisión sobre el efectivo cumplimiento de los compromisos pactados, exigencia de resultados. Igualmente, deberá acreditarse la existencia del valor económico que los bienes o servicios representan para quien paga por ellos.

Formulando precisiones sobre lo anterior, en dicha sentencia se sostiene que existen distintas fuentes de evidencia disponibles para las partes, como son: la relativa a la transacción; las opiniones de expertos; así como algunos aspectos presuncionales o genéricos, relativos a patrones que se pudieran apreciar en cada caso.

Ya de manera específica, en la multirreferida resolución se proponen los siguientes elementos probatorios, mismos que se enuncian primeramente con un propósito ilustrativo, pero sobre los cuales conviene realizar diversas precisiones, mismas que se formularán en la parte final del presente apartado.

A. Evidencia de la transacción, propiamente dicha:

- Escritos relativos a la necesidad o pertinencia de adquirir el bien o contratar el servicio, utilizados para la toma de decisiones relacionadas con la transacción;

- Documentos relativos al ofrecimiento de los bienes o servicios;
- Documentos que acrediten las negociaciones previas a la contratación;
- Documentos que acrediten la formalización propiamente dicha de la transacción, es decir, los contratos correspondientes;
- Documentos que acrediten el seguimiento de los compromisos pactados;
- Documentos que acrediten la supervisión de los trabajos;
- Documentos que soporten la realización de los servicios y reportes periódicos de avance, entre otros;
- Entregables propiamente dichos;
- Documentos y asientos contables que acrediten la forma de pago y la efectiva realización de éste, así como documentos relacionados con dicha operación, como podrían ser los que demuestren la forma en la que se hubiere fondeado el pago;
- Opiniones escritas de asesores, relacionadas no solo con la necesidad o pertinencia de adquirir el bien o contratar el servicio, sino también con las características del proveedor que pudiera considerarse idóneo para contratar, así como con la transacción específicamente pactada con el proveedor de que se trate;
- Correspondencia que acredite todos los aspectos anteriores, no solo entre el proveedor y el cliente, sino también con asesores y otros terceros relacionados con la transacción;
- Documentos que acrediten aspectos relevantes del sector o rama en la que se desempeñe el contribuyente, relacionados con la necesidad o pertinencia de la adquisición del bien o la recepción del servicio.

A partir de estos elementos, será posible acreditar el proceso de decisión que llevó a la adquisición del bien o a la contratación del servicio; la existencia formalmente de un acuerdo entre las partes; los derechos y obligaciones que derivan de dicho acuerdo; así como los propósitos que se buscaban al contratar, y las consecuencias

o efectos que tuvieron las transacciones respectivas, ya sea en la forma de fabricar, distribuir, administrar, etcétera.

B. Opiniones de expertos (peritajes), en los que no solo se pueden acreditar los extremos soportados con documentales, sino también demostrar aspectos financieros o contables de la operación de que se trate, o bien, la rentabilidad del gasto o la inversión, la tasa de retorno, el impacto de las contraprestaciones, así como la eventual existencia de anomalías en la transacción, entre otros aspectos.

Con dichas pruebas se aportarían elementos en relación con el impacto de las transacciones y el valor económico que representen los derechos y obligaciones que deriven de las transacciones correspondientes.

C. Finalmente, se hace referencia a otros elementos de prueba, al señalar que la existencia efectiva de las operaciones también podría acreditarse con elementos con los que podría contar el propio contribuyente, relativa a la misma operación, o bien, a operaciones similares que sean típicas o usuales en la rama o sector. A partir de dicha información, el contribuyente podría demostrar la pertinencia de la transacción o la existencia de algún patrón que evidencie lo idóneo o simplemente recomendables de la operación de que se trate, tal y como sucede con los siguientes:

- Correspondencia interna o con terceros (contadores externos, instituciones de crédito);

- Documentación que acredite la existencia de ofertas diversas de otros proveedores que finalmente no hubieren sido contratados;

- Documentación que pueda demostrar el resultado del tipo de transacción de que se trate en la situación de terceros;

- Documentación relativa a estructuras similares, sus resultados económicos, sus resultados fiscales, aspectos temporales relevantes, entre otros.

En relación con los elementos probatorios a los que se ha hecho referencia, conviene formular las siguientes observaciones, a título de reserva.

En primer lugar, debe apreciarse que se trata de un pronunciamiento efectuado por una Sala Especializada del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, por lo que dicho criterio no implica una opinión vinculante jurídicamente para otras Salas del Tribunal, sin que ello le reste méritos como un criterio orientador, en caso de

que sus consideraciones y fundamentos resultaren persuasivos para otros órganos jurisdiccionales.

En segundo término, debe tomarse en cuenta que la relación anterior, naturalmente, es simplemente ilustrativa, y que no se enuncian extremos exigibles para las partes por parte de las Salas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, pues finalmente se trata de una carga procesal, y no corresponde al juzgador indicar a las partes las pruebas que acreditan los extremos de sus pretensiones.

En tercer lugar, debe apreciarse que los elementos probatorios que se enuncian claramente no son exigidos por texto legal alguno, por lo que el criterio que se propuso únicamente tenía como propósito ilustrar los medios de prueba que podrían ser ofrecidos y que podrían servir para acreditar que se está ante operaciones con sustancia económica, específicamente en aquellos casos en los que la autoridad hacendaria sostuviera que se trata de transacciones ficticias, simuladas o inexistentes.

En cuarto lugar, debe valorarse que no se trata de un pronunciamiento al que necesariamente deban ceñirse las partes, máxime si se aprecia que existen múltiples procedimientos de fiscalización en curso o ya concluidos, así como juicios ante el Tribunal, en los que podrían no haberse ofrecido pruebas como las que fueron enlistadas. Por ende, el listado anterior debe entenderse como una simple ilustración de los medios de prueba que podrían aportarse, desde luego por quien hubiere tenido la diligencia —o, en ocasiones, la fortuna— de tener en su poder tales pruebas, sin que ello implique que sean las únicas que se puedan ofrecer, o que su no ofrecimiento conlleve la imposibilidad de acreditar la materialidad, sin poder acudir a otros elementos probatorios.

Adicionalmente, considero relevante precisar que deben revisarse las circunstancias particulares de cada caso, tomando en cuenta que algunos negocios no necesariamente reportan ganancias o se traducen en cambios positivos en relación con las expectativas que se tenían al contratar, por lo que no debería juzgarse la efectiva existencia de sustancia económica exclusivamente a partir de la existencia de ganancias, pero al menos sí deberían encontrarse elementos de juicio en los cambios de la operación de la empresa, a partir de la adquisición del bien o la recepción del servicio contratado, así como —cuando menos— una intención de acción inspirada en motivos vinculados a la actividad del particular.

Por otro lado, llamo la atención sobre el hecho de que las pruebas descritas son, en su mayoría, documentales privadas, por lo que será necesario que estén adminiculadas entre sí o con otras diversas y, en cada caso, valorar los aspectos específicos que se desprendan de los contratos en los que se plasmen las

obligaciones y derechos de cada parte —por ejemplo, cuál es la responsabilidad de cada una, a cargo de quién queda la aportación de elementos para la prestación de servicios y si esto se ve reflejado en la realidad, etcétera—.

Finalmente, considero que los juzgadores deben conservar una disposición para mejor entender las circunstancias de cada caso, pues si bien es cierto que se propone un estándar general, también lo es que no existe una única fórmula o un checklist de pruebas aplicable a todos los casos, así que deberá conservarse una mentalidad abierta, frente a las distintas formas en las que el particular puede acreditar la efectiva existencia de sustancia económica.

III. Algunas consideraciones en torno a la temporalidad para acreditar la materialidad de las operaciones de los contribuyentes

En el presente texto me he referido a algunas circunstancias relativas a los casos en los que la autoridad cuestiona la realidad de las operaciones de los contribuyentes, específicamente, si se trata de un extremo que cuente con fundamento legal; igualmente, he formulado algunas precisiones en torno a la forma en la que podría acreditarse la materialidad de las operaciones, aludiendo a la sustancia económica de ésta y a los medios probatorios que el contribuyente podría aportar para tal propósito. Todo ello a la luz de la sentencia dictada en autos del expediente 1/17-ERF-01-1, de la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Adicionalmente, otro tema que fue materia de pronunciamiento por parte de dicha Sala, fue el relativo a la temporalidad en la que podrían los contribuyentes acreditar la materialidad de sus operaciones. Lo anterior, de manera destacada, para el caso de los contribuyentes que hubieren llevado a cabo operaciones con empresas que estuvieran en el listado definitivo al que se refiere el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

En el caso que dio pie al juicio contencioso administrativo que se viene comentando, la actora era una empresa de las conocidas en el foro como “EDOS” —empresas que deducen operaciones simuladas—, que buscaba dar efectos fiscales a operaciones llevadas a cabo con contribuyentes que se encontraban en el aludido listado —las que, a su vez, son conocidas como “EFOS” o empresas que facturan operaciones simuladas—, siendo el caso que la autoridad fiscal aducía que, si la “EDOS” no había acudido ante la administración tributaria en el plazo que establece el artículo 69-B habría perdido la oportunidad de hacerlo, y ya resultaría extemporáneo pretender acreditar la materialidad en el juicio contencioso administrativo.

Al respecto, conviene traer a colación el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, mismo que, en su octavo párrafo, dispone lo siguiente:

> "Artículo 69-B. [...]
>
> 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.
>
> [...]".

Así, la legislación fiscal contempla que, a partir de la publicación de la lista de las "EFOS", quienes hubieran dado efectos fiscales a los comprobantes emitidos por aquéllas, contarán con un plazo de 30 días para acreditar la materialidad de la operación de que se trate —"que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios"—, o bien, para corregirse, revirtiendo el efecto fiscal que le hubieren dado a los comprobantes de que se trate.

Y es en este contexto, que las autoridades fiscales sostuvieron en el caso aludido, que, si la "EDOS" no acudió ante la administración para acreditar la efectiva existencia de las operaciones respectivas, habría perdido la única oportunidad que tenía para tal propósito, llegando a sostener que no podrían presentarse elementos probatorios que avalen tal pretensión, durante el ejercicio de facultades de comprobación y —por ende— con mayor razón, en el juicio contencioso administrativo.

La Sala no estuvo de acuerdo con tal postura, al afirmar que "[...] no debe perderse de vista que el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación establece una simple presunción, misma que admite prueba en contrario, por lo que la misma podría ser derrotada por el propio contribuyente mediante la aportación de pruebas que demuestren lo contrario, no solo en los términos del mencionado numeral, sino también posteriormente, ya sea durante el ejercicio de las facultades de comprobación, en el procedimiento de acuerdo conclusivo, o bien, ante este Tribunal al sustanciarse el juicio contencioso administrativo".

Y continúa la Sala, sosteniendo que —a su juicio— "[...] los particulares efectivamente cuentan —y deben contar— con la posibilidad de demostrar ante la autoridad hacendaria que los actos jurídicos que hubieren celebrado con proveedores que sean incluidos en el listado a que se refiere el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, son reales y pueden generar los efectos fiscales que ordinariamente les corresponderían, lo cual puede suceder durante el ejercicio de las facultades de comprobación, en el procedimiento de acuerdo conclusivo, o bien, en las instancias contenciosas correspondientes —como podrían ser el recurso administrativo de revocación, o el juicio contencioso administrativo, ante este Tribunal—; todo ello, con independencia de que ya se hubiere agotado el plazo de treinta días que establece el quinto párrafo del multirreferido artículo 69-B".

Dado mi carácter de ponente en dicha sentencia, es obvia mi coincidencia con la postura de la Sala, y por ello también es natural que esté de acuerdo, no solo con lo afirmado, sino con una particular justificación de lo sostenido en la sentencia, en los siguientes términos:

> "Lo anterior, no solo porque no existe precepto legal que impida esta posibilidad, sino porque una consecuencia legal tan grave debe admitir un derecho amplio de defensa por parte del particular, adicionado al hecho de que las autoridades hacendarias se encuentran obligadas, en el ámbito de sus respectivas competencias, a determinar la auténtica situación jurídica en materia fiscal del contribuyente, atendiendo a los hechos que conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, tal y como se desprende del artículo 63 del Código Fiscal de la Federación, como pueden ser los que obren en sus expedientes a partir de la infor mación o documentación que proporcionen los causantes revisados, caso en el cual no sería válido desentenderse de información fidedigna o documentación válida que desvirtúe la presunción de inexistencia —lo que desde luego le corresponderá determinar a la propia autoridad—".

En efecto, considero que, sobre todo en materia de presunciones —y máxime cuando su perseverancia tenga consecuencias tan delicadas—, no deberían limitarse las posibilidades con las que cuentan los particulares para defenderse. Me parece que en un juicio contencioso administrativo —y con mucho mayor razón en un juicio de resolución exclusiva de fondo—, si no se violentan disposiciones legales que limiten o regulen restrictivamente el derecho de las partes para ofrecer pruebas, y si ello no introduce un tratamiento inequitativo entre las partes, debe reconocerse a éstas —tanto al actor como a la demandada— el derecho más

amplio posible, tanto para probar sus pretensiones, como para oponer sus excepciones y defensas.

A lo que debe agregarse que la oportunidad que ofrece el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, para acreditar la efectiva existencia de las operaciones llevadas a cabo con las "EFOS" que se incluyan en el listado definitivo al que se refiere dicho numeral, no se encuentra mayormente reglada, ni parece conminar a la autoridad a una relación dialéctica robusta con las pruebas ofrecidas por el contribuyente, de tal manera que éstas podrían no ser tomadas en cuenta o no valoradas debidamente, para lo cual —a mi juicio— debería quedarle disponible al particular la posibilidad de aportar dichos elementos en otras instancias, como pueden ser el ejercicio de facultades de comprobación, el acuerdo conclusivo, el recurso de revocación y —como se viene señalando— el juicio contencioso administrativo.

IV. A manera de conclusión

He hecho alusión a la trascendencia que actualmente tiene la necesidad de que los particulares acrediten la efectiva existencia de las operaciones que llevan a cabo, lo que tradicionalmente se relaciona con el concepto "materialidad".

Sobre dicho tema, existen diversos cuestionamientos, mismos que únicamente he abordado desde tres puntos de vista, todos ellos a partir de la sentencia dictada por la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, en los autos del expediente 1/17-ERF-01-1, pronunciamiento este en el que tuve oportunidad de participar como ponente.

1. Por un lado, hice alusión al concepto mismo de "materialidad", sobre cuya exigibilidad por parte de las autoridades fiscales, aún hoy en día muchos sostienen la improcedencia, aludiendo a que se trata de un concepto que no es contemplado expresamente en la Ley. Sobre dicho tema, considero que la normatividad aplicable sí requiere —como siempre lo ha hecho— que las operaciones a las que se pretenda dar efectos fiscales, sean reales y existentes, por lo que creo que no se extralimitan las autoridades que requieren tal requisito, a lo que debe agregarse ya un cúmulo importante de precedentes que vienen avalando tal postura.

2. Adicionalmente, desarrollé en alguna medida el concepto de "sustancia económica", al que acudió la Sala Especializada en Materia de Resolución Exclusiva de Fondo, como un medio para acreditar la efectiva existencia de las operaciones que la autoridad hacendaria llegara a cuestionar, en el entendido de que no deberían dejarse de reconocer los efectos jurídicos que tuvieran trascendencia

sobre la esfera jurídica de los particulares, generándoles auténticos derechos y obligaciones.

3. En cuanto a la forma en la que puede acreditarse dicha "sustancia económica", con independencia de haber expuesto los distintos medios probatorios que la Sala Especializada desarrolló en la sentencia aludida —así como las reservas que pueden tenerse frente a los mismos—, he hecho alusión a la necesidad de que los contribuyentes, como agentes económicos racionales, puedan acreditar de alguna manera, tanto la contratación en sí misma o el proceso de decisión que llevó a ella, o la supervisión que se haga sobre los proveedores de bienes o servicios; como la forma en la que las adquisiciones de bienes o la recepción de determinados servicios, han modificado su manera de producir, operar, enajenar, recaudar o administrarse.

Es decir, si hemos de entender que el ejercicio de sus recursos se hace en un sentido —reitero— racional, desde el punto de vista económico, entenderemos que no tiene la intención de dilapidar sus recursos, y que pesará sobre ellos alguna suerte de carga para, en los casos menos complicados, poder acreditar el efecto que provocó el gasto o la inversión cuya deducibilidad cuestiona la autoridad.

4. Finalmente, ante algunos argumentos que sostienen que la materialidad de las operaciones de los contribuyentes debe acreditarse en el procedimiento que establece el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, excluyendo la posibilidad de hacerlo en el ejercicio de facultades de comprobación, en acuerdos conclusivos, o en instancias contenciosas, desarrollé lo sostenido por la Sala Especializada, misma que consideró que debe reconocérsele al contribuyente una oportunidad amplia de defensa, lo que no implica en automático darle la razón a éste desde luego, sino favorecer la posibilidad de ofrecer los medios probatorios que permitan acreditar la materialidad —tanto como se le permite a la autoridad ofrecer sus excepciones y defensas, procurando preservar el tratamiento equitativo entre las partes—.

Lo anterior, desde luego, siempre y cuando se cumplan las reglas que mandatan la necesidad de que las pruebas que se ofrecen en juicio hayan sido previamente ofrecidas ante la autoridad.

Los anteriores puntos son solamente algunos de los muchos aspectos relevantes sobre el tema aludido, cuya exposición me pareció relevante, tanto para una mejor exposición de lo sostenido por la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, como para aportar al nutrido debate que sobre la materialidad se viene llevando a cabo en nuestro país.

En este sentido, más allá de disquisiciones académicas, habrá que seguir atendiendo a las aportaciones que nuestros Tribunales vienen realizando sobre el tema, que seguramente aportarán muchos elementos atractivos para la discusión del mismo.

Fuentes

Informáticas

https://sjf.scjn.gob.mx/SJFHome/Index.html

https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/SemanarioIndex.aspx

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm

http://sctj.tfja.gob.mx/SCJI/assembly/TFJFA/CentroEstudios_Difusion_TI.tfjfa

Legislativas

Código Fiscal de la Federación

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_090120.pdf

Ley del Impuesto sobre la Renta

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_091219.pdf

Ley del Impuesto al Valor Agregado

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/77_091219.pdf

INTRODUCCIÓN AL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

César Octavio Irigoyen Urdapilleta*

"Las cosas que no existían golpeaban por dentro el vidrio que separaba la existencia de la no existencia, y a mí me llegaba aquel grito sin palabras".

Haruki Murakami

LA MUERTE DEL COMENDADOR

Libro I

Resumen

Como parte de la estrategia del fisco mexicano para combatir, la evasión fiscal, fue adicionado al Código Fiscal de la Federación el artículo 69-B que permite a la autoridad fiscal presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales emitidos por los contribuyentes, a los que se les brinda efecto fiscal, por lo que en aquellos casos en los que se aplique el citado artículo, los contribuyentes que emitieron los comprobantes fiscales cuestionados y aquellos que les dieron efectos fiscales, deben demostrar la efectiva realización de los actos o actividades señaladas en los comprobantes fiscales. En este artículo se analiza el origen y evolución del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, y se aborda el tema de la valoración de las pruebas ofrecidas para demostrar la realización de las operaciones o actos cuestionados por la autoridad.

* Licenciado y Maestro en Derecho por la Universidad Nacional Autónoma de México. Magistrado de la Sala Especializada en Juicios en Línea del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Correo electrónico: cesaroirigoyen@hotmail.com

Abstract

As part of the Mexican treasury's strategy to combat tax evasion, Article 69-B was added to the Federal Tax Code, which allows the tax authority to presume the non-existence of the operations covered by the tax vouchers issued by the taxpayers, which are given tax effect. Therefore, in those cases in which the aforementioned article is applied, the taxpayers who issued the questioned tax vouchers and those who gave them tax effects, must demonstrate the effective performance of the acts or activities indicated in the tax vouchers. This article analyzes the origin and evolution of Article 69-B of the Federal Tax Code, and addresses the issue of the evaluation of the evidence offered to demonstrate the performance of the operations or acts questioned by the authority.

Palabras clave: Evasión Fiscal, Comprobante Fiscal, Inexistencia de Operaciones, Efectos Fiscales, Seguridad Jurídica, Prueba.

Keys words: Tax Evasion, Tax Receipts, Non-Existence of the Operations, Tax Effects, Legal Security, Legal Proof

I. Introducción

El artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación ha generado controversia desde su entrada en vigor por los procedimientos que establece y las consecuencias relativas a su aplicación, tanto para los contribuyentes que emiten los comprobantes cuestionados como para aquellos que les confieren efectos fiscales al utilizarlos, y ha sido un instrumento poderoso en la lucha contra la evasión fiscal que tanto afecta a nuestro país.

La incorporación de dicho numeral al sistema fiscal no debe verse como un hecho aislado, ya que, en términos generales, en los últimos años pueden identificarse claramente diversas reformas legales que en su conjunto tuvieron como finalidad fortalecer las facultades de comprobación de la autoridad, y en especial, combatir la evasión fiscal en todas sus manifestaciones. En concreto, la reforma fiscal de 2014 significó un cambio radical porque además de impactar al Código Fiscal de la Federación y a los impuestos sobre la renta y al valor agregado, suprimió los impuestos al depósito en efectivo y empresarial a tasa única. Especial mención merece la eliminación de regímenes fiscales especiales (como el de consolidación, el del pequeño contribuyente e intermedio) dando lugar al Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) lo que provocó una nueva estructura del impuesto sobre la renta, si bien simplificándola aumentó su base con la intención de incrementar

su recaudación. También fue notorio el incremento en el uso de las herramientas tecnológicas en apoyo a la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, toda vez que se fortaleció el uso del buzón tributario, como instrumento de comunicación entre el fisco y el gobernado, además de establecerse la obligatoriedad del registro de operaciones en la contabilidad electrónica y su remisión a la autoridad, aunado al uso generalizado del Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI), lo que en su conjunto permite una fiscalización más completa por parte de la autoridad.

No es la intención del presente trabajo analizar todas las reformas señaladas, pero era necesario mencionar el contexto en el que se incorporó el procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones amparadas en comprobantes fiscales, cuya inclusión fue congruente con la finalidad de fortalecer las facultades de comprobación de fisco, que fue el principio orientador de la reforma fiscal en comento, por lo que a partir de 2014 se adicionó el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación para combatir las prácticas ilegales relacionadas con la expedición y uso de comprobantes fiscales, toda vez que se fijó como objetivo para su inclusión que la autoridad fiscal pudiera enfrentar y detener este tipo de prácticas evasivas que ocasionan un grave daño a las finanzas públicas y perjudican a quienes sí cumplen con su deber constitucional de contribuir al gasto público.

II. Comprobantes fiscales

Resulta necesario señalar que en la normatividad fiscal no existe propiamente una definición precisa de lo que debe entenderse como *comprobante fiscal*, no obstante que su regulación la encontramos en diferentes disposiciones de la legislación nacional, pero efectos del presente trabajo podemos partir de la conclusión de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuando expuso que:

> *Los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales…" y concluyó en la tesis CLXXX/2013 que "los comprobantes fiscales sirven para cumplir no sólo con la obligación legal que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación establece en lo general, sino para dejar constancia fehaciente -principalmente documental o por cualquier otro medio verificable- de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente."* La tesis que nos ocupa es del tenor siguiente:

> **COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES.** Los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales. Esto es, si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que debe pagar una contribución, entonces deberá emitir el comprobante fiscal correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar; de igual forma, quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo. Ahora bien, los comprobantes fiscales sirven para cumplir con la obligación legal que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en lo general, y las leyes tributarias, en lo particular, establecen para dejar constancia fehaciente -principalmente documental o por cualquier otro medio verificable- de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Asimismo, en atención a la mecánica impositiva de cada ley tributaria, los referidos comprobantes también se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios. Sin embargo, no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del indicado ordenamiento y, en su caso, con los establecidos en las leyes tributarias especiales, en específico, los que deban considerarse así en atención al diseño normativo de cada tributo en lo particular.
>
> Amparo directo en revisión 84/2013. Lechera Alteña, S.A. de C.V. 6 de marzo de 2013. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Al respecto, el Código Fiscal de la Federación señala: a) en su artículo 1, último párrafo, que las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes, por tanto, aunque alguna persona no deba pagar contribuciones, tendrá que expedir los comprobantes fiscales que establezcan las disposiciones fiscales aplicables; b) en el numeral 27 establece que las personas morales están obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, al referirse a uno de los supuestos en los que procede la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes; c) en el artículo 29 establece la obligación para los Contribuyentes de expedir Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que

perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, y los diversos requisitos que deben cumplir este tipo de comprobantes los encontramos en el numeral 29-A del citado Código.

Por su parte, la Ley del Impuesto sobre la Renta sobre los comprobantes fiscales establece: a) en el artículo 27, fracción III, señala que las deducciones deben estar amparadas con un comprobante fiscal; b) en el numeral 76, fracción II, refiere en el caso de las personas morales, que los contribuyentes que obtengan ingresos tienen la obligación de expedir comprobantes fiscales por las actividades que realicen. Por su parte, las personas físicas que tributen dentro del régimen de actividades empresariales y profesionales deben emitir el comprobante fiscal que acredite los ingresos que perciben de conformidad con el artículo 110, fracción III, de la propia ley; c) el artículo 126, señala que tratándose de la enajenación de bienes inmuebles también existe la obligación de emitir un comprobante fiscal.

Así las cosas, el comprobante fiscal se emite con la finalidad de que la persona que adquirió el bien o recibió un servicio, puede disminuir el gasto que realizó de los ingresos que obtiene, o en su caso disminuir el impuesto que a su vez le trasladaron, mientras que la persona que vendió el bien o prestó el servicio deberá acumular el ingreso relativo para pagar los impuestos a su cargo.

Ahora bien, cabe aclarar que no obstante que el comprobante fiscal satisfaga todos los requisitos formales para su emisión, la autoridad fiscal podrá ejercer sus facultades de comprobación a efecto de determinar si procede o no concederle el efecto fiscal que se pretende, toda vez que la autoridad fiscal está facultada para verificar si el comprobante fiscal que se aporta como soporte documental de la operación, efectivamente consigna un hecho gravado. Además, el cumplimiento de los requisitos formales de los comprobantes fiscales previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación sólo tiene como finalidad que los citados comprobantes, como medios de convicción, satisfagan la finalidad consistente en dejar constancia de un acto o hecho con los efectos tributarios respectivos, por lo que una vez cumplidos dichos requisitos éstos, como medios de prueba, pueden servir para solicitar la deducción o acreditamiento correspondiente, pero sin que tal cumplimiento implique, en automático, que procederá la deducción o acreditamiento solicitado, ya que la diferencia existente entre el cumplimiento de los requisitos de los mencionados comprobantes y la deducción o acreditamiento para los que sirven, consiste en que aquéllos son los medios y éstos una de las posibles consecuencias que pueden tener. En este sentido, se pronunció la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, , en su jurisprudencia VIII-J-1aS-52, que es del tenor siguiente:

> **COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 29 Y 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO OBLIGA A LA AUTORIDAD A RECONOCER DE FORMA AUTOMÁTICA EL EFECTO FISCAL QUE CON ESTOS SE PRETENDE**.- La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. CLXXX/2013, definió que los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales; es decir, su función es dejar constancia documental fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Sin embargo, la autoridad está facultada para verificar si ese soporte documental (factura) efectivamente consigna un hecho gravado por una contribución. En este sentido, el que no sea cuestionado el comprobante fiscal respecto a los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, no implica que proceda de forma automática, por ejemplo, el acreditamiento o la devolución solicitada con base en este, pues la autoridad al advertir por diversos medios que la operación a que se refiere la factura es inexistente, está en posibilidad de desconocer el efecto fiscal que el contribuyente pretende con dicho documento, ya sea acumulación de ingreso o deducción, pues no existe el hecho gravado por la contribución. En este sentido, el valor probatorio de una factura, siempre quedará sujeto a las facultades de comprobación de la autoridad, quien determinará si procede el efecto fiscal que el contribuyente le atribuye.

Por su parte, la autoridad fiscal, conforme al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, goza de facultades de fiscalización que le permiten saber si el contribuyente ha cumplido cabalmente con las disposiciones fiscales a su cargo, sean sustantivas o formales, sin que su ejercicio esté limitado exclusivamente a detectar incumplimientos que deriven en la determinación de un crédito fiscal al contribuyente omiso, sino que lleva implícita la posibilidad de que la autoridad verifique si efectivamente lo manifestado por el contribuyente corresponde a la realidad, es decir, si se han realizado las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las disposiciones legales y si el sujeto revisado les ha dado los efectos fiscales correctos. En este orden de ideas, es evidente que la autoridad fiscal podrá restar eficacia probatoria a los comprobantes fiscales, contratos y demás documentos relacionados, únicamente para la determinación, devolución o acreditamiento de las contribuciones, a través de la emisión de una resolución en la que de manera fundada y motivada determine si existen las operaciones que el contribuyente registró y documentó en su contabilidad y de ser el caso que advierta que son

inexistentes, determinar la inexistencia de esos actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales, sin que ello implique la anulación para efectos generales de dichos actos, sino únicamente la negación de su valor en el ámbito tributario.

Por lo anterior, era imprescindible para la autoridad fiscal contar con medios idóneos para ejercer las facultades señaladas ante la proliferación de esquemas agresivos de evasión fiscal[1] que afectaban de manera grave la recaudación (cuando el más utilizado es la emisión y utilización de comprobantes fiscales apócrifos, con la finalidad de erosionar la base del impuesto, al deducir y acreditar las cantidades que amparaban dichos comprobantes) mientras que la autoridad fiscal no contaba con instrumentos eficaces para combatir dicha práctica, derivando en el tráfico de comprobantes fiscales, que si bien cumplen con los requisitos formales de validez, los conceptos que amparan carecen de razón de negocio o de sustancia económica, o la que pudieran tener no es proporcional a las cantidades que amparan los citados comprobantes.

III. Análisis del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

De acuerdo a la exposición de motivos del decreto que adicionó el artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación, el objetivo del procedimiento que establece el numeral mencionado es: 1) Neutralizar el esquema de adquisición o tráfico de comprobantes fiscales centrando la atención en los contribuyentes que realizan fraude tributario a través de dicha actividad; y, 2) Evitar un daño a la colectividad, garantizando su derecho a estar informada sobre la situación fiscal de los contribuyentes que realizan este tipo de operaciones, a fin de que aquellos que hayan utilizado en su beneficio los comprobantes fiscales traficados puedan autocorregirse o, en su caso, acreditar que la prestación del servicio o la adquisición de bienes en realidad aconteció, para que puedan surtir efectos fiscales dichos comprobantes.

En este orden de ideas, mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, se adicionó el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, cuyo *texto original* fue el siguiente:

[1] Nota: de acuerdo a información proporcionada por el entonces Administrador General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria, entre 2010 a 2015 fueron detectados siete esquemas de evasión fiscal: 1) emisión de facturas falsas que amparan operaciones inexistentes; 2) outsourcing para evadir el ISR e IVA; 3) utilizar sociedades de inversión en bienes raíces para evadir ISR; 4) empresas que simulan cuentas de utilidad fiscal neta para repartir dividendos a accionistas; 5) omisión de expedición de comprobantes fiscales; 6) devoluciones y compensaciones improcedentes; y 7) envío de correos electrónicos apócrifos con la finalidad de obtener los datos personales del contribuyente y suplantar su identidad. Entrevista publicada en El Economista, el 28 de septiembre de 2015.

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.

En un primer acercamiento podemos afirmar que el numeral en análisis prevé técnicamente dos procedimientos: a) uno dirigido a los contribuyentes que la autoridad detectó que expiden comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, esto es, un procedimiento para las denominadas Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS); mientras que el segundo procedimiento está referido a los quienes se ha considerado Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS), esto es, que les han dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes expedidos por un contribuyente que amparan operaciones inexistentes, y estos EDOS deben demostrar la realización de las operaciones amparadas en los comprobantes expedidos por los EFOS, o bien, corregir su situación fiscal mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan para no brindar efecto fiscal alguno a los comprobantes en cita; en razón de que si la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecta que no acredita la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, determinará el o los créditos fiscales que correspondan, con independencia de la responsabilidad penal que resulte en términos de los delitos fiscales previstos en el Código Fiscal de la Federación. En apoyo de lo anterior, podemos citar la tesis VIII-P-1aS-679[2] de la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, que interpreta el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación en su texto original, que es del tenor siguiente:

> **ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. CONTIENE DOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS**.- El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, establece dos procedimientos administrativos, a saber: A) Determinación de que un contribuyente

[2] Nota: publicada en la *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, Año V, No. 42, página 211.

está emitiendo comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes y B) Para las personas que hayan dado cualquier efecto fiscal a dichos comprobantes fiscales. Respecto al primer procedimiento, este se integra de cinco etapas; Primera etapa (Detección), cuando la autoridad detecta que el 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; por tanto, presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes fiscales; Segunda etapa (Notificación de presunción), la autoridad procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en el supuesto anterior, a través de su buzón tributario; en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y mediante la publicación en el Diario Oficial de la Federación, en la inteligencia de que la notificación mediante la publicación en la página de Internet y en el Diario Oficial en comento, deberá realizarla hasta que conste la primera gestión de notificación a través del buzón tributario; Tercera etapa (Probatoria), una vez notificado al contribuyente de la etapa anterior, este contará con un plazo de quince días, contados a partir de la última de las notificaciones que se haya efectuado, para manifestar lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes; Cuarta etapa (Resolución definitiva), fenecido el plazo referido en la etapa anterior, la autoridad se encuentra obligada, para que en un plazo que no excederá de cinco días, para valorar las pruebas y defensas que le hayan hecho valer y Quinta etapa (Notificación de la resolución definitiva), la autoridad deberá notificar su resolución al contribuyente, a través del buzón tributario. El segundo procedimiento, se conforma de tres etapas, Primera etapa (Publicación de listado), aquellos contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que le fueron imputados y por ello, se encuentren definitivamente en la situación de que expiden comprobantes fiscales respecto de operaciones inexistentes, la autoridad publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria de esos contribuyentes, precisando que dicha publicación de listado, no podrá ser antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución; Segunda etapa (Probatoria o corrección fiscal), aquellas 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 ha venido haciendo mención, tendrá el plazo de treinta días siguientes al de la citada publicación, para acreditar ante la autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales o bien procederán a corregir su situación fiscal; Tercera etapa (Determinación), cuando la autoridad fiscal, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o que no corrigió su situación fiscal, determinará el crédito fiscal correspondiente. Por tanto, el referido precepto legal, prevé dos procedimientos, el primero va dirigido a los contribuyentes que la autoridad detectó que expiden comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, que de manera individual, les haya notificado de manera definitiva tal situación, y el segundo procedimiento va encaminado para que los terceros que hayan celebrado operaciones con estos causantes, conozcan de tal determinación, ya que es una cuestión de interés público que se detenga la facturación de operaciones inexistentes, y que la sociedad en general conozcan quiénes son aquellos contribuyentes que llevan a cabo este tipo de operaciones.
>
> Juicio Contencioso Administrativo Núm. 596/18-29-01-6/759/19-S1-01-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 4 de julio de 2019, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Manuel Luciano Hallivis Pelayo.- Secretario: Lic. Samuel Mithzael Chávez Marroquín.
>
> (Tesis aprobada en sesión de 20 de agosto de 2019).

De acuerdo a lo anterior, el procedimiento relativo a los EFOS está regulado en los primeros tres párrafos del artículo en su texto original, en el que se facultó a la autoridad fiscal para presumir la inexistencia de operaciones que amparen los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente, si detecta que no cuenta con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que ese contribuyente no sea localizable; y en este escenario cuando la autoridad detecte que el contribuyente emitió comprobantes fiscales en los términos señalados, presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes, y para ello, notificará a los contribuyentes que se encuentren en el supuesto citado, por medio de su buzón tributario y de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y mediante la publicación en el Diario Oficial de la Federación, y una vez que se ha notificado al contribuyente la presunción mencionada, contará con un plazo de

quince días para manifestar lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes. Una vez concluido el plazo señalado, la autoridad fiscal debe valorar las pruebas y argumentos hechos valer por el contribuyente en un plazo de cinco días[3] y emitir la resolución correspondiente, que será notificada mediante buzón tributario, y la autoridad publicará en el Diario Oficial de la Federación un listado de los contribuyentes que no hayan desvirtuado la presunción de inexistencia de operaciones.

En este punto, cabe señalar que la decisión del fisco de publicar en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, la presunción de inexistencia de operaciones del contribuyente es una medida implementada para inhibir la adquisición o tráfico de comprobantes fiscales irregulares, por lo que la ejecución de tal determinación, para la Suprema Corte de Justicia de la Nación se considera de interés social y orden público, porque el objetivo perseguido por el legislador al establecer dicha publicación es identificar a los contribuyentes que expiden comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes y que no puedan producir efectos fiscales, motivo por el que conceder la suspensión de sus efectos en los medios de defensa que interponga el contribuyente objeto de procedimiento, afectaría gravemente el interés social y se contravendrían disposiciones de orden público, al generarse la falsa creencia de que el contribuyente cuestionado no incurrió en la presunción de inexistencia de las operaciones amparadas a través de los comprobantes fiscales, lo que no necesariamente sería cierto y traería como consecuencia un daño a la colectividad, puesto que la actividad que se pretende inhibir no se detendría y podría provocar incertidumbre de otros contribuyentes relacionados con el que es investigado, e incluso podrían perder la oportunidad de corregir su situación fiscal, con las consecuencias que la ley fiscal establece, incluso de orden penal. Como apoyo a lo expuesto, puede mencionarse la jurisprudencia 2ª/J.67/2019 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación,[4] que a la letra dice:

> **SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA CONTRA LA DETERMINACIÓN DE LA AUTORIDAD HACENDARIA DE NOTIFICAR EN LA PÁGINA DE INTERNET DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, LA RESOLUCIÓN PRELIMINAR QUE CONTIENE LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES DEL CONTRIBUYENTE A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 69-B DEL**

[3] Nota: en virtud de la reforma al propio artículo 69-B del 25 de junio de 2018 se amplió el plazo de cinco a cincuenta días para que la autoridad valore las pruebas y argumentos aportadas.

[4] *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 66, mayo de 2019, Tomo II, página 1536.

> **CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.** Es improcedente conceder la suspensión con motivo de dicha determinación porque no se satisface el requisito del numeral 128, fracción II, de la Ley de Amparo, pues de otorgarse la medida cautelar se seguiría perjuicio al interés social y se contravendrían disposiciones de orden público, dado que con esas publicaciones se persigue garantizar el derecho de la sociedad a estar informada sobre la situación fiscal de los contribuyentes que realizan este tipo de operaciones, aunado a que permite que aquellos que hayan utilizado en su beneficio tales comprobantes puedan comenzar a ajustar y prever su conducta ante un posible escenario de autocorrección o de acreditación de la prestación del servicio y/o adquisición de bienes; asimismo, dichos terceros podrán suspender la contratación con el causante y la colectividad estará en posibilidad de tomar las medidas preventivas y evaluar el riesgo de recibir facturas de esos contribuyentes.
>
> Contradicción de tesis 386/2018. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Décimo Tercero en Materia Administrativa del Primer Circuito y Tercero del Vigésimo Séptimo Circuito. 13 de marzo de 2019. Mayoría de tres votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Eduardo Medina Mora I. y José Fernando Franco González Salas. Disidente: Javier Laynez Potisek. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: N. Montserrat Torres Contreras.

En el cuarto párrafo del artículo en estudio -en su texto original previo a la reforma legal de 2018- se estableció que, en caso de no desvirtuarse la presunción de inexistencia de operaciones, los comprobantes que las amparen no tendrán efecto fiscal alguno.

Por su parte, para iniciar el procedimiento enderezado en contra de los EDOS, es decir, de las personas que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes cuestionados, es necesario que la autoridad fiscal haya publicado el listado mencionado con anterioridad, esto es, de los EFOS que no desvirtuaron la presunción de inexistencia de operaciones amparadas en los comprobantes fiscales que emitieron, para que dentro de los treinta días siguientes al de la citada publicación, los EDOS acrediten ante la autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o en su caso, realicen la corrección de su situación fiscal mediante la presentación de declaraciones complementarias, negando efecto fiscal a los comprobantes a los que se les hubiera dado alguno.

Finalmente, el sexto y último párrafo original[5] se estableció como consecuencia de no acreditar la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o ante la omisión de corregir la situación fiscal de quien le haya brindado efectos fiscales a los comprobantes cuestionados, que la autoridad podrá determinará el o los créditos fiscales que correspondan, con independencia de que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales en comento se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en el propio Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, con la finalidad de regular con mayor precisión los dos procedimientos antes señalados, mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 25 de junio de 2018, se reforma el artículo 69-B en estudio, y de los seis párrafos originales ahora se integra por nueve, se le adicionan tres párrafos, para quedar 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.
>
> 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

[5] Nota: derivado de la reforma del 25 de junio de 2018 el artículo 69-B cuenta actualmente con nueve párrafos, pero regula con más detalle los dos procedimientos señalados.

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.

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.

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.

La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.

Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.

> 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 cuarto 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.

Los párrafos primero y segundo del texto original no tuvieron modificación alguna por la reforma de 2018 quedando en sus términos.

El tercer párrafo que fue adicionado incorpora el derecho del contribuyente revisado (EFO) a una prórroga de cinco días[6] -que por única ocasión puede darse- al plazo de quince días otorgado para aportar la documentación e información respectiva para desvirtuar la presunción de inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes que expide, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe, mediante buzón tributario, dentro de dicho plazo y se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento expreso de la autoridad fiscal.

En el que fuera el párrafo tercero del texto original pero en virtud de la reforma de 2018 se convierte en el cuarto párrafo del artículo en vigor, encontramos dos modificaciones importantes:

[6] Nota: cabe señalar que no es novedosa la concesión de la prórroga mencionada, porque la regla de carácter general 1.4 *"Presunción de operaciones inexistentes o simuladas y procedimiento para desvirtuar los hechos que determinaron dicha presunción"* de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018 la regulaba en la misma forma en que lo hace el tercer párrafo adicionado al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, pero concedía diez días en lugar de los cinco que señala la reforma aludida.

a) En primer lugar se incrementa el plazo de la autoridad para valorar las pruebas de cinco días -como se reguló en un principio- a cincuenta[7] días, lo que se estima acertado, porque analizar el caudal probatorio y los argumentos del contribuyente en un término tan breve de cinco días establecido en el texto original, frente a un conflicto relacionado con la efectiva realización de las operaciones amparadas en comprobantes fiscales, provoca ligereza en el actuar de la autoridad, quien para resolver en el breve término concedido sin perder la facultad de hacerlo, emite resoluciones con frecuencia superficiales y carentes de rigor técnico, con la evidente afectación tanto para el contribuyente como para el propio fisco, ya que el gobernado se ve sometido a un procedimiento que es decidido de manera incompleta por la autoridad quien no atiende correctamente a las probanzas ante la urgencia de resolver, y la autoridad, a su vez, ante tal proceder, desnaturaliza el procedimiento que nos ocupa, porque no cumple con la verdadera finalidad de combatir la emisión y tráfico de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, ya que procedimientos iniciados son resueltos con premura sin atender debidamente al fondo del conflicto dejando de sancionar efectivamente a quienes incurren en la simulación de actos.

b) Se adiciona la facultad de la autoridad para emitir dentro de los primeros veinte días de los cincuenta con que cuenta para resolver, un requerimiento de documentación e información adicional dirigido al contribuyente objeto del procedimiento, mismo que debe ser atendido en diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario, aclarándose que el aludido plazo de cincuenta días para resolver 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.

El resto del párrafo no sufrió modificación alguna, ya que reitera en los mismos términos que el texto original que se publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, un listado de los contribuyentes que no hayan logrado desvirtuar los hechos que se les imputan, y por tanto, se encuentran definitivamente en la situación de presunción de inexistencia de operaciones, sin la invocada publicación pueda hacerse antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

[7] Nota: en la misma reforma de junio de 2018 se incorpora un párrafo séptimo al artículo 69-B en estudio, en el que se establece la consecuencia de no acatar el término ampliado de cincuenta días para emitir la resolución del procedimiento que nos ocupa, lo que no estaba regulado expresamente en el texto original, pero que por interpretación jurisprudencial de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el incumplimiento del término para emitir la resolución del procedimiento implica que la presunción preliminar de inexistencia de operaciones quedaba sin efecto. Las jurisprudencias relativas se mencionan en párrafos posteriores del presente trabajo.

A su vez, el que fuera el cuarto párrafo en el texto original se recorre en sus términos para convertirse en el quinto párrafo, sin sufrir modificación alguna en su contenido, reiterando que la publicación del listado de los contribuyentes que no hayan logrado desvirtuar los hechos que se les imputan, tendrá por efecto que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en comento no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

El sexto párrafo del artículo en vigor fue adicionado para establecer que la autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución de presunción de inexistencia de operaciones, derivado de los medios de defensa que hubiesen presentado; por lo que en virtud de la reforma al artículo en estudio existen tres listados que son publicados por la autoridad en la materia que nos ocupa: i) el invocado por el que fuera el párrafo tercero del texto original pero en virtud de la reforma se convierte en el cuarto párrafo, relativo a los contribuyentes que no lograron desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones; ii) el listado de los contribuyentes que lograron desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones, previsto en el sexto párrafo adicionado; y iii) listado de los contribuyentes que al interponer medio de defensa obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución de presunción de inexistencia de operaciones, también adicionado por el nuevo sexto párrafo del artículo en estudio.

Lo que fue considerado como el punto relevante de la reforma de 2018 al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, fue la adición de un séptimo párrafo que de manera expresa reguló la consecuencia para la autoridad de no resolver el procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones dentro del término para ello señalado, ya que el texto original del artículo no la establecía, lo que constituyó una de las principales críticas. De esta forma, de acuerdo al texto vigente, si la autoridad fiscal no notifica la resolución del procedimiento al interesado dentro del plazo de cincuenta días, queda sin efectos la presunción de inexistencia de operaciones amparadas en los comprobantes fiscales revisados.

Cabe señalar que la polémica respecto a la consecuencia de no resolver el procedimiento dentro del término conferido para ello concluyó con la reforma legal de 2018, ya que a partir de su entrada en vigor quedó clara la sanción para la autoridad ante su inacción en el supuesto mencionado, pero en relación a los asuntos iniciados con anterioridad a dicha reforma legal, existieron dos posiciones encontradas: la que sostenía la autoridad respecto a que la falta de previsión expresa de la consecuencia por no atender el término legal para resolver era una

norma imperfecta, y por ende, no tenía sanción; y la que esgrimían los contribuyentes en el sentido de que el término legal previsto (originalmente de cinco días) había sido establecido como límite temporal a la actuación del fisco, y por ende, debía ser respetado en aras de la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Al respecto, fue necesario que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación solucionara el conflicto de interpretación al resolver la contradicción de tesis 122/2019, entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materia Administrativa del Tercer Circuito y Tercero del Trigésimo Circuito, en la sesión de 22 de mayo de 2019, y sentara las jurisprudencias 2a./J. 93/2019 (10a.)[8] y 2a./J. 94/2019(10a.)[9], en las que medularmente señaló que si bien en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (antes de la reforma publicada en 2018) el legislador no estableció la consecuencia de no resolver el procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones dentro del término señalado, a fin de delimitar la oportunidad de la actuación de la autoridad hay que recurrir a lo dispuesto por el artículo 70 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y a lo que indiquen las reglas 1.4. de las Resoluciones Misceláneas Fiscales para 2016 y 2017, y así, en opinión de nuestro máximo Tribunal, la autoridad, de acuerdo a las normatividad vigente con anterioridad a la reforma de 2018, podía definir y notificar la situación jurídica de los contribuyentes exclusivamente en los 30 días posteriores a: (i) que hubiera transcurrido el plazo para aportar pruebas e información sin que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga y sin que solicite prórroga; (ii) que se realice la entrega de la información o, en su caso, (iii) se desahogue el requerimiento de la autoridad o transcurra el plazo sin que el particular lo hubiera desahogado. Por lo anterior, si la presunción preliminar de inexistencia de operaciones a favor de la autoridad se encuentra sujeta a un límite temporal de carácter perentorio, cuando transcurra el plazo sin que se hubiera confirmado en definitiva mediante resolución notificada al contribuyente objeto del procedimiento que así lo declare debe entenderse que han cesado sus efectos. El texto de las jurisprudencias en comento es del tenor siguiente:

2a./J. 93/2019 (10ª)

“PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. PLAZO PARA DECIDIR EN DEFINITIVA SOBRE LA SITUACIÓN JURÍDICA DE LOS CONTRIBUYENTES QUE SE UBICAN EN EL SUPUESTO DEL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA

[8] *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 68, julio de 2019, Tomo II, página 938.

[9] *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 68, julio de 2019, Tomo II, página 939.

FEDERACIÓN (SISTEMA NORMATIVO VIGENTE EN 2016 Y 2017). De conformidad con el sistema normativo integrado por los artículos 69-B del Código Fiscal de la Federación y 70 de su Reglamento, y por las reglas 1.4. de las Resoluciones Misceláneas Fiscales para 2016 y 2017, cuando las autoridades fiscales presuman la inexistencia o simulación de operaciones amparadas en comprobantes fiscales notificarán a cada contribuyente emisor que se encuentre en esa situación preliminar, quien contará con un plazo de 15 días –que puede ampliarse por 10 más previa solicitud del interesado– para comparecer a aportar pruebas o información que demuestren lo contrario. La autoridad dispone de 5 días para su valoración o, en su caso, para solicitar más información al contribuyente, y con base en la información recabada, la autoridad puede desestimar la presunción preliminar de inexistencia de operaciones, o bien, resolver confirmarla en definitiva, caso en el cual debe notificar tal situación jurídica a los contribuyentes en los 30 días posteriores a que: (i) hubiera transcurrido el plazo para aportar pruebas e información sin que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga, y sin que solicite prórroga; (ii) se realice la entrega de la información o, en su caso, (iii) se desahogue el requerimiento de la autoridad o transcurra el plazo para ello sin que el particular lo hubiera desahogado.

Contradicción de tesis 122/2019. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materia Administrativa del Tercer Circuito y Tercero del Trigésimo Circuito. 22 de mayo de 2019. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Eduardo Medina Mora I., José Fernando Franco González Salas, Yasmín Esquivel Mossa y Javier Laynez Potisek; votó con reserva de criterio José Fernando Franco González Salas. Mayoría de cuatro votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Disidente: Alberto Pérez Dayán. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretario: Juan Jaime González Varas."

2a./J. 94/2019(10ª)

PRESUNCIÓN PRELIMINAR DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. QUEDA SIN EFECTOS CUANDO DENTRO DEL PLAZO PREVISTO PARA ELLO NO SE NOTIFICA LA RESOLUCIÓN QUE LA CONFIRMA Y DECIDE EN DEFINITIVA SOBRE LA SITUACIÓN JURÍDICA DE LOS CONTRIBUYENTES QUE SE UBICAN EN EL SUPUESTO DEL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (SISTEMA NORMATIVO VIGENTE EN 2016 Y 2017). El

> artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación expresa límites objetivos en su configuración legislativa, dentro de los que se encuentra el límite temporal para la determinación en definitiva sobre la presunta inexistencia de operaciones de un contribuyente que emite comprobantes fiscales. Cuando la autoridad fiscal inicia el procedimiento y notifica a los contribuyentes emisores que se encuentran en una situación de presunción de inexistencia de operaciones, tal condición jurídica es de carácter preliminar, pues sólo permanece vigente y tiene eficacia plena hasta que se cumpla el plazo máximo para que, en su caso, se confirme en definitiva. Por tanto, si la presunción preliminar de inexistencia de operaciones a favor de la autoridad se encuentra sujeta a un límite temporal de carácter perentorio, cuando transcurra el plazo sin que se hubiera confirmado en definitiva mediante resolución que así lo declare debe entenderse que han cesado sus efectos. En consecuencia, en aquellos supuestos en que la autoridad determine fuera del límite temporal que los contribuyentes se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, y los particulares acudan a defender sus derechos por la vía contencioso administrativa, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa deberá declarar su nulidad con fundamento en el artículo 51, fracción IV, en relación con el 52, fracción II, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.
>
> Contradicción de tesis 122/2019. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materia Administrativa del Tercer Circuito y Tercero del Trigésimo Circuito. 22 de mayo de 2019. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Eduardo Medina Mora I., José Fernando Franco González Salas, Yasmín Esquivel Mossa y Javier Laynez Potisek; votaron con reserva de criterio José Fernando Franco González Salas y Yasmín Esquivel Mossa. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretario: Juan Jaime González Varas.

A partir de los párrafos octavo y noveno del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación se regula el procedimiento dirigido a los contribuyentes que les dieron efectos fiscales a los comprobantes fiscales observados (EDOS), ya que los párrafos primero a séptimo se refieren al procedimiento relacionado con los contribuyentes que expiden los comprobantes que amparan operaciones inexistentes (EFOS), por lo que tras la reforma de 2018 se conservó en el numeral de cuenta la previsión de los dos procedimientos en los términos expuestos que señalaba el texto original.

En este orden de ideas, los dos últimos párrafos del artículo en estudio están referidos a los contribuyentes que han dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes que amparan operaciones inexistentes, y estos contribuyentes (EDOS) deben demostrar la realización de las operaciones amparadas en los comprobantes cuestionados, o bien, corregir su situación fiscal mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan para no brindar efecto fiscal alguno a los comprobantes en cita. Para lo anterior, contarán con treinta días siguientes al de la publicación del listado de los contribuyentes emisores de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes (EFOS) para acreditar ante la propia autoridad fiscal, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos del Código Fiscal de la Federación, y en caso de omisión, la autoridad fiscal determinará el o los créditos fiscales que correspondan, además de que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales observados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en el propio Código Fiscal de la Federación.

En este escenario, con frecuencia la autoridad fiscal invita a los contribuyentes para que se autocorrijan ante la circunstancia de no acreditar que efectivamente recibieron los servicios o adquirieron los bienes por los que fueron emitidos los comprobantes fiscales cuestionados, es decir, con la invitación e información de mérito queda a voluntad del contribuyente la presentación de declaraciones complementarias para corregir la situación derivada de haberle dado efectos fiscales a los comprobantes que amparan actividades cuya efectiva realización no se demostró. En relación a lo anterior, merece señalar que desde el punto de vista de su naturaleza jurídica, la corrección fiscal no es otra cosa que el derecho que tienen los contribuyentes para modificar su situación fiscal mediante la presentación de una declaración complementaria en la que se procederá, en su caso, a la autodeterminación de un crédito fiscal, antes de que las autoridades tributarias ejerzan esa facultad de determinación. Así, la autocorrección constituye una figura implementada por el legislador con la finalidad de establecer un medio por el que el contribuyente que tenga inconsistencias en su situación fiscal, de manera voluntaria las corrija.

Por lo tanto, se insiste en que la invitación que realiza la autoridad fiscal a la contribuyente para autocorregir su situación con fundamentó en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, no puede considerarse como algún tipo de coerción, sino una simple exhortación que se deja al arbitrio del contribuyente, y en la cual se le previene que de no corregir su situación fiscal se le ejercerán facultades de comprobación sin más limite que la caducidad de éstas al tenor del

numeral 67 del propio Código Fiscal de la Federación. Respecto a la prevención aludida merece señalar que el ejercicio de las facultades de comprobación es una posibilidad siempre latente como facultad discrecional de la autoridad, y no una obligación para la autoridad, ya que es la redacción del propio artículo 69-B, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación la que establece tal suceso como algo que la autoridad puede ejercer si lo estima pertinente, como facultad discrecional, pero no como una consecuencia ineludible del propio artículo, tal y como se aprecia del propio artículo cuando señala: *"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"*.

IV. Valoración de las pruebas aportadas para acreditar la materialidad de operaciones

Derivado de la aplicación de los procedimientos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes sean EFOS o EDOS, tiene la carga de probar la efectiva realización de los actos o actividades que amparan los comprobantes cuestionados por la autoridad, lo que constituye el tema de fondo de las controversias que surgen cuando se aplica el numeral en estudio.

Como en toda controversia jurídica son los hechos lo que son materia de prueba,[10] por lo que es imprescindible para quien afirma un hecho acreditar su realización,[11] y para ello aportar todo lo que esté a su alcance y que sustente su pretensión. De esta forma el conflicto que surge entre la autoridad fiscal y el contribuyente que fue sometido a alguno de los procedimientos previstos en el numeral en estudio consiste en el acreditamiento de la efectiva realización de los actos u operaciones que amparan los comprobantes fiscales cuestionados, y la resolución de tales conflictos sólo se logra con la aportación de las pruebas que estén al alcance de los contribuyentes, quienes tienen la carga probatoria, mismas que conforme al numeral 79 del Código Federal de Procedimientos Civiles deben estar reconocidas por la ley y ser idóneas, es decir, que tengan relación inmediata con los hechos controvertidos, y que además de la idoneidad deben revestir de accesibilidad en cuanto a la facilidad de demostración, lo verosímil de su materialización y, finalmente, de la convicción que pueda producir.

[10] Nota: en este sentido puede invocarse el artículo 86 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia fiscal, que establece sólo los hechos están sujetos a prueba.

[11] Nota: por su parte, el artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles, señala: "Art. 82.- *El actor debe probar los hechos constitutivos de su acción y el reo los de sus excepciones*".

Señalamos que la carga de la prueba la tiene el contribuyente porque invoca en su favor que los hechos amparados en los comprobantes cuestionados realmente sucedieron, y de ello, deriva la atribución de proponer y proporcionar pruebas que confirmen sus manifestaciones de hecho, sin que la parte que niegue la existencia de tales hechos deba acreditar lo contrario, atento a que el que niega sólo está obligado a probar cuando la negación envuelva la afirmación de un hecho, cuando se desconozca la presunción legal que tenga a su favor el colitigante y cuando se desconozca la capacidad;[12] razón por la que, si es el contribuyente quien sostiene que sí se llevó al cabo el acto u operación que ampara el comprobante que expidió o al que le dio efecto fiscal, debe probar que así fue, mientras que la autoridad, al presumir la inexistencia de los actos u operaciones en comento, al implicar una negativa de la realización de tales hechos no puede legalmente exigirse a la autoridad fiscal que acredite dicha inexistencia, porque, en primer lugar, no es posible demostrar un hecho negativo, además de que probar la efectiva realización de los servicios o adquisición de bienes, corresponde a quien pretende beneficiarse de ellos y que afirma haber participado en ellos.

La importancia de las pruebas en todo procedimiento administrativo o jurisdiccional es evidente, pues sólo a través de la actividad probatoria la autoridad o el juzgador puede alcanzar un conocimiento mínimo de los hechos que dan lugar a la aplicación de las normas jurídicas pertinentes, y dar respuesta a los asuntos de su competencia.

En este sentido, nos dice Hernando Devis Echandía[13] que *"El jurista reconstruye el pasado, para conocer quién tiene la razón en el presente y también para regular con más acierto las conductas futuras de los asociados en nuevas leyes;..."*, por tanto, como está en controversia la efectiva realización de operaciones o actos cuestionados por la autoridad, para que se pueda concluir si realmente sucedió lo que afirma el contribuyente, es imprescindible para quien no tiene otro medio de conocer si realmente acontecieron los hechos cuestionados, recibir y valorar los medios de prueba que aporte quien sostiene su efectiva realización.

De acuerdo a lo expuesto, no es válida la exigencia relativa a que la autoridad fiscal, el legislador o incluso el juzgador, deban señalar un listado de los elementos necesarios para acreditar la materialidad cuestionada, esto es, que se establezcan de alguna forma lineamientos generales para determinarla, ya que se invoca la

[12] Nota: en este sentido los artículos 82 del Código Federal de Procedimientos Civiles y 68 del Código Fiscal de la Federación.

[13] DEVIS ECHANDÍA, Hernando, *Teoría General de la Prueba Judicial*, Buenos Aires, Víctor P. de Zavalía Editor, Tomo I, páginas 10 y 11.

necesidad de brindar seguridad jurídica a los contribuyentes cuyos actos u operaciones se controvierte, pero al respecto, con tal pretensión se soslaya que la operación o actividad observada, al constituir hechos imputables a los contribuyentes, son ellos quienes al presuntamente haber participado en ellas conocen los pormenores de las mismas, desde su preparación hasta su efectiva realización, así como las consecuencias fiscales de su realización, por ende, cada operación o actividad responde a los intereses de quienes participan en ellas, motivo por el que debe existir la posibilidad de que los afectados por la presunción de inexistencia de actos o actividades puedan aportar lo que esté a su alcance para desvirtuar la imputación señalada sin límite o condicionamiento alguno, máxime que la exigencia de que el legislador, la autoridad fiscal o incluso el juzgador tenga que precisar el tipo de información que el contribuyente ha de exhibir a efecto de acreditar que efectivamente recibió los servicios, atentaría el derecho a la prueba y su concepto de "prueba posible", implícitos tanto al debido proceso como al acceso a la tutela jurisdiccional efectiva, con los cuales en todo procedimiento o juicio se tiene y debe respetar la oportunidad de ofrecer cualquier probanza reconocida por la ley que tengan relación inmediata con los hechos controvertidos.

Asimismo, debe precisarse que los medios de convicción que se aporten como soporte de las operaciones o transacciones cuya materialidad está en duda y de las que se pretende la obtención de un efecto fiscal, en gran medida formarían parte de la contabilidad del contribuyente, de tal suerte que no podría argumentarse que se trata de documentación ajena al gobernado, ya que si pretende beneficiarse de los efectos fiscales de las actividades u operaciones cuestionadas es porque precisamente afirma haber intervenido en ellas, razón por la que no podría afirmar, de entrada que no conoce cómo probar un hecho en el que participó de manera destacada, según su dicho.

Por otra parte, debe partirse de que la mayoría de las pruebas que puede aportar un contribuyente serán documentales privadas, cuya valoración está regulada por lo dispuesto en el artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles, que en su parte conducente señala que *"El documento privado forma prueba de los hechos mencionados en él, sólo en cuanto sean contrarios a los intereses de su autor, cuando la ley no disponga otra cosa. El documento proveniente de un tercero sólo prueba en favor de la parte que quiere beneficiarse con él y contra su colitigante, cuando éste no lo objeta. En caso contrario, la verdad de su contenido debe demostrarse por otras pruebas"*.

La disposición anterior parte del hecho de que la documental privada al no estar encomendada su elaboración a una autoridad o medie en ella la intervención de un fedatario público, resulta posible que un particular confeccione los documentos

privados que le resulten necesarios para sustentar sus pretensiones en un procedimiento o juicio, razón por la que la resolución de una controversia como la que se expone en las presente notas no puede supeditarse a la valoración aislada de documentales privadas, de tal forma que para determinar la materialidad de actos u operaciones cuya inexistencia presuma la autoridad, los particulares deberán aportar las probanzas que estén a su alcance, pero si éstas son documentales privadas, la veracidad de lo expuesto en dichas probanzas deberá demostrarse mediante pruebas adicionales y su debida admininculación. Por tanto, la simple aportación de la contabilidad de los contribuyentes, que según el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, se integra por los libros, registros y documentación comprobatoria, no es suficiente para acreditar la materialidad de las operaciones registradas en la propia contabilidad, toda vez que ésta al integrarse fundamentalmente por documentales privadas no tiene el valor probatorio suficiente para acreditar per se las pretensiones de la oferente, por lo que se requiere la aportación de probanzas adicionales que relacionadas entre sí permitan demostrar que sí fue realizado el acto o la operación cuya existencia no admite la autoridad.

En estos escenarios, es frecuente que los contribuyentes aporten los contratos presuntamente celebrados para la prestación del servicio o la enajenación controvertida, pero debe aclararse que los contratos en cita, sólo acreditarían el acuerdo de voluntades para prestar el servicio o realizar la enajenación cuestionada, pero en modo alguno que en realidad se hubiese realizado la operación objeto del propio contrato.

De igual forma, son ofrecidos estados de cuenta bancarios o comprobantes de transferencias electrónicas, los que tampoco por sí mismos son susceptibles de acreditar la materialización de las actividades o actos amparados en los comprobantes cuestionados, al estar referidos, en su caso, a una realidad contable, más no fáctica, que es precisamente el tema en controversia. Lo anterior obedece al hecho que mediante los comprobantes fiscales se pretende documentar una operación para darle efecto fiscal, pero la litis consiste en determinar si efectivamente fue realizada la operación plasmada en el comprobante ante la presunción (por las razones que tenga la autoridad) de que ésta no fue realizada, por ende, el comprobante cuestionado no puede servir como prueba aislada para demostrar aquello que no obstante refleja el comprobante o la contabilidad no está acreditado, por ello, resulta imprescindible la aportación de probanzas adicionales que admininculadas entre sí permitan tener el conocimiento de lo que en realidad pasó. Especial mención merecen los comprobantes de pagos o transferencias electrónicas con los que se pretende demostrar que al cubrirse la contraprestación pactada, se demuestra la materialidad de la operación cuestionada; pero al respecto, el comprobante de pago o una transferencia

electrónica, aisladamente considerada, sólo demostraría que hubo un flujo de recursos económicos de una parte a otra, pero en modo alguno que realmente se realizó la operación negada por la autoridad, ya que el motivo del movimiento de dinero debe ser acreditado plenamente relacionándolo debidamente con otras probanzas para que en su conjunto puedan dar certeza de que efectivamente están relacionadas fácticamente con el acto u operación cuya existencia niega la autoridad, aunado a que la facilidad con que los comprobantes de pago o de una transferencia electrónica pueden ser elaborados, no permiten conferirle el valor probatorio que el oferente de la misma pretende.

Ahora, también es necesario aclarar si las pruebas aportadas en documentales privadas deben cumplir con el requisito de la fecha cierta para otorgarles eficacia probatoria para demostrar la adquisición de un bien o la prestación de servicios. Lo anterior porque es sabido jurídicamente que el documento privado no prueba su origen como sí lo hace la documental pública, por lo que se puede concluir que si bien el documento privado puede tener eficacia probatoria, en determinados casos hay una sola diferencia entre la eficacia probatoria del documento público y del privado: la fecha cierta. Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la fecha cierta tiene la finalidad de otorgar eficacia probatoria a los documentos privados y evitar actos fraudulentos o dolosos en perjuicio de terceras personas; y que la fecha cierta es un requisito exigible respecto de los documentos privados que se presentan a la autoridad fiscal, que los contribuyentes tienen el deber de conservar para demostrar la adquisición de un bien o la realización de un contrato u operación que incida en sus actividades fiscales, tal como se aprecia de la jurisprudencia 2a./J. 161/2019, que es del contenido siguiente:[14]

> **DOCUMENTOS PRIVADOS. DEBEN CUMPLIR CON EL REQUISITO DE "FECHA CIERTA" TRATÁNDOSE DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES DEL CONTRIBUYENTE.** La connotación jurídica de la "fecha cierta" deriva del derecho civil, con la finalidad de otorgar eficacia probatoria a los documentos privados y evitar actos fraudulentos o dolosos en perjuicio de terceras personas. Así, la "fecha cierta" es un requisito exigible respecto de los documentos privados que se presentan a la autoridad fiscal como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, que los contribuyentes tienen el deber de conservar para demostrar la adquisición de un bien o la realización de un contrato u operación que incida en sus

[14] *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 73, diciembre de 2019, Tomo I, página 466.

> actividades fiscales. Lo anterior, en el entendido de que esos documentos adquieren fecha cierta cuando se inscriban en el Registro Público de la Propiedad, a partir de la fecha en que se presenten ante un fedatario público o a partir de la muerte de cualquiera de los firmantes; sin que obste que la legislación fiscal no lo exija expresamente, pues tal condición emana del valor probatorio que de dichos documentos se pretende lograr.
>
> Contradicción de tesis 203/2019. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Séptimo del Tercer Circuito, Segundo del Cuarto Circuito y Tercero, Quinto y Sexto del Tercer Circuito, todos en Materia Administrativa. 23 de octubre de 2019. Cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Yasmín Esquivel Mossa y Javier Laynez Potisek. Ponente: Yasmín Esquivel Mossa. Secretaria: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco.

Ahora bien, como se señaló en apartados anteriores del presente trabajo, los comprobantes fiscales expedidos por contribuyentes, de suyo, no son idóneos para acreditar la materialidad de las operaciones, precisamente porque el valor probatorio de un comprobante fiscal siempre quedará sujeto a las facultades de verificación de la autoridad, quien determinará si procede el efecto fiscal que el contribuyente pretender darle. En efecto, la valoración y, en su caso, desestimación de la contabilidad y demás probanzas exhibidas por el contribuyente o terceros relacionados, son cuestiones propias de las facultades de comprobación que la autoridad fiscal puede llevar a cabo, puesto que restarle eficacia y validez a tales documentales sólo trae consecuencias de índole fiscal, en cuanto a la verificación del debido cumplimiento de las disposiciones en la materia. Dicho de otra manera, la simple aportación de la contabilidad, documentación e información por el contribuyente no genera de inmediato la procedencia de las pretensiones del contribuyente, sino que está sujeta a la verificación, en el plano fáctico, de las actividades u operaciones que amparen los comprobantes fiscales cuestionados.

Así las cosas, la autoridad fiscal puede comprobar la autenticidad de las operaciones o actividades consignadas en la contabilidad y demás documentación exhibida por el contribuyente, ya que concluir lo contrario implicaría obligarla a tener como válido cualquier documento o información que se le presente, sin que pudiera verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, ni corroborar, en caso de advertirlo, si existe o no una simulación de operaciones fiscales. De ahí que se considere que si el contribuyente sujeto a los procedimientos en análisis no acredita la materialidad de los actos u operaciones que amparan los comprobantes fiscales cuestionados, la autoridad fiscal válidamente podrá presumir que son inexistentes y negarles efectos fiscales, puesto que si la prestación de servicios o la

adquisición de bienes por las que se expidieron los comprobantes cuestionados no se demuestra que se llevaron a cabo, la consecuencia lógica es que se determine que esos documentos carecen de todo valor probatorio, por lo que no se les puede dar efectos fiscales por el contribuyente que pretenda beneficiarse de ellos.

Para concluir, es dable afirmar que la resolución de los procedimientos y juicios relativos al acreditamiento de la materialidad de las operaciones amparadas en comprobantes fiscales, dependen, prácticamente en todos los casos, de la debida aportación y adminiculación de las probanzas aportadas por el contribuyente, por lo que la autoridad fiscal o, en su caso, el juzgador, al emitir su decisión, más que exponer una determinada interpretación legal, se dedicará a ponderar y razonar los elementos probatorios exhibidos, a fin de justificar la conclusión sobre si acontecieron en el mundo fáctico las operaciones cuestionadas, con las consecuencias legales relativas.

Fuentes

Bibliográficas

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal, CDMX*, Editorial Themis, S.A. de C.V., 2017.

DEVIS ECHANDÍA, Hernando. *Teoría General de la Prueba Judicial*, Buenos Aires, Víctor P. de Zavalía Editor, 1970.

FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto, *Código Fiscal de la Federación*. Comentado y Correlacionado, México, D.F., Thomson Reuters. Dofiscal Editores, S.A. de C.V., 2014.

MURAKAMI, Haruki, *La muerte del Comendador*, libro I, Barcelona, Tusquets Editores, 2018.

Documentos publicados en Internet

LUNA VARGAS, Ernesto, *Entrevista con el Administrador General de Auditoria Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria,* El Economista, 28 de septiembre de 2015. Disponible en: https://www.elcontribuyente.mx/2015/09/el-sat-identifica-siete-esquemas-de-evasion-fiscal/. Consultado el 12 de noviembre de 2020.

Páginas electrónicas

www.scjn.gob.mx

www.tfjfa.gob.mx

www.dof.gob.mx

Legislación

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Código Federal de Procedimientos Civiles.
- Código Fiscal de la Federación.

COMENTARIOS EN TORNO A LA MATERIALIDAD Y EL PROCEDIMIENTO CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

César Edgar Sánchez Vázquez*

Resumen

En este artículo se analiza un cambio de paradigma surgido a partir de la incorporación del artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación, y que exige no sólo para los contribuyentes sino también para la autoridad y los impartidores de justicia, elementos poco habituales, habilidades diferentes y objetivos de análisis con otra perspectiva y otro enfoque.

Abstract

This article analyzes a paradigm shift that arose from the incorporation of article 69-B to the Federal Tax Code, and which requires not only for taxpayers but also for the authority and the authorities of justice, unusual elements, different skills and objectives of analysis with another perspective and another focus.

Palabras claves: Fraude Tributario, Empresas Simuladoras, Materialidad, Procedimiento Administrativo.

Key words: Tax Fraud, Simulation Companies, Materiality, Administrative Procedure.

* Magistrado de la Primera Sala Regional Norte-Este del Estado de México, Ponencia III. Correo electrónico: cesar.sanchez@tfjfa.gob.mx

I. Introducción

Han pasado más de 6 años desde el 9 de diciembre de 2013 en que, en medio de una corriente con influencia mundial, fue adicionado en nuestro país el artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación como mecanismo de la autoridad fiscalizadora que tiende a neutralizar el esquema de adquisición o tráfico de comprobantes fiscales centrando la atención en dos tipos de contribuyentes: los que realizan fraude tributario a través de dicha actividad y los que se benefician de deducir esas operaciones simuladas.

La experiencia revela que este procedimiento puede ser, en últimas épocas, el más explorado y criticado por los usuarios jurídicos, pues no son pocos los foros, las páginas y los criterios jurisprudenciales que han surgido indagando en sus alcances debido a que contempla diversos supuestos, lo que admite legalmente varias interpretaciones, revelando lo complicado que puede volverse la labor de juzgar para quienes buscan la aplicación precisa en casos concretos.

Y es que, los obstáculos encontrados en la ejecución del procedimiento que no tienen un sustento claro en la norma se han hecho visibles con la práctica y requieren atención pues, por un lado, pudieran generar abusos para quienes sí realizan operaciones reales y por otra, crean lagunas que permiten que sigan funcionando aquellas entidades que tienen signos inequívocos de ser empresas simuladoras.

A continuación, destaco interrogantes que me surgen cuyo tratamiento aun no encuentra regulación en los aspectos contemplados por el legislador y que quizá requerirán de una futura reforma del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, que no solo introduzca los conceptos jurídicos que se omitieron inicialmente, sino que también establezca los pormenores de circunstancias concretas no contempladas.

II. Materialidad

Hemos tenido que acostumbrarnos al término “materialidad” usado en el numeral, aunque no tiene un trasfondo jurídico. El uso puede soportarse más en un aspecto económico, pero incluso ahí, tendría que ponderarse esa conclusión, pues no todas las operaciones tienen que ser necesariamente materiales.

En todo caso, lo verdaderamente relevante es que “materialidad” es quizá el tema más recurrente que delimita las litis actuales contra el fisco en el Tribunal Federal de Justicia Administrativa y los Tribunales Colegiados, pues se ha convertido en el estilo de fiscalización actual en el que, al requerir información y documentación al

contribuyente auditado, la autoridad incluye como elementos a exhibir: *"Documentación que compruebe la materialidad del servicio".*

Además, la materialidad se encuentra presente en tres formas distintas: 1) El procedimiento expresamente contenido en el artículo 69-B, 2) el acreditamiento tratándose de negativas de devolución y, 3) el derecho a las deducciones como consecuencia de facultades de comprobación.

Particularmente creo que el combate al esquema de adquisición o tráfico de comprobantes fiscales debe ser rígido, puntual, incansable, buscando su eliminación total, pero esto no implica que en algún aspecto se puedan sacrificar los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Subsisten cuestionamientos que a más de seis años de su entrada en vigor y con una reforma de por medio, aún no podemos responder, tales como:

¿Es el procedimiento contenido en el artículo 69-B del código tributario una medida que combate efectivamente los esquemas de evasión y elusión fiscal?, ¿Dicho procedimiento previene las operaciones simuladas o sólo sanciona las ya existentes? En otras palabras, ¿ataca los efectos del problema o la causa?

No podemos negar que la entrada en vigor del precepto referido trajo como consecuencia que, en su interpretación, se desencadenara una mezcla importante de los términos materialidad, inexistencia de operaciones, fondo sobre forma o sustancia económica y razón de negocios.

No habría surgido ninguna duda respecto a la aplicación de los conceptos precisados, si la figura jurídica que se hubiera incluido en el Código Fiscal de la Federación hubiera sido "simulación" como ocurre en muchos otros países y no materialidad. Se hubiera comprendido mejor el alcance por su preexistencia en el Derecho Civil.

Claro está, en el caso de la simulación, la carga de la prueba tendría que haber repercutido en la autoridad para presumir que determinada operación o negocio no es real y además acreditar el ánimo de quien recibe un beneficio. Sin embargo, resultó considerablemente más cómoda la incorporación de una presunción de inexistencia de operaciones establecida en norma, donde basta con que la autoridad niegue la materialidad de los actos ante la apariencia de algunos de los supuestos expresados en ley, para revertir la carga probatoria en el contribuyente.

Mi reflexión en el camino recorrido, es que no resultaba suficiente para cumplir con la corriente mundial anti-evasión y elusión que adoptó México, la

incorporación del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, tan es así que la reforma de este año 2020, buscó agregar a la norma tributaria el artículo 5-A que, tarde, pero da existencia jurídica a la figura de "razón de negocios" o sustancia económica que hasta ese momento sólo se encontraba contenida en una norma de información financiera (NIF A-2). El texto vigente vislumbra la simulación y agrega nuevas figuras como la recaracterización de actos jurídicos. Su adhesión y eficacia dará mucho que concluir e interpretar sobre todo por la gran cantidad de conceptos indeterminados que se incluyeron, en los que no voy a profundizar pues no es materia del presente.

Retomando las interrogantes que aún subsisten respecto al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, queda claro que este constituye el fundamento de la presunción de inexistencia de la operación, pero ¿Qué pasa cuando una presunción se enfrenta en un mismo escenario jurídico a otra presunción establecida en la norma? ¿Qué presunción vale más?

En términos del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, todos los contribuyentes tienen la obligación de autodeterminar las contribuciones y esta actividad genera efectos tanto jurídicos como fiscales. Derivado de ello, el diverso 21 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente precisa que la actuación de éstos se presumirá de buena fe lo que es concordante con el numeral 63 del código tributario, que cita: *Las autoridades fiscales presumirán como cierta la información contenida en los comprobantes fiscales digitales por Internet y en las bases de datos que lleven o tengan en su poder o a las que tengan acceso*.

No pretendo definir qué precepto debe prevalecer sobre el otro sino hacer evidente la incompatibilidad, pues ¿es la presunción del artículo 63 aplicable en todo lo que no favorezca al contribuyente?, ¿tiene una excepción ante la presencia de la presunción de inexistencia de operaciones? o simplemente, ¿es letra que no ha seguido el dinamismo de las reformas actuales y se han olvidado de ella? Lo cierto es que no existe una referencia en la norma que nos solvente esas inquietudes.

La existencia de dicho texto normativo podría válidamente interpretarse como una incongruencia, pues si el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación establece una presunción de certeza, la carga de la prueba que le reste valor probatorio a un comprobante sería de la autoridad, lo que es contrario al procedimiento establecido en el artículo 69-B de dicho código conforme al cual, es el contribuyente quien debe acreditar la sustancia económica de su operación que no puede ser calificada con un simple documento.

III. Procedimiento regulado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

La disposición legal en análisis contiene una facultad o atribución en favor de la autoridad fiscal, para declarar la inexistencia de un acto amparado en un comprobante fiscal y con ello se actualice la consecuencia jurídica prevista en el antepenúltimo párrafo, del numeral en cita, es decir, que se considere con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producirán ni produjeron efecto fiscal alguno.

Estamos hablando de la regulación de un procedimiento de carácter administrativo, que debe substanciarse por la autoridad fiscal, en un primer momento, previo a la aplicación de la presuntiva de inexistencia de operaciones, y en un segundo momento, previo a la emisión de la declaratoria de considerar con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

En ese contexto, es dable afirmar que el procedimiento administrativo regulado en el artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación, está integrado por determinadas fases, que en términos generales se hacen consistir en las siguientes:

1. Cuando la autoridad fiscal detecta que un contribuyente emite 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 amparen esos comprobantes, o bien, tal causante se encuentre como no localizado, se presumirá la inexistencia de las operaciones respaldadas en dichos comprobantes.

2. Ante tal supuesto, se notificará a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación, a través de los tres medios siguientes: su buzón tributario, el sitio de Internet del Servicio de Administración Tributaria y mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación; lo anterior a fin de que en un plazo de quince días, contado a partir de la última de cualquiera de las notificaciones practicadas, manifiesten lo que a su interés convenga y aporten información y documentación para desvirtuar los hechos objeto de la presunción en comento.

3. Transcurrido dicho plazo, la autoridad fiscal en un lapso de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas hechas valer por los contribuyentes y les notificará la resolución definitiva correspondiente a través del buzón tributario, publicando además un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente respecto de los

contribuyentes que no hubieran desvirtuado los hechos imputados. Los efectos de dicha publicación serán generales y consistirán en considerar que las operaciones referidas en los comprobantes fiscales emitidos por los contribuyentes enlistados no producen ni produjeron efectos fiscales.

5. Finalmente, 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 la adquisición de bienes, o no corrigió su situación fiscal, determinará el crédito fiscal respectivo y, además, considerará como actos o contratos simulados las operaciones amparadas en los comprobantes de que se traten, para efectos de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

4. Para el caso de las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado, contarán con treinta días siguientes a la referida publicación, para acreditar que efectivamente adquirieron los bienes y servicios amparados en aquellos comprobantes, o bien, podrán corregir su situación fiscal, mediante la presentación de declaraciones complementarias.

Centrándonos en el cuarto aspecto cuyo objetivo principal es evitar un daño a las conocidas como Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS) garantizándole el derecho a estar informada sobre la situación fiscal de los contribuyentes que realizan este tipo de operaciones, a fin de que puedan autocorregirse o, en su caso, acreditar que la prestación del servicio o la adquisición de bienes en realidad aconteció, para que puedan surtir efectos fiscales dichos comprobantes. Me surgen las siguientes interrogantes:

- ¿Realmente se cumple con la garantía de información para quienes hayan utilizado en su beneficio los comprobantes fiscales?

- Si el procedimiento inicia con las Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS) ¿cuál es el medio por el que se le informa a las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS) el periodo implicado en las facultades de la autoridad? En caso de que sea una operación recurrente ¿debe acreditar el periodo de 5 años como máximo de conservación de documentos?

- ¿Pueden las EDOS controvertir el procedimiento llevado en contra de las EFOS? y en su caso, ¿cuál sería el efecto?

- Si las EDOS deben exhibir pruebas concretas, ¿deben ser cualitativas o cuantitativas?

No sería extraño que alguien piense inmediatamente que esas son cuestiones que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya ha definido poco a poco, por ejemplo, dijo que el procedimiento sostenido por el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación cumple correctamente con la garantía de audiencia, pues, por cuanto hace a las EDOS, quedan expeditos sus derechos para que acudan ante la autoridad hacendaria con el fin de comprobar que efectivamente recibieron los bienes o servicios que amparan sus comprobantes, lo que constituye un periodo de prueba y, en caso de no lograr desvirtuar esa presunción, aún pueden impugnar la resolución definitiva a través de los medios de defensa que estimen convenientes.[1]

Sin embargo, tal conclusión no guarda relación con la garantía de estar informado y no es que la Suprema Corte de Justicia de la Nación no resolviera correctamente, sino que, es una realidad que no puede dejarse de lado, que los promoventes de los incontables amparos que propiciaron la serie de criterios y jurisprudencias que hoy nos sirven a quienes examinamos cada asunto expuesto en juicio, fueron interpuestos, en su mayoría, desde un enfoque de EFOS y no EDOS. Es más, puedo afirmar que, en comparación con el impacto que ha tenido este procedimiento, son pocos los casos en los que EDOS cuentan con la disposición de acudir a la autoridad y con posterioridad invertir los recursos necesarios para comparecer a un tribunal a controvertir una negativa ficta o en su caso, una resolución definitiva para sostener que las operaciones cuyas facturas sustentan sus cálculos declarados son reales y sostenibles.

De manera que, no podemos apresurarnos a indicar que toda cuestión relacionada con este tema está previamente definida en los criterios de constitucionalidad emitidos, pues se insiste, en la mayoría de los casos, las resoluciones en amparo se dictaron sobre un enfoque que no corresponde a la realidad que en la ejecución del procedimiento viven los terceros que dieron efectos fiscales a los comprobantes.

Así, no se niega que las EDOS tienen expedito su derecho a ofrecer pruebas y defenderse respecto a las conclusiones de la autoridad, pero la garantía de información a la que hago referencia en los cuestionamientos antes planteados, tiene que ver con el artículo 20, fracción III, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que, haciendo referencia a las personas imputadas, reconoce el derecho que tienen a recibir una comunicación previa en la que se le detalle la

[1] [J]; 10a. Época; 2a. Sala; *Gaceta S.J.F.*; Libro 23, octubre de 2015; Tomo II; Pág. 1738, de rubro: 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.

acusación formulada en su contra, o se le informe *los hechos que se le imputan y los derechos que le asisten.*

Atendiendo a los pasos del procedimiento sintetizados anteriormente, la publicación en el listado definitivo del Diario Oficial de la Federación, sólo cumple con el objetivo de exhibir a las EFOS, pero en ningún modo protege la garantía de estar informados de las EDOS, pues incluso son consideradas ajenos a ese procedimiento, lo que presupone que estarían obligados a estar revisando cada mes las listas publicadas del 69-B, para saber si alguno de sus proveedores está en ella y aun así, no tendrían forma de saber los motivos del procedimiento ni el ejercicio revisado, pues dicha publicación es de carácter meramente informativo.

Tampoco se cumple con la garantía de información al expedir la carta invitación que genera la autoridad en la que da a conocer a la EDOS que uno o varios de sus proveedores estuvo sujeto a procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, porque nunca en ese acto se le revela el ejercicio revisado a las EFOS ni cuales fueron las operaciones que no acreditó, en las que podría concentrar sus pruebas.

La carta invitación que en facultad de gestión emite la autoridad a las EDOS, básicamente indica algo parecido a lo siguiente:

> *Ahora bien, derivado de la publicación señalada en el párrafo anterior, se informa a este contribuyente que disponía de un plazo de treinta días contado a partid del día hábil siguiente a la citada publicación plazo que inició el día _*_*_*_* y que concluyó el _*_*_*_*, para efecto de que realizara alguna de las acciones previstas en el referido quinto párrafo del artículo en comento, es decir, para que dentro del citado plazo legal, acreditara ante la autoridad fiscal que efectivamente adquirió los bienes o recibió el servicio que amparaban los comprobantes fiscales expedidos por los contribuyentes antes señalados, o bien, para que corrigiera si situación fiscal dentro de los mismos plazos, lo cual debió realizar de conformidad con la regla 1.5 y la ficha de trámite 157/CFF... contenida en el Anexo 1-A de la resolución miscelánea fiscal de _*_*_*, sin que a la fecha se observe su debido cumplimiento ni la presentación de las declaraciones mediante las cuales corrija su situación fiscal, por lo que se le invita a que corrija su situación fiscal en un plazo máximo de diez días hábiles contados a partir de la entrega de la presente.*

En dicho oficio también se indica el Registro Federal de Contribuyentes de la EFOS y la fecha de publicación en el Diario Oficial de la Federación de la resolución

definitiva, pero no se le da a conocer el periodo sujeto a revisión o cuáles operaciones específicas fueron las que dicha empresa no acreditó.

El comunicado no sólo descuida el derecho a estar informado de las EDOS, sino que pudiera ser criticada desde el aspecto de violación a la reserva de ley y jerarquía normativa al regularse el procedimiento en una Miscelánea Fiscal, cuando es competencia exclusiva de la Ley la determinación del qué, quién, dónde y cuándo de una situación jurídica general, hipotética y abstracta, a la norma reglamentaria de ejecución competerá, por consecuencia, el cómo de esos mismos supuestos jurídicos.

Es justo en este momento del procedimiento, cuando parece prácticamente imposible que las EDOS adivinen lo que ha generado que se le coloque en una situación jurídica tan importante que incluso tiene consecuencias de índole penal.

El texto de la ley tampoco ayuda a este respecto, pues no hay precepto que establezca alguna limitante en cuanto al periodo en el que la autoridad puede ejercer sus facultades de gestión sea que se trate de las EFOS o EDOS.

Pero en el caso específico de las EDOS, el que no se le revele los datos exactos del procedimiento al que fue sujeto su proveedor, no le da pauta a una adecuada defensa, pues sin un panorama claro, es prácticamente imposible que se puedan demostrar los efectos de los actos u operaciones que se cuestionan.

La carta invitación tan genérica que se emite, da pie para que la autoridad incluso imponga la obligación de acreditar operaciones que no fueron advertidas en el procedimiento que origina dicha situación jurídica.

Y es que, tratándose de las oportunidades que tienen las EDOS de que defina su situación concreta, podemos citar tres opciones: 1) que estos acudan ante la autoridad a demostrar que recibió los servicios, dentro de los treinta días posteriores a la publicación porque advirtió unilateralmente que uno de sus proveedores se encontraba en las listas, 2) que como consecuencia de la carta invitación corrija su situación fiscal o trate de demostrar que las operaciones que amparan los comprobantes que se le expidieron son reales, incitando a la autoridad a que emita una resolución definitiva o, 3) esperar a que la autoridad ejecute el apercibimiento contenido en la carta invitación donde adelanta que iniciará facultades de comprobación en términos del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Así de un análisis a esos tres escenarios, puedo decir que en lo que tiene que ver con el periodo, las EDOS estarían obligadas a demostrar las operaciones en el

parámetro de la consecuencia máxima establecida en el párrafo anterior consistente en que, ante la omisión de demostrar en las primeras oportunidades concedidas la materialidad, se tengan que ejecutar facultades de comprobación que sí tienen un límite temporal de 5 años en la norma tributaria, durante los cuales es válido cuestionar la autenticidad de las actividades o actos realizados, según los efectos ampliados que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha concedido a la norma fiscal.[2]

Con todo, según precisé anteriormente, la norma no establece una limitante específica dentro del procedimiento establecido en el artículo 69-B, que se agrava cuando no hay obligación por parte de la autoridad para dar a conocer a las EDOS los periodos revisados a las EFOS y las operaciones que no logró acreditar para que, en debida correspondencia, presente una defensa efectiva limitada a los mismos hechos que la autoridad descubrió, pues estos terceros usuarios de los comprobantes, como es lógico no tienen idea de lo que pasará hacia el futuro, así que no les queda más que confiar en que sus proveedores no se encontrarán listados en los siguientes 5 años a realizada la operación.

Cobra relevancia el reflexionar en el hecho de que existe la posibilidad de que una EFOS no lo haya sido siempre, sino que con el trascurso del tiempo su actividad generó signos inequívocos de ser simulada, aunque en el pasado tuvo una actividad real. En este caso, la información específica que se le proporcione a los receptores de los comprobantes fiscales no puede dejarse a la ligera ni ser tan amplia o extensa que rebase los límites temporales revisados por la autoridad, pues se correría el riesgo de que esto se convierta en un abuso al negar operaciones que sí se realizaron en un momento determinado.

La estrecha vinculación entre el procedimiento del cual es sujeto la EFOS y la EDOS, hace que surja la duda respecto al interés que ésta última tiene para controvertir el procedimiento instaurado en contra del emisor de los comprobantes.

Lo que no se puede negarse es que el procedimiento del emisor de los comprobantes es el que genera que se le coloque a los EDOS en una situación de afectación jurídica o sujeta a acreditamiento.

[2] [J]; 10a. Época; 2a. *Sala; Gaceta S.J.F.*; Libro 67, junio de 2019; Tomo III; Pág. 2186. De rubro: FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL EJERCERLAS LA AUTORIDAD FISCAL PUEDE CORROBORAR LA AUTENTICIDAD DE LAS ACTIVIDADES O ACTOS REALIZADOS POR EL CONTRIBUYENTE, A FIN DE DETERMINAR LA PROCEDENCIA DE SUS PRETENSIONES, SIN NECESIDAD DE LLEVAR A CABO PREVIAMENTE EL PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Es el propio artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación el que establece: *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.*

En este sentido, los efectos del procedimiento al que se sujeta a las EDOS tienen su origen en las formalidades esenciales del procedimiento instaurado en contra de las EFOS según lo disponen los artículos 14 y 16 Constitucionales.

La afectación con efectos generales establecida en la norma está estrechamente relacionada con los hechos que las EFOS no desvirtuaron o acreditaron en el procedimiento de origen.

Además, un deficiente acreditamiento de los hechos por parte del emisor de los comprobantes o incluso la absoluta indiferencia para defenderse, genera invariablemente en un tercero receptor, consecuencias jurídicas que en un caso extremo pueden llevarlo hasta el ámbito penal.

En este sentido, aunque las EDOS no son destinatarios de la norma comprendida en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación en cuanto a que tiende a identificar a las entidades simuladoras, convendría ponderar correctamente los elementos que se tienen para determinar su interés legítimo o jurídico para cuestionar los actos de autoridad en el primer procedimiento instaurado por el vínculo que los une y la correcta aplicación a las garantías del debido proceso.

Dicha cuestión se visualiza más ampliamente cuando se toma en consideración que hay circunstancias jurídicas análogas en el derecho tributario nacional, en las que los terceros afectados en un procedimiento del que no son destinatarios, pueden alegar violaciones en contra de las determinaciones dirigidas a sus relacionados, tal es el caso de los socios de una entidad respecto a los créditos fiscales determinados a esta, en virtud de una responsabilidad solidaria o los agentes aduanales respecto a los procedimientos determinados en contra del importador.

En tales procedimientos también se encuentra acreditado un vínculo entre el destinatario del procedimiento y los que se ven afectados en sus intereses, dejando en evidencia que los efectos de esa impugnación son válidos por parte del tercero, ya que en este repercute la situación jurídica del principal y, por tanto, es correcto que pueda impugnar hasta conseguir una declaratoria de nulidad con base en el procedimiento de origen.

Un ejemplo más en el ámbito administrativo lo sería el contenido en la Ley Federal de Responsabilidad de los Servidores Públicos, por la vinculación que existe entre el procedimiento sancionador que determina la presunta responsabilidad administrativa del servidor público federal y el medio previo que permitió a la autoridad reunir los elementos para esta. En esos casos, como ocurre en los anteriormente indicados, puede hacer valer toda clase de vicios o irregularidades de la investigación o de la auditoría bajo la lógica de que todos esos antecedentes trascienden e influyen en el procedimiento.[3]

No estaría seguro al afirmar que en el caso del procedimiento del 69-B del Código Fiscal de la Federación, puede sostenerse los mismos efectos tan amplios y positivos que las situaciones jurídicas antes referidas, pues implicaría que la impugnación que hagan las EDOS generara un cambio en la situación jurídica de los EFOS.

De lo que no hay duda es de la existencia clara de un interés legítimo de estas empresas que deducen comprobantes en el procedimiento de origen iniciado con quien emite los comprobantes fiscales. Las autoridades harían bien en delimitar dicha cuestión en la norma, específicamente, cómo afectarían la situación jurídica del principal responsable, bajo la premisa de que, el fin que persigue dicho procedimiento frente a otros como los analizados en párrafos anteriores, es mucho más relevante, pues tiende a eliminar una práctica que se encuentra fuera de la legalidad como lo es el tráfico de comprobantes fiscales.

Resta determinar un aspecto que se ha convertido en el más difícil para los impartidores de justicia, pues se relaciona con la manera en la que se comprueba la materialidad o realidad de las operaciones que la autoridad ha presumido como inexistentes.

A esta altura del tiempo, ningún contribuyente podría afirmar que no sabe que debe conservar entre los elementos de su contabilidad, los documentos que permitan evidenciar la realidad de sus operaciones. Se ha hecho evidente la necesidad de contar con políticas de selección de proveedores y clientes para que, a la hora de requerirlo, se cuente con elementos fácticos que demuestren que las operaciones no se tratan de una simulación.

[3] [J]; 9a. Época; 2a. Sala; *S.J.F. y su Gaceta*; Tomo XXVII, febrero de 2008; Pág. 596. 2a./J. 8/2008.RESPONSABILIDADES ADMINISTRATIVAS DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS. LAS VIOLACIONES AL PROCEDIMIENTO DE INVESTIGACIÓN O AUDITORÍA PUEDEN RECLAMARSE EN EL JUICIO DE NULIDAD CONTRA LA RESOLUCIÓN DISCIPLINARIA Y EL PLANTEAMIENTO RESPECTIVO DEBERÁ ESTUDIARSE POR EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.

Se puede decir que a las formalidades que deben cumplir los comprobantes fiscales establecidos en el artículo 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, así como los requisitos de las erogaciones que contemplan las deducciones o acreditamiento del impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado, se le sumó la obligación a cargo de los contribuyentes de acreditar que las operaciones que los motivaron fueron reales.

Hay quien incluso afirma que esta práctica generalizada, ha venido a sustituir o suplir la encomienda que, por facultades intrínsecas y regladas, tiene el fisco federal respecto a la verificación de la situación real de los contribuyentes.

No puede negarse que, aunque el espíritu de dicha medida es positivo en lo que tiene que ver con el tema que nos ocupa, también crea un clima de desconfianza con todas las consecuencias de incertidumbre jurídica entre las entidades comerciales, quienes llegan a retraerse de generar operaciones económicas por miedo a que sus proveedores más adelante puedan aparecer en las tan famosas listas negras.

A manera de reflexión, valdría la pena valorar los resultados obtenidos con esta clase de procedimientos, tomando como referencia que el artículo 25 Constitucional establece que la ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional, es decir, que nada inhiba una actividad económica sobre todo de aquellos que tienen un fin lícito y cuyas operaciones son reales.

La materialidad de las operaciones como elemento de prueba necesaria para desvirtuar la presunción e inexistencia de las operaciones, no tiene normas absolutas, no hay parámetros generalmente aplicado, tampoco pruebas infalibles ni condiciones indispensables, cada caso debe examinarse en lo individual para concluir qué se prueba razonablemente.

No existe un medio de prueba que acredite fehacientemente que un hecho ocurrió, a lo que pueden aspirar los contribuyentes es a acreditar a un grado razonable los indicios de éstos.

Las diversas corrientes desarrolladas en los últimos años llevan a determinar que, aunque se trataba de conceptos no definidos en la norma tributaria, el acreditamiento de la materialidad de las operaciones va de la mano de aspectos como *la sustancia económica, razón de negocios, sustentabilidad y beneficio efectivo*, entre muchos otros que han servido como referencia para afirmar que una operación tildada de inexistente ha quedado efectivamente probada.

Lo anterior hace necesario que el contribuyente que pretende acreditar la materialidad de las operaciones sea que se constituya como EDOS o EFOS, debe valerse de contratos, bitácoras logísticas, controles de inventarios, reportes de ventas, registros de gastos, contra recibos, análisis de impacto del bien o servicio, planos e incluso comunicaciones por correo, entre muchos otros.

La valoración de las pruebas documentales privadas por regla general debe efectuarse en el contexto indiciario o presuncional, lo cual implica que no es el valor aislado de la prueba documental privada lo que debe regir el criterio del operador jurídico, sino la fuerza probatoria derivada de la concatenación de todos los medios probatorios.

Tratándose de contratos entre partes, más que en los elementos de forma debemos centrarnos en la sustancia de éstos, es decir, en los aspectos objetivos que denoten los actos de ejecución de los acuerdos contratados.

Es oportuno referir al principio ontológico de la prueba que contempla el sistema dispuesto en el artículo 83 del Código Federal de Procedimientos Civiles que se fundamenta en la forma natural en que suceden las cosas y parte de la premisa *"lo ordinario se presume, lo extraordinario se prueba, y se funda".*[4]

Dicho en mejor expresión, quien afirma algo que está lejos de los acontecimientos naturales, siempre tendrá en su contra el testimonio universal de las cosas y la carga de la prueba de demostrar sus afirmaciones.

Tiene mayor importancia ese principio, cuando se pretende corroborar la veracidad de una operación mercantil cuyo dinamismo es la principal característica, pues el Código de Comercio es flexible y no estricto, lo que presupone que son muchas las maneras en las que las partes que intervienen pueden hacer realidad el objeto que contrataron.

El artículo 78 del Código de Comercio, dispone que cada una de las partes se obliga en la manera y términos que consideren, y que la validez del acto comercial no requiere de mayores formalidades o requisitos determinados, sin que ello implique que no estén obligados a conservar y en su momento exhibir los elementos que sirvan para demostrar la realidad de los servicios prestados, pues la celebración de esta clase de contratos trae aparejada efectos fiscales para las partes.

[4] [TA]; 9a. Época; T.C.C.; *S.J.F. y su Gaceta*; Tomo XXXI, enero de 2010; Pág. 2191. I.4o.C.196 C. rubro: PRUEBA. SU CARGA EN MATERIA MERCANTIL, CONFORME A LOS PRINCIPIOS LÓGICO Y ONTOLÓGICO.

Mas bien, en esta clase de asuntos, debe tomarse en consideración que la materialidad también puede acreditarse con pruebas indirectas que lleguen a conformar la sustancia económica del negocio, revelando fehacientemente el nexo causal entre el hecho conocido y el desconocido. Por ejemplo, el destino de los bienes generado por los servicios prestados que propició la contratación del proveedor.

En este sentido, se trata de pruebas circunstanciales o presuncionales que crearán convicción hasta un grado razonable, lo que indica que no es necesario que, por ejemplo, una EDOS compruebe operación por operación, sino asumiendo una postura de prueba cualitativa y no cuantitativa, reúna un cumulo de ellas que revelen la sustancia del negocio, con los elementos de confrontación conjunta que verifiquen razonablemente una hipótesis de prestación de servicio o entrega de bienes por parte de las EFOS.

Esto es razonable, porque cada servicio, incluso en un mismo contribuyente, es diferente por lo que basta entender la lógica de por qué se hizo tal o cual cosa, para después rescatar los medios de prueba que generó el rastro probatorio de las operaciones y nos lleve a entender cómo opera el negocio.

Cabe precisar que, en la práctica, los elementos que llegan a determinar la existencia de la operación al valorarse concatenados con otros suelen ser tan simples como correos electrónicos o bitácoras logísticas, pues dichos medios en la actual corriente del Derecho Informático constituyen los comunicados que están obligados a conservar los comerciantes de conformidad con el artículo 47 del Código de Comercio.[5]

Las cuestiones anteriormente examinadas denotan un cambio no solamente para los contribuyentes sino también en la actividad del juzgador, pues de estar acostumbrados a que la prueba pericial técnica que definía una controversia fiscal era la contable, los aspectos que repercuten en la constatación de la existencia de las operaciones, son más bien aspectos financieros o de negocios, por lo que serán tales pruebas técnicas las que coadyuven en la labor de valoración de pruebas y determinar la razón de negocio o sustancia económica de los actos. Sobre todo, si se considera que, en muchos casos, no se puede medir el beneficio efectivo de manera clara, o no es evidente, pues quizá este no es inmediato sino a futuro y para eso se requiere conocimientos especializados en negocios.

[5] Artículo 47.- Los comerciantes están obligados a conservar debidamente archivadas las cartas, telegramas y otros documentos que reciban en relación con sus negocios o giro, así como copias de las que expidan.

En este sentido, restaría determinar si la autoridad fiscal en este interesante tema de modelo de negocio estará dispuesta a acreditar experiencia y capacidad de su personal, pues actualmente son los auditores, en su mayoría contadores públicos, quienes establecen las bases concluyentes para llegar a la presunción de inexistencia de operaciones, cuando la cuestión rebasa los aspectos contables y asientos respectivos, volviéndose más una labor de análisis empírica atendiendo a cada caso en específico que lleva a desentrañar la naturaleza del negocio.

IV. Conclusión

Hemos iniciado un camino que parece no tener vuelta atrás y al que conviene acostumbrarnos a la brevedad no importa en qué parte de la escena jurídica te encuentres o qué lugar ocupas, como lo referiría correctamente el escritor y filósofo Nikos Kazantzakis: *"Ya que no podemos cambiar la realidad, cambiemos los ojos con que vemos la realidad."*

Las cuestiones antes examinadas implican un rompimiento de paradigmas no sólo para el contribuyente y la forma en la que lleva a cabo su actividad cotidiana, sino para la autoridad y también para los impartidores de justicia que requeriremos de elementos poco habituales, de habilidades diferentes y de objetivos de análisis con otra perspectiva y otro enfoque.

El camino ya se ha iniciado y las reformas fiscales recientes evidencian que cada día serán más las cuestiones de criterio que deben evaluarse y en su caso modificarse. Y es que, aunque fueron años en los que pudimos intuir estos cambios, habrán sido pocos los que se han preparado para cambiar la mentalidad atrincherada que nos ha definido en los últimos años y que quizá no creímos que fuera necesario desechar nunca. Me refiero a la forma de probar las cosas, soltar los rigorismos legales innecesarios, estar dispuestos a evaluar pruebas a las que no estamos acostumbradas y perder el miedo a decir lo que, hasta ahora, no se ha dicho de una circunstancia en específico.

Se requiere la definición en norma de aspectos que la práctica de estos años ha revelado, entre la más destacada a mi juicio, los efectos que tendrá ese interés legítimo innegable de las EDOS en el procedimiento establecido por las EFOS, sin dejar desatendido el tema de interés público implicado en el tráfico de comprobantes fiscales y en general, en cualquier medida anti-elusión o evasión que se implemente.

REQUISITO DE FECHA CIERTA: MATICES PROCESALES Y PROBATORIOS DE LA CONTRADICCIÓN DE TESIS 203/2019

Paola Yaber Coronado*

"[E]l juez está en medio de un minúsculo cerco de luces, fuera del cual todo es tinieblas: detrás de él el enigma del pasado y delante el enigma del futuro. Ese minúsculo cerco es la prueba".

–Francesco Carnelutti

Resumen

En este artículo se analiza el requisito de fecha cierta aplicable a los documentos privados para demostrar el cumplimiento de obligaciones fiscales, resuelto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), por el que se traslada un requisito del derecho común al derecho fiscal, para demostrar la materialidad de las operaciones o transacciones.

Abstract

This article analyzes the requirement of a certain date applicable to private documents to demonstrate compliance with tax obligations, resolved by the Second Chamber of the Supreme Court of Justice of the Nation (SCJN), by which a requirement of law is transferred from common law to tax law, to demonstrate the materiality of operations or transactions.

Palabras claves: Materialidad, Fecha Cierta, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Documentos Privados, Derecho Fiscal.

Key words: Materiality, Certain Date, Supreme Court of Justice of the Nation, Private Documents, Tax Law.

* Egresada de la Licenciatura de Derecho en el Instituto Tecnológico Autónomo de México. Actualmente, es magistrada en el Tribunal Federal de Justicia Administrativa Correo electrónico: paola.yaber@tfjaf.com.mx Nota: Las opiniones vertidas en este artículo representan consideraciones personales, más no un pronunciamiento a nombre de Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

En 2014, el Congreso de la Unión aprobó la incorporación del artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación (CFF). Este precepto determina que la autoridad presumirá la inexistencia de las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI's) en dos supuestos. El primero se presenta cuando el contribuyente no cuente con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparen sus comprobantes. El segundo se actualiza en caso que el particular no se encuentre localizable.[1] Para desvirtuar esta presunción, el contribuyente tendrá que demostrar la materialidad de las operaciones con pruebas idóneas, ya que, en caso contrario, la autoridad negará las deducciones o el acreditamiento correspondiente.[2]

A partir de esta reforma al CFF, la materialidad de las operaciones ha sido un tema de amplio debate tanto en la academia, como en los tribunales. En la legislación mexicana, no existe un concepto de "materialidad" que permita entender en qué consiste o cómo acreditarla ante la autoridad. Al respecto, la Procuraduría de la Defensa de Contribuyente (PRODECON) considera que la materialidad radica en la *"efectiva realización o existencia de la actividad, negocio o acto jurídico por parte del emisor de los [CFDI's], así como la adquisición de los bienes o recepción de servicios"*.[3] En otras palabras, este concepto implica la efectiva realización de la operación que ampara el CFDI.

Si bien los criterios de los tribunales van dirigidos a dilucidar los alcances y aplicabilidad del artículo 69-B, el 28 de octubre de 2019, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) resolvió la contradicción de tesis 203/2019. En esta, determinó que la fecha cierta es un requisito aplicable a los documentos privados para demostrar el cumplimiento de obligaciones fiscales.[4] Con este nuevo criterio, un requisito del derecho común se trasladó al derecho fiscal, ya que la fecha cierta se convirtió en un elemento para demostrar la materialidad de las operaciones o transacciones.

---

[1] **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.

CÁMARA DE DIPUTADOS, *Código Fiscal de la Federación* Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_090120.pdf Fecha de consulta: 18 de noviembre de 2020.

[2] Tesis VIII-J-SA-118, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, Año IV, No. 28, septiembre de 2019, pág. 66.

[3] PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, *Presunción de inexistencia de operaciones amparadas en CFDI's*, septiembre de 2020.

A partir de lo anterior, surgieron múltiples debates respecto a la aplicabilidad y los alcances del requisito de fecha cierta. En consecuencia, el presente artículo pretende dilucidar el siguiente cuestionamiento: ¿la ausencia de fecha cierta afecta el valor probatorio del documento, a la luz del reciente criterio de nuestro Máximo Tribunal? Ante esto, se sostendrá que la contradicción de tesis 203/2019 se tiene que matizar e interpretar conforme a las normas procesales, más no desde una perspectiva sustantiva. Para esto, primero, se desarrollarán las consideraciones de la Segunda Sala de la SCJN (I) y, segundo, se analizará el valor probatorio de los documentos con fecha cierta, tomando en cuenta la contradicción de tesis 203/2019 (II).

I. La fecha cierta en el Derecho Fiscal

El CFF es un conjunto de normas que regula la relación tributaria entre el Estado, como sujeto activo, y el gobernado, como sujeto pasivo. Para esto, establece quiénes están obligados al pago de impuestos, las obligaciones de los contribuyentes y el procedimiento administrativo para el cobro de tributos. Sin embargo, el artículo 5º, segundo párrafo del CFF prevé la supletoriedad del derecho federal común a su aplicación, para integrar cualquier omisión en la ley o interpretar sus disposiciones.[5]

De acuerdo con la SCJN, para aplicar una ley supletoriamente es necesario que: 1) la ley establezca expresamente la supletoriedad total o parcial a determinado ordenamiento; 2) la ley a suplir no contemple las cuestiones jurídicas que se pretendan aplicar; 3) la omisión legislativa haga necesario aplicar supletoriamente las normas para solucionar la controversia; y 4) exista congruencia entre ambos ordenamientos.[6] Por consiguiente, se desprende que el CFF prevé la aplicación del Código Civil Federal (CCF) para integrar las normas y, por ende, evitar lagunas jurídicas y contradicciones. De esta forma, se transita de disposiciones fiscales a normas civiles.

---

[4] SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Contradicción de tesis 203/2019*, 23 de octubre de 2019.

[5] **Artículo 5o**.- [...]

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.

CÁMARA DE DIPUTADOS, *Código Fiscal de la Federación* Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_090120.pdf Fecha de consulta: 18 de noviembre de 2020.

[6] Tesis 2a./J. 34/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XVIII, marzo de 2013, pág. 1065.

La fecha cierta, al ser un requisito previsto en derecho común, se puede trasladar a la materia fiscal, debido a la supletoriedad del CCF al CFF. De acuerdo con el CCF, un documento privado es oponible frente a terceros en el momento que adquiere fecha cierta, es decir, este surtirá efectos ante otras personas y, por ende, podrá afectar su esfera jurídica. Para esto, es necesario que se actualice alguno de estos supuestos:[7]

1) Inscripción en el Registro Público de la Propiedad.

2) Presentación del documento ante a un funcionario público en razón de su cargo.

3) Muerte de alguna de las partes signatarias.

La introducción de este requisito, para determinados actos, resguarda el *principio de seguridad jurídica*, previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).[8] Esto se debe a que los individuos, que no se involucran en la firma de un documento, podrán conocer su contenido y alcance, así como las posibles afectaciones en su esfera jurídica. Por lo tanto, como señala Teresa Lobo, la fecha cierta únicamente opera ante terceros que no intervinieron en la celebración del documento privado.[9] De esta forma, se previenen afectaciones a individuos ajenos a la operación o transacción.

II. Contradicción de tesis 203/2019

A pesar de que el requisito de fecha cierta es propio del derecho federal común, la Segunda Sala de la SCJN resolvió la contradicción de tesis 203/2019. En esta, se planteó el siguiente cuestionamiento: ¿los documentos privados en materia fiscal, vinculados con facultades de comprobación, deben tener fecha cierta? En otras

[7] Tesis 220, Apéndice 2000, Sexta Época, Tomo IV, 1962, pág. 180.

Tesis I.4o.C. J/20, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, mayo de 2005, pág. 1279.

[8] Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. En los juicios y procedimientos seguidos en forma de juicio en los que se establezca como regla la oralidad, bastará con que quede constancia de ellos en cualquier medio que dé certeza de su contenido y del cumplimiento de lo previsto en este párrafo.

CÁMARA DE DIPUTADOS, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_080520.pdf Fecha de consulta: 18 de noviembre de 2020.

[9] LOBO, Teresa, *La fecha cierta de los documentos en relación con su eficacia porbatoria,* Revista de Derecho privado, Ciudad de México, Año II, No. 5, mayo-agosto de 2003, pág. 191-199.

palabras, nuestro Máximo Tribunal buscó clarificar si el requisito de fecha cierta es exigible en materia tributaria.[10]

Para resolver la cuestión planteada, la SCJN, primero, estudió las consideraciones de los Tribunales Colegiados Quinto, Sexto y Séptimo en Materia Administrativa del Tercer Circuito, los cuales sostenían que la fecha cierta no es un requisito exigible (A). Segundo, analizó los argumentos del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito que afirmaba que este elemento era aplicable a los documentos ofrecidos por el contribuyente en el ejercicio de facultades de comprobación (B). Tercero, emitió un pronunciamiento para solucionar los criterios contendientes (C).

A. La fecha cierta no es un requisito exigible en materia fiscal

Las partes, que intervienen en la celebración de un acto jurídico, no pueden dar fe ni generar convicción de su fecha. Por consiguiente, para que los documentos privados sean oponibles frente a terceros deben contar con fecha cierta, por lo cual pueden afectar su esfera jurídica. De esta forma, se evita la defraudación o actos dolosos en perjuicio de terceras personas, así como se genera certeza sobre la fecha de la operación y su efectiva existencia –materialidad.[11]

Para demostrar la materialidad del acto contenido en el documento, se recurre a un tercero fidedigno –Registro Público de la Propiedad, funcionario público o muerte de uno de los signatarios– que genera certeza respecto a la fecha de firma. Esto es, los supuestos señalados dan certidumbre de la efectiva realización de una operación, a través de su fecha. De esta forma, se resguardan los principios constitucionales de certeza y seguridad jurídica.[12]

De lo anterior, se advierte que el requisito de fecha cierta se relaciona con las controversias, en donde interviene un tercero ajeno al acto jurídico celebrado, el cual hace valer un derecho derivado de un documento privado. Por lo tanto, para

[10] SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, ob. cit.

[11] QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO, *Amparo directo 184/2014*, 29 de enero de 2015.

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO, *Amparo directo 40/2017*, 6 de octubre de 2017.

SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO, *Amparo 396/2018*, 10 de mayo de 2018.

[12] Ídem.

evitar la defraudación de terceros, se introduce la fecha cierta que otorga certidumbre sobre la materialidad del acto.[13]

Si bien el CFF permite la remisión al derecho federal común para resolver lagunas y antinomias, el requisito de fecha cierta, previsto en el CCF, no es exigible para la documentación comprobatoria de la contabilidad ni aquella que se encuentran obligados a llevar los contribuyentes. Esto se debe a que es contrario a la naturaleza de las facultades de comprobación, las cuales buscan verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.[14] Igualmente, los artículos 28 y 30 del CFF, que establecen la obligación relativa a la contabilidad, no exigen a los contribuyentes que sus documentos contengan fecha cierta.

De la misma forma, a diferencia del derecho federal común, a la autoridad hacendaria no se le oponen documentos en un juicio ni constituye un tercero ajeno a una transacción, sino que es un ente que ejerce su facultad económica coactiva para el cobro de tributos. Por lo tanto, mediante sus facultades de comprobación, la autoridad recaba la información necesaria, con el fin de determinar la idoneidad fiscal de los documentos, para acreditar la materialidad de las operaciones contenidas en los documentos privados. Esto implica que la certidumbre de las operaciones se constatará únicamente con las pruebas ofrecidas por el contribuyente, durante el procedimiento de fiscalización.[15]

A partir de lo anterior, los Tribunales Colegiados Quinto, Sexto y Séptimo en Materia Administrativa del Tercer Circuito sostuvieron que la fecha cierta no es un requisito exigible para la documentación comprobatoria de la contabilidad y la documentación que los contribuyentes se encuentran obligados a llevar. Particularmente, del amparo directo 40/2017, resuelto por el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, derivó el siguiente criterio aislado:[16]

> **FECHA CIERTA. NO ES UN REQUISITO EXIGIBLE RESPECTO DE LA DOCUMENTACIÓN QUE SE PRESENTA A LA AUTORIDAD FISCAL EN EJERCICIO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y QUE CONSTITUYE PARTE DE LA QUE EL CONTRIBUYENTE SE ENCUENTRA OBLIGADO A LLEVAR.**

[13] Ídem.

[14] Ídem.

[15] Ídem.

[16] Tesis III.6o.A.4 A (10a.), *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Tomo IV, enero de 2018, pág. 2164.

> La connotación jurídica de la "fecha cierta" deriva del derecho civil, tratándose de la transmisión de obligaciones, con la finalidad de otorgar eficacia probatoria a los documentos y evitar actos fraudulentos o dolosos en perjuicio de terceras personas y, jurisprudencialmente, como reflejo de las condiciones de eficacia cuando son presentados en un juicio de amparo, respecto de terceros que no intervinieron en el acto jurídico. De esta manera, la fecha cierta no es exigible respecto de la documentación que se presenta a la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades de comprobación y que constituye parte de aquella que el contribuyente se encuentra obligado a llevar, en términos de los artículos 28 y 30 del Código Fiscal de la Federación, ya que las disposiciones fiscales no establecen ese requisito; además, la fiscalizadora tiene facultad para comprobar, directa o indirectamente, la veracidad de las operaciones asentadas en aquélla.

B. La fecha cierta es un requisito exigible en materia fiscal

En contraposición a las consideraciones expuestas en el apartado previo, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito sostuvieron que el requisito de fecha cierta es exigible en la documentación correspondiente a la contabilidad y aquella que los contribuyentes tienen obligación de conservar.[17] Esto implica que un elemento del derecho federal común se traslada a la materia fiscal, particularmente, en el ejercicio de facultades de comprobación, por parte de la autoridad hacendaria.

El primero resolvió que, en el caso concreto, los contratos de préstamo ofrecidos como prueba requerían fecha cierta, lo que se actualiza en alguno de estos supuestos: 1) inscripción en el Registro Público de la Propiedad, 2) presentación ante un fedatario público o 3) muerte de cualquiera de los firmantes. Esto evita actos fraudulentos o dolosos, como asentar una fecha falsa o posterior. Por lo tanto, ante la falta de fecha cierta en un documento privado, no se puede tener certeza de los actos que consten y, por ende, carece de valor probatorio en relación con terceras personas.[18]

---

[17] TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO, *Amparo directo 411/2015*, 18 de febrero de 2019.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO, *Amparo directo 305/2017*, 19 de abril de 2019.

[18] SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO, ob. cit.

Si bien los artículos 28 y 45 del CFF y el diverso 33 del Reglamento del CFF no exigen a los contribuyentes la obligación de certificar los documentos privados, esta deriva del Código Federal de Procedimiento Civiles (CFPC). En otras palabras, el requisito de fecha cierta en los documentos contables deriva del valor probatorio que se pretende lograr durante el ejercicio de facultades de comprobación. Por consiguiente, la fecha cierta es un requisito que es exigible para los contribuyentes por parte de la autoridad hacendaria, a pesar de formar parte del derecho federal común.[19]

El segundo tribunal argumentó que la veracidad de los hechos contenidos en un documento privado únicamente se corrobora cuando tiene fecha cierta. Por lo tanto, si esta falta, la autoridad hacendaria o el juzgador no tendrán certeza de la materialidad de la operación, ya que no cuenta con conocimiento indudable de que existió. En consecuencia, un documento sin fecha cierta carece de eficacia probatoria.[20]

C. Resolución de la SCJN

La Segunda Sala de la SCJN consideró que existían criterios contendientes respecto a la incorporación del requisito de fecha cierta en materia fiscal. Por lo tanto, examinó si los documentos privados, relacionados con el ejercicio de facultades de comprobación, debían tener fecha cierta. Esto se traduce en dilucidar si este requisito propio del derecho fiscal rige, a su vez, la materia tributaria.

De acuerdo con nuestro Máximo Tribunal, la finalidad del requisito de fecha cierta en los documentos privados es impedir actos fraudulentos. Esto es, que se celebren actos jurídicos con fecha falsa para afectar su validez o eficacia. Por lo tanto, este requisito sirve para dilucidar el momento en que se realizó el acuerdo de voluntades entre las partes y, a partir de entonces, cuenta con eficacia respeto a terceros ajenos al acto jurídico.[21]

En materia fiscal, los artículos 28 y 30 del CFF y el diverso 33 del Reglamento del CFF establecen, por un lado, la obligación de llevar la contabilidad y, por el otro, los requisitos de los documentos contables que los contribuyentes deben conservar. Esto es, llevar libros contables, en donde se identifique las operaciones relacionadas con sus CFDI's y la documentación comprobatoria correspondiente. De esta manera, se conocen las transacciones realizadas por el

[19] Ídem.

[20] Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, ob. cit.

[21] Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ob. cit.

contribuyente durante el ejercicio fiscal. A pesar de que, estas disposiciones no obligan a los contribuyentes a cumplir con el requisito de fecha cierta, este es exigible para que la autoridad tenga certeza de la realización de la operación contenida en el documento privado.[22]

De lo anterior, la SCJN advirtió que, independientemente de la legislación fiscal, la fecha cierta es un requisito exigible para que los documentos privados cuenten con autenticidad y eficacia probatoria frente a terceros. En consecuencia, si bien el CFF y el Reglamento del CFF no prevén expresamente este requisito, los contratos privados requieren de fecha cierta para tener efectos ante terceras personas.[23]

Particularmente, en el ejercicio de facultades de comprobación, la autoridad hacendaria debe verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y la materialidad de las operaciones realizadas por el contribuyente. A pesar de que esto se realiza mediante la adminiculación de diversas pruebas, los contribuyentes tienen la obligación de contar con documentos privados con fecha cierta. Esto se debe a que generan certeza sobre la materialidad de la transacción efectuada por el contribuyente.[24]

De acuerdo con la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal, *"los documentos con los cuales se sustentan o amparan determinadas operaciones que realizan los contribuyentes deben ser de fecha cierta, a fin de que la autoridad fiscalizadora pueda verificar la existencia de los actos jurídicos celebrados por los contribuyentes, y que correspondan justamente a los ejercicios que se están evaluando"*. En otras palabras, la única manera en que la autoridad fiscalizadora cuenta con la certeza de que la fecha asentada en el documento es cierta y que no fue manipulada por las partes es cuando: 1) se inscribe ante el Registro Público de la Propiedad, 2) se presenta ante un funcionario público o 3) muerte alguno de las partes. Esto es, que el documento privado cuente con fecha cierta.[25]

A partir del análisis previo, la Segunda Sala de la SCJN emitió la jurisprudencia 2a./J. 161/2019 (10a.), en donde precisa que los documentos privados, exhibidos ante la autoridad fiscal en el ejercicio de facultades de comprobación, deben contar con fecha cierta:[26]

---

[22] Ídem.

[23] Ídem.

[24] Ídem.

[25] Ídem.

[26] Tesis 2a./J. 161/2019 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación,* Décima Épocca, Tomo I, diciembre de 162019, pág. 466.

DOCUMENTOS PRIVADOS. DEBEN CUMPLIR CON EL REQUISITO DE "FECHA CIERTA" TRATÁNDOSE DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES DEL CONTRIBUYENTE.

La connotación jurídica de la "fecha cierta" deriva del derecho civil, con la finalidad de otorgar eficacia probatoria a los documentos privados y evitar actos fraudulentos o dolosos en perjuicio de terceras personas. Así, la "fecha cierta" es un requisito exigible respecto de los documentos privados que se presentan a la autoridad fiscal como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, que los contribuyentes tienen el deber de conservar para demostrar la adquisición de un bien o la realización de un contrato u operación que incida en sus actividades fiscales. Lo anterior, en el entendido de que esos documentos adquieren fecha cierta cuando se inscriban en el Registro Público de la Propiedad, a partir de la fecha en que se presenten ante un fedatario público o a partir de la muerte de cualquiera de los firmantes; sin que obste que la legislación fiscal no lo exija expresamente, pues tal condición emana del valor probatorio que de dichos documentos se pretende lograr.

III. Análisis procesal y probatorio del requisito de fecha cierta

La contradicción de tesis 203/2019 generó un amplio debate respecto a los alcances y aplicación del requisito de fecha cierta. Si bien diversos académicos y profesionistas criticaron el análisis jurídico de la Segunda Sala de la SCJN, es fundamental analizar este criterio a la luz de las normas sobre valoración probatoria. Esto se debe a que el requisito de fecha cierta generó preguntas relativas a: ¿qué se debe probar?, ¿cómo se debe probar? Y ¿qué valor probatorio tienen los documentos sin fecha cierta?

Primeramente, es necesario destacar que la prueba es el *"medio de verificación de las proposiciones que los litigantes formulan en el juicio"*.[27] En el mismo sentido, Ovalle Favela señala que es la *"obtención de la certeza del juzgador sobre los hechos cuyo esclarecimiento es necesario para la resolución del conflicto sometido a proceso"*.[28] Por su parte, Taruffo define la prueba como el *"instrumento, método, persona, cosa o circunstancia que pueda proporcionar información útil para [decidir respecto a la*

[27] COUTURE J., Eduardo, *Fundamentos del Derecho Procesal Civil,* Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1958.

[28] OVALLE FAVELA, José, *Teoría General del Proceso*, Oxford, México, 2016.

verdad o falsedad de los enunciados fácticos]".[29] De esto, se desprende que la prueba es un elemento toral en el desenvolvimiento de un proceso contencioso, ya que sirve de fundamento para emitir una sentencia.

El objeto de las pruebas son los hechos relevantes para la decisión del juzgador. Esto permite resolver controversias jurídicas acerca de la existencia de un derecho. En términos de Taruffo, *"no se pretende determinar el hecho en sí mismo sino en la medida en que éste es el presupuesto para la aplicación de normas en el caso concreto"*.[30] Esto implica que los supuestos que prevé la norma sirven para identificar los hechos a probar, es decir, *"en el proceso los hechos de los que hay que establecer la verdad son identificados sobre la base de criterios jurídicos, representados esencialmente por las normas [aplicables]"*.[31]

La prueba es un derecho para los gobernados y uno de los elementos esenciales del procedimiento, porque resguarda tanto la garantía de audiencia, como el derecho a la justicia. Esto implica que los particulares cuentan con la oportunidad procesal de presentar el material probatorio que estimen pertinente y que este sea valorado de manera racional y jurídica.[32] Para demostrar los hechos relevantes, se puede ofrecer cualquier prueba en atención al principio de prueba libre (free proof). Sin embargo, esta libertad no es absoluta, ya que se encuentra limitada por los requisitos de: 1) pertinencia, 2) idoneidad y 3) licitud. Este principio, también, aplica para la labor del juzgador, quien cuenta la libertad de determinar el valor probatorio; no obstante, existen algunas normas de prueba tasada, respecto aquellos documentos que tiene un valor probatorio pleno.[33]

A partir de lo anterior, se desprende que, en general, el objeto de la prueba son los hechos relevantes identificados en la norma y su valor probatorio depende de cada juzgador, con ciertas excepciones de prueba tasada. Una vez precisados los principios básicos de la prueba, se analizará el caso concreto.

La contradicción de tesis 203/2019 trasladó el requisito de fecha cierta al derecho fiscal. Esto implica que, para que los documentos privados exhibidos durante el ejercicio de facultades de comprobación tengan eficacia probatoria, debe

[29] TARUFFO, Michelle, *La Prueba, Artículos y Conferencias*, Editorial Metropolitana, Chile, 2009.

[30] TARUFFO, Michelle, *La prueba de los hechos*, Editorial Trotta, Madrid, 2005.

[31] Ídem.

[32] Tesis I.3o.C.102 K (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación,* Décima Época, Tomo III, mayo de 2019, pág. 2561.

[33] Tesis I.4o.A.44 K (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Tomo VI, agosto 2020, pág. 6214.

actualizarse alguno de estos supuestos: 1) estar inscritos en el Registro Público de la Propiedad, 2) presentarse ante un funcionario público o 3) la muerte de alguna de las partes. Por consiguiente, parecería que la SCJN considera que los documentos privados únicamente tienen valor probatorio cuando cuentan con fecha cierta. Empero, esta idea es errónea, ya que este criterio se debe analizar en conjunto con las disposiciones en materia de prueba.

En términos probatorios, el requisito de fecha cierta no constituye un parámetro de valoración para apreciar los documentos privados, es decir, la falta de este elemento no implica que la prueba carezca de idoneidad para demostrar algún hecho. Ante esto, el juzgador tiene la labor de otorgarle un peso concreto al documento ofrecido, sin importar la falta de fecha cierta. Esto se debe a que la fecha cierta no demuestra per se la materialidad de la operación, por lo cual se necesita recurrir a otros elementos probatorios. En cambio, el cumplimiento de este requisito únicamente acredita que el documento se firmó en la fecha señalada, más no prueba la existencia de la operación.

A la luz de este nuevo criterio, la labor del juzgador consiste en estudiar las probanzas de forma vinculada y concatenada, para determinar la materialidad de la operación. Esto se debe realizar con independencia de que el documento privado contenga fecha cierta o no, ya que el cumplimiento de este requisito no genera prueba plena de la efectiva existencia del acto. En este sentido, en el criterio jurisdiccional 6/2018, la PRODECON determinó que la valoración de las pruebas supone analizar conjuntamente las documentales, así como recurrir a la prueba indiciaria que permite conocer la verdad. Incluso, esta tiene valor probatorio pleno cuando varios elementos enlazados apuntan en el mismo sentido y producen convicción sobre la veracidad de los hechos. Esto se debe, por un lado, al peso y la fuerza que representa el conjunto de elementos probatorios y, por el otro, a la falta de indicios en contrario.[34]

A partir de lo anterior, se advierte que la contradicción de tesis 203/2019 no concede valor probatorio pleno a los documentos privados con fecha cierta, respecto a la materialidad de la operación. Por lo tanto, subsiste la tarea del juzgador de otorgar un peso concreto a las pruebas ofrecidas, con independencia del requisito de fecha cierta. Esto conlleva realizar un análisis lógico-jurídico para determinar si el contribuyente demuestra la materialidad de la operación, ya sea que cuente con documentos con fecha cierta o no. Por lo tanto, este elemento por sí solo es insuficiente como elemento para acreditar la efectiva existencia de un acto.

[34] Criterio jurisdiccional 6/2018, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 23 de febrero de 2018.

En cambio, como señala la Sala de Resolución Exclusiva de Fondo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, la materialidad de las operaciones conlleva demostrar la existencia de sustancia económica. Esto supone que el soporte documental de las operaciones debe ser real y los documentos ofrecidos tienen que contener un valor económico o una justificación para generar ganancia.[35] Con esto, se refuerza la idea que la fecha cierta únicamente genera certeza sobre el momento de la firma del documento, más no sobre la materialidad de la operación. Por consiguiente, es fundamental comprender que una prueba plena, como sería un documento con fecha cierta, no implica la existencia de sustancia económica y, por ende, materialidad.

IV. Conclusiones

A grandes rasgos, la materialidad de las operaciones consiste en la efectiva realización o existencia de un acto, transacción u operación, por parte del contribuyente. Para demostrarla, se requieren pruebas encaminadas a acreditar la sustancia económica de la transacción. Por consiguiente, un documento privado con fecha cierta únicamente genera certeza respecto al momento de firma, más no sobre la materialidad del acto.

Si bien la Segunda Sala de la SCJN trasladó el requisito de fecha cierta al derecho fiscal, esto no implica que eliminó la atribución de los juzgadores de valorar las pruebas. En consecuencia, exhibir un documento con o sin fecha cierta impone al juzgador la obligación de otorgarle un peso concreto, así como adminicularlo con las demás pruebas ofrecidas en el juicio. Esto se debe a que, considerar lo contrario, supondría asemejar los conceptos de materialidad con fecha cierta y oponibilidad frente a terceros. Asimismo, conllevaría reducir la materialidad a un debate sobre la fecha en que se firmó el documento privado, con lo cual se haría nugatorio este concepto. Por consiguiente, no se puede hablar de la inexistencia del documento ante la falta de fecha cierta, sino se trata de otorgarle un valor probatorio concreto.

Finalmente, es fundamental destacar que, en el cumplimiento de obligaciones fiscales, se habla de una serie de actos concatenados para poder determinar una situación jurídica. Por lo tanto, un documento con fecha cierta por sí solo no sirve para acreditar indudablemente la materialidad de una operación, por lo cual el juzgador debe optar por un análisis conjunto e integral de todas las pruebas ofrecidas en juicio.

[35] SALA ESPECIALIZADA EN MATERIA DEL JUICIO DE RESOLUCIÓN EXCLUSIVA DE FONDO, Auxiliar Metropolitana y Auxiliar en Materia de Pensiones Civiles, *sentencia del juicio contencioso administrativo 1/17-ERF-01-1*, 2 de marzo de 2018.

Bibliografía

Artículos, libros y revistas

COUTURE J, Eduardo, *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1958.

ERREGUERENA ALBAITERO, José Miguel, La fecha cierta ¿requisito de las deducciones?, disponible en: https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2020/08/Fiscoactualidades_agosto_núm_83.pdf, fecha de consulta: 20 de noviembre de 2020.

GARZA TORRES, Federico, *Fecha cierta en documentos privados: ¿Extralimitación de facultades de la autoridad o negocio para fedatarios públicos?*, disponible en: https://www.ccpm.org.mx/avisos/2018-2020/fecha-cierta-documentos-cerrados.pdf, fecha de consulta: 18 de noviembre de 2020.

LOBO, Teresa, *La fecha cierta de los documentos en relación con su eficacia porbatoria*, Revista de Derecho privado, Ciudad de México, Año II, No. 5, mayo-agosto de 2003, pág. 191-199.

OVALLE FAVELA, José, *Teoría General del Proceso*, Oxford, México, 2016.

PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, *Análisis de la jurisprudencia de Fecha cierta, en materia fiscal*, disponible en: http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/bannerPrincipal/2020/fecha_cierta_y_retencion_de_iva.pdf, fecha: 20 de noviembre de 2020.

_____, *Fecha Cierta. Requisitos que deben cumplir los documentos de privados para acreditar el cumplimiento de obligaciones fiscales, tratándose del ejercicio de facultades de comprobación*, septiembre de 2020.

_____, *Presunción de inexistencia de operaciones amparadas en CFDI's*, septiembre de 2020.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Manual del Justiciable. Elementos de Teoría General del Proceso*, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2003.

TARUFFO, Michelle, *La prueba de los hechos*, Editorial Trotta, Madrid, 2005.

_____, *La Prueba, Artículos y Conferencias*, Editorial Metropolitana, Chile, 2009.

Conferencias

ASOCIACIÓN NACIONAL DE ABOGADOS DE EMPRESA, *Fecha cierta: mitos y realidades para los contribuyentes y reto para los juzgadores,* 15 de octubre de 2020, disponible en: https://www.facebook.com/watch/live/?v=2661638854091906&ref=watch_permalink, fecha de consulta: 20 de noviembre de 2020.

Legislación

CÁMARA DE DIPUTADOS, *Código Civil Federal,* disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ccf.htm, fecha de consulta: 18 de noviembre de 2020.

_____, *Código Federal de Procedimientos Civiles*, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/6.pdf, fecha de consulta: 20 de noviembre de 2020.

_____, *Código Fiscal de la Federación,* disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_090120.pdf, fecha de consulta: 18 de noviembre de 2020.

_____, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,* disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_080520.pdf, fecha de consulta: 18 de noviembre de 2020.

_____, *Reglamento del Código Fiscal de la Federación*, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg_CFF.pdf, fecha de consulta: 20 de noviembre dde 2020.

Tesis y sentencias

Criterio jurisdiccional 6/2018, *Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*, 23 de febrero de 2018.

Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, *Amparo directo 184/2014*, 29 de enero de 2015.

Sala Especializadda en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, Auxiliar Metropolitana y Auxiliar en Materia de Pensiones Civiles, *sentencia del juicio contencioso administrativo 1/17-ERF-01-1*, 2 de marzo de 2018.

Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Contradicción de tesis 203/2019*, 23 de octubre de 2019.

Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, *Amparo directo 305/2017,* 19 de abril de 2019.

Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, *Amparo 396/2018*, 10 de mayo de 2018.

Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, *Amparo directo 40/2017*, 6 de octubre de 2017.

Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, *Amparo directo 411/2015*, 18 de febrero de 2019.

Tesis 220, Apéndice 2000, Sexta Época, Tomo IV, 1962, pág. 180.

Tesis 2a./J. 161/2019 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Épocca, Tomo I, diciembre de 2019, pág. 466.

Tesis 2a./J. 34/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Tomo II, marzo de 2013, pág. 1065.

Tesis I.3o.C.102 K (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación,* Décima Época, Tomo III, mayo de 2019, pág. 2561.

Tesis I.4o.A.44 K (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Tomo VI, agosto 2020, pág. 6214.

Tesis I.4o.C. J/20, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta,* Novena Época, Tomo XXI, mayo de 2005, pág. 1279.

Tesis III.6o.A.4 A (10a.), *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Tomo IV, enero de 2018, pág. 2164.

Tesis VIII-J-SA-118, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa,* Octava Época, Año IV, No. 28, septiembre de 2019, pág. 66.

EL PROCEDIMIENTO DE DESCONOCIMIENTO DE LA RAZÓN DE NEGOCIOS DE OPERACIONES REALIZADAS POR CONTRIBUYENTES SUJETOS AL EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN

Ricardo Arteaga Magallón*

Resumen

Partiendo de la definición de "razón de negocios", que se prevé en el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación –norma antiabuso-, se analiza la potestad que ahí se otorga a la autoridad fiscal de determinar la carencia de esa razón en actos jurídicos realizados para eludir el pago del tributo y, sin desconocerlos, redimensionar su impacto fiscal. Se explica la diferencia entre ese procedimiento y el que se regula en el artículo 69-B del mismo código, relativo a actos cuyo fin es evadir el tributo, acotando que el artículo 5-A no pretende el rechazo de la operación que reconoce como legal y válida, pero atendiendo a la "razón", distorsionada, que la motivó, autoriza que se redimensione. Así, cuando la norma habla de desconocer la razón de negocios, es, en realidad, desconocer el propósito real que generó el acto, evitando prácticas de fraude a la ley o abuso del derecho. El trabajo explica que para establecer que una operación carece de razón de negocios es menester seguir un procedimiento que, por el momento, es inviable por la falta del órgano colegiado encargado de autorizar su aplicación. Se analiza la figura de "beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente", el cómo se puede conocer y cuantificar, haciendo una crítica del método previsto para ello, al sustentarse en "información contemporánea", que a pesar de ser, esa información, el primer peldaño para la aplicación de la norma, es un término ambiguo y, por tanto, un riesgo para la seguridad jurídica del contribuyente; para concluir en que la presunción permitida por la norma implica una transgresión a los principios de buena fe y de distribución de cargas de la prueba que tiene como

* Magistrado de la Sala Regional Pacífico Centro del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Correo electrónico: ricardo.arteaga@tfjfa.gob.mx

premisa el que quien afirma está obligado a probar, mientras que la norma traslada, indebidamente, la carga de la prueba a quien se presumiría que actuó de buena fe.

Abstract

Knowing the "business reason" definition, contained at article 5-A of the Mexican Federal Tax Code –anti abuse rule- it is analyzed the attribution of the federal tax authority to establish the absence of that reason on business actions, whose purpose is, solely, the elution of the tax payment, and so, without denying the action´s existence, this is reclassified in is real tax impact for the taxpayer. We explain the difference between that procedure and the one regulated in the same code, but in the article 69-B, relative to acts which purpose tax evasion, while the article 5-A authorizes a reclassification of the act. This way, when the norm allows disregarding the act business reason, in fact, is allowing disregarding just the wrong purpose of the act, avoiding practices intended to defraud the law or the abuse of a right. This work explains that in order to determine that an act has no business reason, a due process is needed, one, by the way, impossible to perform for the lack of an administrative unit which purpose is to authorize the norm application. It is also analyzed the expression "economic benefit reasonable expected by the taxpayer", and how its amount could be known. We criticized the method for that end, because it´s sustained on the concept "contemporary information" that although is important in order to start the process, it´s quite ambiguous, and there for, being a risk for the taxpayer legal security. Finally yet importantly, we finish with an analysis of the presumption that the rule abides, saying it compromises the diverse presumption given of good faith to the taxpayer acts and the proof burden principles, which say, "that who affirms is oblige to probe.

Palabras clave: Razón de Negocios, Norma Antiabuso, Pago de Impuestos.

Key words: Business Reason, Anti Abuse Rule, Tax Payment.

I. Introducción

La evolución de las relaciones que sobre una base cotidiana existen entre el sujeto activo y los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria puede asimilarse a la evolución que tienen, en el reino animal, depredadores y presas, que viven una constante carrera armamentista, unos para ser más eficientes en la caza y, por

tanto, en lograr sobrevivir –y, por tanto con la posibilidad de dejar descendencia-, los otros, para evitar ser cazados, exactamente con el mismo propósito de sobrevivencia, aun y cuando el evitar la caza no sea siempre posible.

En la relación jurídica tributaria se verifica una carrera similar que tiene como premisa una base originaria, a saber, un deber que aun y cuando es formalmente autoimpuesto,[1] no es mejor aceptado, primero, porque el contribuyente se siente ajeno a aquellos que establecieron la norma fundamental, que además no es infrecuente que el momento de su fijación se remonte a tiempos previos al nacimiento físico o constitución jurídica de la persona física o moral, según sea el caso y, segundo, porque a la mayoría de la gente no le gusta –no sería muy atrevido decir que a nadie-[2] desprenderse de parte de su patrimonio para un destino que muchas veces no identifica o si lo identifica, lo encuentra cuestionable, mal aplicado, dilapidado o, simplemente, robado, de tal modo que el contribuyente, cuando puede, se esmera por reducir su carga tributaria, en ocasiones a través de planes fiscales de poca o mucha sofisticación –dependiendo de su capacidad para contratar profesionales de la materia- que pretenden solo eludir el tributo, es decir, estrategias que suelen bordar los límites del marco legal, pero aun –cuando menos así lo piensan ellos- dentro de éste y, en otras –u otros contribuyentes- emplean estrategias de franca evasión de la carga tributaria, que se manifiesta de múltiples maneras, a saber, la informalidad, semi-formalidad o la estructuración de esquemas evidentemente fraudulentos que tienen como fin desde la disminución de la carga tributaria –tratar de pagar menos- hasta la obtención de beneficios económicos vía retornos de supuestos saldos a favor.

Dejando de lado los casos del trabajo informal que no se integra a la red de tributación por mera ignorancia o falta notoria de recursos para siquiera emprender los trámites pertinentes que implican entrar en la formalidad –o bien porque está perfectamente detectado que la autoridad fiscal carece de los medios para tener el mínimo control sobre estos sujetos y ellos actúan al amparo de esa carencia- y centrándonos en aquellos contribuyentes que no podrían alegar, en su favor, ignorancia o falta de recursos para operar en la formalidad, la

[1] En la medida que el deber de contribuir deriva de la norma fundamental, en México, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dada al pueblo por el propio pueblo, vía un poder constituyente que en las democracias modernas se supone representante de la voluntad popular, solo podría concluirse que es un deber autoimpuesto. Este deber se consigna en el artículo 31, fracción IV, de ese cuerpo normativo.

[2] El Doctor Eusebio González Q.E.P.D., ex titular de la cátedra de Derecho Tributario de la Universidad de Salamanca, España, durante una cantidad importante de años que se remonta quizá a los 80´s del siglo pasado e invitado a múltiples instituciones de educación superior, solía decir que los habitantes de los países europeos occidentales no eran más propensos a pagar el tributo, sino que el aparato de recaudación de esos países es más eficiente, en general, que el de los países latinoamericanos y que el mexicano en particular.

implementación de medidas o estrategias tendentes a la elución o a la evasión fiscal depende, evidentemente, del marco normativo de referencia en un momento determinado, pues es al que se confronta el contribuyente y con relación al cual tratará de minimizar o desaparecer su carga tributaria. De este modo, el contribuyente dará los pasos que estime pertinentes para ese objetivo, en tanto que la autoridad -durante la gestión cotidiana en la recaudación, fiscalización y liquidación de contribuciones, detectará esos pasos y su relevancia en el impacto que tengan en la recaudación, implementará las modificaciones que estime necesarias para eliminar o, dentro de lo posible, disminuir esas conductas elusiva y evasoras. El marco normativo modificado será objeto de nuevos pasos, por parte de los contribuyentes, tendentes a lograr la disminución o desaparición de la carga tributaria, pasos que, a su vez, tendrán como marco de referencia el nuevo contexto normativo y que, una vez implementados, a su vez, serán materia de nuevas modificaciones normativas para evitarlos.

Una de las "estrategias" o, mejor expresado, evidentes acciones evasoras, fue la creación de empresas "factureras", que van desde las más simples hasta las verdaderamente complejas, que no solo venden facturas, sino, si es menester, los bienes y/o servicios que efectivamente requieren las empresas, las "factureras" que operan con varios giros económicos e incluso con varios registros de seguridad social –lo que el cliente ocupe- y su combate –previa modificación legislativa- ha sido el tópico tributario de moda en los últimos años y materia de nutridos análisis por parte no solo sólo de los directamente involucrados en la operatividad cotidiana de la relación jurídico tributaria, léase, contribuyentes, autoridad fiscal y juzgadores, sino académicos de tiempo completo que han intentado desmenuzar los intríngulis de este tema –como de hecho sucede con cada modificación legislativa que implica una novedad que tiene como propósito la implementación de mejores armas para combatir la elusión y/o evasión fiscal.

No obstante, no es el propósito de este trabajo hacer un estudio adicional de los procedimientos creados para evitar las acciones arriba comentadas, sino es el analizar otro tópico que parece tener relación y puede llegar a confundirse, pero que en realidad tiene marcadas diferencias, que lo hacen claramente incompatible con aquellos, a saber, el procedimiento que se estableció en el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación,[3] cuyos alcances y efectividad aun no podemos apreciar, en la medida que fue uno que inició vigencia apenas el 1° de enero de este año 2020 y que, por tanto, el resultado de su implementación aún está por verse, pero quizá por ello es oportuno explorar su contenido y tratar de hacer algunas reflexiones que, sobra decirlo, pueden ser equivocada o no compartidas el lector o no compartidas por ser equivocadas.

II. Creación y ubicación de la norma

El establecimiento de las normas antiabuso, cuya finalidad es evitar que los contribuyentes realicen actos jurídicos, exclusivamente, o casi exclusivamente, para encontrarse en una posición fiscal más favorable en relación con otros contribuyentes y en relación con el Fisco y, en el camino incurriendo en fraude a la ley o en el abuso de un derecho, no son infrecuentes a nivel internacional, pues

[3] Artículo 5o.-A. Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

En el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal podrá presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las mismas. No obstante lo anterior, dicha autoridad fiscal no podrá desconocer para efectos fiscales los actos jurídicos referidos, sin que antes se dé a conocer dicha situación en la última acta parcial a que se refiere la fracción IV, del artículo 46 de este Código, en el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 de este Código o en la resolución provisional a que se refiere la fracción II el artículo 53-B de este Código, y hayan transcurrido los plazos a que se refieren los artículos anteriores, para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga y aporte la información y documentación tendiente a desvirtuar la referida presunción.

Antes de la emisión de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución provisional a que hace referencia el párrafo anterior, la autoridad fiscal deberá someter el caso a un órgano colegiado integrado por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, y obtener una opinión favorable para la aplicación de este artículo. En caso de no recibir la opinión del órgano colegiado dentro del plazo de dos meses contados a partir de la presentación del caso por parte de la autoridad fiscal, se entenderá realizada en sentido negativo. Las disposiciones relativas al referido órgano colegiado se darán a conocer mediante reglas de carácter general que a su efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

La autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal. Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.

Se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.

Se considera que existe un beneficio económico razonablemente esperado, cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos. Para cuantificar el beneficio económico razonablemente esperado, se considerará la información contemporánea relacionada a la operación objeto de análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado, en la medida en que dicha información esté soportada y sea razonable. Para efectos de este artículo, el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico razonablemente esperado.

La expresión razón de negocios será aplicable con independencia de las leyes que regulen el beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente. Los efectos fiscales generados en términos del presente artículo en ningún caso generarán consecuencias en materia penal.

existen en países como Estados Unidos, Canadá, España, Francia, Alemania, Italia, Irlanda, India y Sudáfrica y aun cuando la necesidad de su implementación en nuestro país era necesaria de bastante tiempo atrás, es sino hasta recientemente en que se intentó incluirla en la legislación tributaria. Uno de esos intentos lo hizo la diputada del Grupo Parlamentario del Partido Acción Nacional Minerva Hernández Ramos,[4] quien propuso adiciones al artículo 5º del Código Fiscal de la Federación. En su exposición de motivos destaca los problemas de recaudación que enfrenta América Latina en general y México en particular y lo que representan, en términos de la recaudación, las prácticas elusivas y el texto propuesto para este propósito fue:

> "VI. Texto normativo propuesto
>
> Artículo Único. Se adicionan los párrafos tercero y cuarto al artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, para quedar como siguen:
>
> Código Fiscal de la Federación
>
> Artículo 5o. ...
>
> ...
>
> Los supuestos y consecuencias previstos en las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas mantendrán plena vigencia ante aquellas situaciones jurídicas o de hecho que, habiendo sido realizadas al amparo o cobertura de normas jurídicas emitidas con una finalidad distinta, persigan como resultado eludir las obligaciones o prohibiciones establecidas en las leyes fiscales vigentes, entendiéndose que son ejecutados en fraude a la ley.
>
> A las situaciones jurídicas o de hecho ejecutadas en fraude a las leyes fiscales vigentes les serán aplicables las consecuencias previstas en las disposiciones que se pretendieron eludir".

El texto es simple y prevé un postulado general, pero sin establecer los medios para determinar que las situaciones jurídicas o de hecho que se realizan al amparo de normas jurídicas cuya finalidad es distinta a la que pretendieron los contribuyentes. Es decir, se prevé el objeto, pero no el cómo llegar a él, haciendo,

[4] CÁMARA DE DIPUTADOS, Gaceta Parlamentaria, Número 4506-VII, martes 12 de abril de 2016.

para efectos prácticos, nugatorio el contenido de la norma propuesta, salvo que se supusiera un muy amplio margen de discrecionalidad en favor de la autoridad fiscal.

Analizar la existencia de otros intentos de introducir una norma antiabuso agotaría, con mucho, el objeto de este trabajo, basta saber que, finalmente, la norma se incorporó al texto del Código Fiscal de la Federación en el artículo 5-A, a iniciativa del Ejecutivo Federal presentada con el "Paquete Fiscal para 2020" el día 8 de septiembre de 2019 ante la Cámara de Diputados y en el punto 3 de las propuestas de reformas al citado código, se explicó, en síntesis, que la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece los principios de equidad y proporcionalidad tributaria y que bajo estos principios, los contribuyentes que se encuentran en las mismas condiciones deben de estar sujetos a las mismas reglas de imposición, mientras que los que se encuentren en condiciones distintas se les aplicarán reglas distintas en atención a su capacidad contributiva; se explica que, en la práctica, se ha detectado contribuyentes que realizan actos con el principal objetivo de encontrarse en una posición fiscal más favorable que otros que realizan la misma operación económica y que además del conflicto de inequidad que genera, estas prácticas provocan un problema de *elusión fiscal* que repercute en la recaudación de las contribuciones federales. Se puntualizó que la recaudación en México es poco efectiva, incluso por debajo del promedio de América Latina y el Caribe, y es peor entre los países miembros de la OCDE que reportan un promedio del 34% de recaudación en relación con el Producto Interno Bruto, en tanto México, en 2017, se logró una recaudación del 16.2%. Se destacó que la introducción de reglas generales antiabuso es una práctica común a nivel internacional y que en otros países y jurisdicciones permiten a sus autoridades fiscales la redimensión de la naturaleza de la operación económica con el efecto fiscal que le corresponda. Así, se estimó que una norma general antiabuso, para México tenía que incluir dos elementos, a saber; que la operación no tenga una razón de negocios y que esto genere un beneficio fiscal, por ello, la iniciativa prevé que la posibilidad de presumir que los actos jurídicos realizados por los contribuyentes carecen de una razón de negocios y que la autoridad fiscal podrá determinar un crédito fiscal derivado de la recaracterización o inexistencia para efectos fiscales de los actos jurídicos realizados por los contribuyentes, pero dando oportunidad, al contribuyente de manifestar lo que a su derecho convenga, atendiendo así a críticas que se hicieron a propuestas presentadas anteriormente. Se explicó también que la norma propuesta garantiza qué si los actos jurídicos realizados por un contribuyente tienen como base una razón de negocios, la autoridad fiscal estará obligada a respetar la forma que haya utilizado el contribuyente, independientemente de que esto les represente la obtención de un beneficio fiscal, en virtud de que se reconoce la economía de opción en las operaciones con motivos de negocios, no

obstante, se reconoce que la expresión "razón de negocios" es un concepto jurídico indeterminado, pero representa la expresión más objetiva que se podría haber empleado para que los contribuyentes logren demostrar la finalidad de sus operaciones; se explicó que la disposición propuesta señala que se considerará que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico sea menor al beneficio fiscal, lo que permitirá, en algunos casos, a los contribuyentes y autoridades fiscales realizar un análisis más objetivo de conformidad con la propuesta de adición y se prevé que la base para la aplicación de esta regla será, un beneficio fiscal por parte del contribuyente, considerando como tal cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución, y se incluyen algunos supuestos, no limitativos, de los posibles medios por los cuales esto pueda realizarse.

Ya la propuesta incluye el procedimiento del que la iniciativa previamente comentada carecía, sin embargo, no deja de llamar la atención de que haya sido en el Título I "Disposiciones Generales" en donde se establezca, cuando los procedimientos administrativos se prevén hasta el Título V, en sus distintas secciones. Lo técnicamente correcto habría sido partir la norma, una parte, en tanto disposición general, si contenida en un artículo 5-A, que previera el postulado general e intención de la normatividad antiabuso, a saber, que los actos jurídicos, cuando carecen de "razón de negocios," pueden ser recategorizados para darles el alcance que correspondería a la realización de esos actos, pero atendiendo a un beneficio económico razonablemente esperado y, por tanto, con el impacto fiscal que correspondería. Se trata de una norma que corresponde al Título I, porque fija parámetros generales de la dimensión fiscal de las operaciones económicas realizadas por los contribuyentes, lo que no riñe en dejar las normas relativas al cómo lograr que se respete ese postulado a una sección más adecuada dentro del propio código.

El establecer la ubicación de una norma específica en un cuerpo normativo no deriva de apreciaciones subjetivas carentes de sustento lógico, sino a una metodología que tiene como premisa la mejor comprensión del contenido normativo por parte de sus destinatarios, que en caso lo son los sujetos activos y pasivos de la relación jurídico tributaria y los encargados de la resolución de los conflictos que se verifiquen por la operación de ese marco normativo. La norma sobre la que tratará este trabajo, contiene un postulado general y un procedimiento que, por cierto, solo es posible cuando se está realizando otro –el ejercicio de facultades de comprobación-,[5] es decir, se trata de un procedimiento

[5] De hecho, como se verá la aplicación de la norma no solo depende de que la autoridad este ejerciendo facultades de comprobación, llamémosle facultad o procedimiento principal, sino además prevé un procedimiento al interior, como lo es el previsto para obtener la autorización para la aplicación de la norma misma.

administrativo, dentro de otro, que tiene como base la posibilidad de presumir determinadas situaciones para establecer determinadas consecuencias, esquemas que no son extraños a la codificación tributaria, pues solo para ejemplificar, existen los procedimientos previstos en los artículo 55, 56, 59 y 60 del propio código, referidos a las determinaciones presuntivas de ingresos o de la utilidad fiscal y otros tipos de presunciones, de tal manera que si la norma que nos ocupa prevé la posibilidad de presumir una situación con la posible consecuencia de determinar un crédito fiscal con sustento en lo presumido, el procedimiento respectivo tendría que estar inmerso en la Sección correspondiente a este tipo de atribuciones de la autoridad fiscal, bastando que la norma hubiera iniciado con "Para los efectos del artículo 5-A, la autoridad fiscal procederá …". No en un apartado cuyo objetivo es el establecer los postulados generales del sistema tributario federal.

III. La razón de negocios

El objeto fundamental de la norma es, partiendo de que la autoridad determina la carencia de una "razón de negocios" en operaciones realizadas por un contribuyente, autorizar a la autoridad fiscal a recategorizar esas operaciones, por tanto, el concepto focal de la norma es la razón de negocios, entonces ¿Qué es?

El propio Código Fiscal de la Federación no prevé -como con frecuencia lo hacen no solo las leyes tributarias, sino cualquier ley o reglamento, cuando indican, *para los efectos de la ley, tal palabra o frase, significan tal o cual cosa*- que se debe entender por "razón de negocios". El Reglamento del Código Fiscal de la Federación, por su parte, tampoco nada define sobre el particular y la norma legal no prevé autorización para que el significado de la frase se definiera a través de disposiciones de carácter general.

El Poder Judicial de la Federación, en estricto sentido no ha realizado una definición de la frase, aun cuando la Primera Sala, en la tesis aislada 1a. XLVII/2009,[6] ya desde el año 2009 hace referencia a ella, vinculándola con la materia fiscal, tesis a la que adelante haremos referencia por su contenido.

Por su cuenta la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en diversas tesis[7] ha sostenido:

[6] Tesis 1a. XLVII/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t XXIX, abril de 2009, pág. 577.

[7] Tesis VIII-P-1aS-701, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, Año V, No. 44, marzo 2020, pág. 268.

> **"RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CONSIDERAR SU AUSENCIA COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LA LLEVEN A DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIDAD DE UNA OPERACIÓN, CASO EN EL CUAL, LA CARGA PROBATORIA PARA DEMOSTRAR LA EXISTENCIA Y REGULARIDAD DE LA OPERACIÓN, CORRE A CARGO DEL CONTRIBUYENTE**.- Legalmente no existe una definición de la expresión "razón de negocios", sin embargo, en la jerga financiera se entiende como el motivo para realizar un acto, al cual se tiene derecho, relacionado con una ocupación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad; es decir, se trata de la razón de existir de cualquier compañía lucrativa que implica buscar ganancias extraordinarias que beneficien al accionista y propicien generación de valor, creación y desarrollo de relaciones de largo plazo con clientes y proveedores. Ahora bien, del contenido de la tesis 1a. XLVII/2009 emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, puede válidamente concluirse que las razones de negocio, sí son un elemento que puede tomar en cuenta la autoridad fiscal para determinar si una operación es artificiosa y que en cada caso, dependerá de la valoración de la totalidad de elementos que la autoridad considere para soportar sus conclusiones sobre reconocer o no los efectos fiscales de un determinado acto. Por ello, la ausencia de razón de negocios sí puede ser aducida por la autoridad para determinar la inexistencia de una operación, siempre y cuando no sea el único elemento considerado para arribar a tal conclusión; por lo que una vez que se sustentan las razones por las que no se reconocen los efectos fiscales de las operaciones, corre a cargo del contribuyente demostrar la existencia y regularidad de la operación."

De momento, al margen de compartir la sustancia del criterio inserto, resulta útil -no porque tenga carácter vinculatorio, pues no se ha constituido en jurisprudencia, aun cuando ya cuenta con los precedentes necesario para ello e, incluso, de ser el caso, solo obligaría al interior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa-, porque define, atendiendo al uso común o natural de las palabras, lo que es la razón de negocios *"…como el motivo para realizar un acto, al cual se tiene derecho, relacionado con una ocupación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad; es decir, se trata de la razón de existir de cualquier compañía lucrativa que implica buscar ganancias extraordinarias que beneficien al accionista y propicien generación de valor, creación y desarrollo de relaciones de largo plazo con clientes y proveedores…".* Para los fines de este trabajo, solo acotaría que no necesariamente está involucrada una sociedad, pues los actos jurídicos puedes ser realizados por personas físicas y agregaría a la definición que en la razón de negocios tiene que haber un fin lícito.

En síntesis, de este pequeño apartado, podemos establecer que la norma en estudio le confiere a la autoridad la potestad de presumir y concluir que una o varias operaciones "carecen" de razón de negocio, entendida la razón de negocios en los términos indicados previamente, sin embargo, se debe mencionar, como una aclaración, que "razón" puede, válidamente, equiparse a sinónimo, justificación o motivo, esto es, el por qué una negociación realiza una operación que, evidentemente tiene una repercusión en su situación fiscal.

IV. Objetivo de la norma

Como premisa del desarrollo del siguiente apartado es menester apuntar que atendiendo a la tendencia actual en las facultades de comprobación de las autoridades hacendarias, encaminadas, esencialmente a la determinación de operaciones inexistentes, en el caso de la norma en análisis, no solo no pretende eso –aun y cuando de su lectura se desprendan menciones que orienten en sentido diverso, que adelante se comentarán-, sino que se sustenta en el reconocimiento pleno de la existencia de la operación. Solo que la autoridad determina que ésta tiene un alcance en la situación fiscal del contribuyente distinto al pretendido por él cuando la realizó, y esto se observa desde el párrafo primero de la disposición, en donde, partiendo de la conclusión que la norma permite –actos jurídicos que "carecen" de razón de negocios y que además generan un beneficio fiscal para el contribuyente-, serán recategorizados para que produzcan los efectos fiscales que se hubieran generado de haberse realizado la operación o acto jurídico con la intención de obtener un beneficio económico razonable. Esto solo es posible, lógicamente, cuando se parte de la premisa de que la operación si existe, de otro modo no habría posibilidad material de recategorización alguna, sino simplemente se descalifica cualquier efecto fiscal que haya producido la operación, porque no existió.

Esta aclaración se hace pertinente, porque la razón de negocios -o "carencia" de ella-, es una calidad intrínseca de un acto jurídico existente, en donde lo que estaría en controversia es si el motivo que lo justificó es válido legítimo y lícito de conformidad con los fines y objetivos naturales de la negociación o, por el contrario, si ese motivo es reducir o eliminar la carga tributaria, aún y cuando se trata de una operación acorde con la actividad del contribuyente.

De este modo, la norma no pretende que la operación no exista, solo darle la dimensión que correspondería de haber obedecido a una razón de negocios que pretendiera un beneficio económico razonable, en contraposición de haberla realizado con solo pretendiendo reducir o eliminar la carga impositiva. En otras palabras, el procedimiento que prevé la norma es para, una vez concluido que la operación observada "carece" de razón de negocios, la autoridad la revalore,

adjudicándole un valor adecuado al beneficio razonable o, simplificando; está encaminado a redimensionar el alcance fiscal del acto jurídico.

Por ello es que aun y cuando el criterio sostenido por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa define adecuadamente la figura central del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, ante su carencia, da un alcance que no me parece compatible, a saber, la posibilidad de desconocer la operación misma, cuando la inexistencia del acto jurídico[8] impide cualquier razón y su redimensión fiscal. En otras palabras, solo es posible determinar si hay razón de negocios en actos existentes, porque solo a la luz de esa existencia se puede redimensionar el impacto económico fiscal de la operación, en cambio, en operaciones inexistentes no es posible ponderar la razón de negocios, simple y sencillamente porque no puede existir.

La diferencia, aun cuando sutil, es importante, porque los procedimientos que se regulan en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación tienen como propósito detectar tráfico de facturas en donde se consignan operaciones de compraventa de bienes y/o servicios que nunca tuvieron verificativo y lo único que, en realidad, se vende es la factura para que el comprador deduzca el gasto para efectos del impuesto sobre la renta y acredite, en su caso, el impuesto al valor agregado, en tanto que el procedimiento previsto en el artículo 5-A del mismo cuerpo legal, no pretende que la operación económica no tenga existencia. Se acepta que la tiene, se acepta, incluso, que corresponde a los fines de la negociación, solo que la razón por la que se hizo distorsiona la realidad fiscal del contribuyente en su favor. Esto es, sí son operaciones que inciden en la situación jurídica fiscal del contribuyente -de conformidad con la norma, las relevantes serían las que lo hacen de manera benéfica-, solo que no lo deben hacer en la dimensión que éste pretende, sino atendiendo a lo que se entienda como beneficio económico razonablemente esperado –más sobre esto adelante-.

Asimismo, dado el objeto de la norma, el procedimiento que ahí se prevé no está pensado para rechazar deducciones o reclasificar un ingreso simplemente porque para ello ya el marco jurídico existente, previo a la inclusión del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, se lo permitía a la autoridad fiscalizadora con el solo ejercicio de sus facultades de comprobación.

Piénsese que durante el ejercicio de las facultades de comprobación la autoridad fiscalizadora detecta operaciones, digamos, en beneficio del argumento, que

[8] Cuando menos no como se pretende hacer pasar, porque debemos recordar que en tratándose de operaciones inexistentes, lo que se determina como tal, es la operación que se encuentra mencionada en la factura expedida, pero si existe un hecho jurídico, a saber, la venta de la factura, que aun cuando resulta ilícita la operación, no deja, éste, de existir.

suponen deducciones. Sería el caso de que en virtud del protocolo previsto en el artículo 5-A, no podría llegar a determinarse el rechazo total porque se considerara que la "razón de negocios" implica que se trata de gastos no estrictamente indispensables, porque si ese fuera el caso, no sería menester recategorizar la operación, bastaría con indicar que la operación no es deducible por no ser estrictamente indispensable atendiendo a su contenido y, para ello, no se requiere un protocolo especial. O bien, el contribuyente declara un ingreso como exento. La norma en estudio igualmente no es útil para que la autoridad determine que en realidad se trata de un ingreso gravado, pues para llegar a esa conclusión, basta ver la sustancia de la operación para conocer el tratamiento fiscal que le corresponde para aplicarlo.

En este sentido, el artículo que nos ocupa, necesariamente tiene como premisa que reconoce las operaciones del contribuyente fiscalizado y que, incluso, cumplen con todos los requisitos legales que les sean propios, pero atendiendo a la "razón" que las motivó, pueden ser redimencionadas en su alcance económico.

En este punto de la reflexión es importante comentar que si la autoridad en realidad determinara una "carencia" de razón de negocios, pues es lo que sugiere el primer párrafo de la norma en estudio, tendríamos que solo podría concluirse que la operación no debe surtir efecto fiscal –en contraposición a su redimensión-. Por ejemplo, una deducción, que en ese escenario sería una sin justificación o motivo y, si es el caso, de ningún modo podría estimarse que esa erogación corresponde a una deducción estrictamente indispensable, tendría que rechazarse por no cumplir ese elemental requisito, al tratarse de una operación que no tendría que haberse hecho.

Este comentario, desde luego, en principio parece resultar contradictorio con lo arriba apuntado, sin embargo, dado que la norma no solo autoriza la recategorización, sino que es su finalidad misma, bien puede pensarse que la intención del legislador no fue que se desconociera la razón de negocios propiamente dicha –y que concluyera que no existe razón alguna, porque del ser el caso, no habría explicación para poder redimensionarla, pues ¿Cómo redimensionar una operación que se realizó sin justificación?-, sino, aun aceptando que se trata de una operación lícita y que corresponde a la finalidad de la negociación, su razón no fue, principal o únicamente-, el logro de los fines de la empresa, sino la consecución de la eliminación o reducción de la carga tributaria que en realidad correspondía.

Esto es, lo que autoriza la disposición presupone que si existe una razón para haber realizado la o las operaciones, pero se trata de una razón distorsionada, una que no corresponde al fin natural de la negociación de obtener utilidades de su

manejo legítimo y lícito, de tal manera que cuando la norma se refiere a desconocer la razón de negocios, lo pretendido es desconocer el propósito real que generó la o las operaciones y su correspondiente impacto económico, no la operación en sí misma o el hecho de que si tendrá un impacto en la situación fiscal del contribuyente, de ahí que la norma prevea, como fin, la redimensión de ese impacto económico.

Esa apreciación parece coherente con la naturaleza misma del tipo de norma de que se trata, que se ubica en la categoría de "normas antiabuso", cuya finalidad es evitar que los contribuyentes realicen actos jurídicos exclusivamente, o casi exclusivamente, para encontrarse en una posición fiscal más favorable en relación con otros contribuyentes y en relación con el Fisco, normas que como ya se dijo previamente, no son infrecuentes a nivel internacional y las tienes distintos países y, en cada uno, se prevé una consecuencia, en apariencia, distinta en caso de detectar la práctica abusiva, pero en esencia harto similar. En Francia es "Restablecer la verdadera naturaleza de la operación", en Alemania "Tomar la operación escondida por la operación simulada", en Nueva Zelanda y Sudáfrica "recaracterizar la operación a la que se estime conveniente para contrarrestar el beneficio fiscal", en Irlanda "Tomar las acciones justas y razonables para revocar o negar la ventaja fiscal" y, en Corea del Sur "Gravar las operaciones de acuerdo a la sustancia de las operaciones o beneficio económico".[9] Como se puede apreciar, no se pretende, en virtud de estas normas, desconocer la operación, sino cuestionar la razón que las inspiró, desconocer esa razón para redimensionar su impacto económico, de tal modo que corresponda a una razón válida y legitima.

En otras palabras, este tipo de normas es una respuesta a prácticas de fraude a la ley o abuso del derecho.[10] Aun así, tienen como premisas, por una parte, la existencia del acto o actos jurídicos que materializan esas prácticas y, por la otra, su licitud, aun y cuando se hayan realizado con la intención de eludir el pago del tributo -tan es así que la parte final de la norma claramente prevé que los efectos fiscales generados en virtud de la aplicación del precepto, en ningún caso generarán consecuencias en materia penal, en tanto que la inexistencia o simulación de la operación, en cambio, es ilícita y pretende evadir el pago del tributo- y su propósito es evitar esos abusos del derecho y/o fraudes a la ley.

[9] GODILLO, Agustín, *¿Qué es la regla general antiabuso (fiscal) propuesta en el Paquete Económico 2020?*, El Contribuyente, 2 de octubre de 2019. Disponible en: https://www.elcontribuyente.mx/2019/10/que-es-la-regla-general-antiabuso-fiscal-propuesta-en-el-paquete-economico-2020/ Fecha de consulta: 10 de diciembre de 2020.

[10] *Iniciativa Paquete Económico 2020*, Basham, Ringe, Correa, 23 de septiembre de 2019. Disponible en: https://www.basham.com.mx/iniciativa-paquete-economico-2020/ Fecha de consulta: 10 de diciembre de 2020.

V. Respecto del protocolo general

El segundo párrafo de la norma, prevé las condiciones en que se puede presumir la inexistencia de la razón de negocios y el protocolo a seguir para concretarlo, a saber, que se debe detectar la situación en virtud del ejercicio de facultades de comprobación y, antes de "desconocer", para efectos fiscales, las operaciones, se debe informar al contribuyente, en el acta última parcial, oficio de observaciones o la resolución provisional a que se refiere el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, según se trate de visita domiciliaria, revisión de gabinete o revisión electrónica de la contabilidad. De este párrafo es menester destacar la palabra "desconocer", seguida de "los efectos fiscales del acto jurídico", que resulta, en apariencia, contradictorio con lo que esmeradamente se trató de explicar en la apartado precedente, en el sentido de que la norma no autorizaba el desconocimiento de la operación, porque lo que su primer párrafo prevé es la posibilidad de redimensionar el impacto del acto jurídico para darle *"… los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente."*, no el establecer que la operación no existe o se desconozca del todo, sin embargo, la contradicción es solo aparente, porque lo que la norma dispone es el desconocimiento de los efectos fiscales, que no son sino aquellos que el contribuyente imprimió a la operación y, obligadamente, tienen que ser desconocidos para, entonces, redimensionar el auténtico efecto que a la operación corresponde.

Este, debo insistir, no se puede llevar al extremo de que la autoridad niegue cualquier efecto fiscal, porque de ser el caso, estaríamos en presencia de operaciones que pueden ser rechazadas o reclasificadas en ejercicio de las facultades de comprobación ya existentes, sin necesidad del protocolo especial que se prevé en el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, según ya se comentó, porque la redimensión comentada no puede llegar al extremo de considerar que el *"beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente"* es la inexistencia de beneficio económico, por un lado, porque al ser evidente que ningún contribuyente pretende no tener beneficio alguno al realizar un acto jurídico con impacto directo en su situación fiscal y, por el otro, porque fue el propio legislador federal quien, desde el párrafo primero de la norma, estableció su propósito y éste lo es la redimensión del acto jurídico y fija el marco de referencia en un *"beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente"*, y así puesto, no podría interpretarse que la redimensión alcanza para establecer que el beneficio esperado es cero.

IV. Respecto del protocolo especial de procedencia

El tercer párrafo establece un mini protocolo para la procedencia de la aplicación de la norma, exigiéndole a la autoridad fiscalizadora someta el tema a consideración de un órgano colegiado conformado por integrantes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, para que emita una opinión de aplicación de la norma, con una denegación tácita si no se resuelve en el plazo de dos meses, siendo lo preocupante de esta porción normativa que todo el procedimiento que se debe seguir, incluida la integración del órgano colegiado, número y nivel de los funcionario que lo integran, los requisitos y plazos de las etapas, métodos de trabajo, la existencia misma de un derecho de audiencia en favor del gobernado que legítimamente podría tener argumentos en contra de la aplicación de la norma, serán fijadas mediante reglas de carácter general que al efecto emita el propio Servicio de Administración Tributaria, normas que, sin lugar a duda, en su momento, serán materia de múltiples controversias que cuestionarán si aquellas se ajustan a la ley y a la constitución federal misma.

A la fecha de elaboración de este trabajo no se detectó norma o regla alguna –sería en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020, o en alguna de sus dos modificaciones, que en el caso fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación de 28 de diciembre de 2019, 12 de mayo y 24 de julio de 2020, respectivamente- que regulara lo atinente al segundo párrafo del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, omisión que impide la aplicación de la norma, al estar condicionado a que un órgano colegiado, que aún no ha sido creado, autorice su aplicación, obstáculo material imputable en exclusiva al Servicio de Administración Tributaria, ente encargado de la emisión de la regla o reglas pertinentes.

El tercer párrafo prevé lo que bien podría considerarse el punto de partida focal que da pauta a la presunción con la que se da inicio al protocolo que la norma prevé, a saber, la definición de lo que es el beneficio económico razonablemente esperado, identificándolo, en síntesis, cuando el acto o conjunto de actos jurídicos genera, para el contribuyente, un beneficio económico menor al beneficio fiscal. Esta porción normativa, en relación con lo que prevé el sexto párrafo de la norma, contiene un elemento que se aleja de lo esperado de una norma tributaria, a saber, objetividad, precisión y/o exactitud, pues hace referencia a una figura de, cuando menos, complicada identificación material.

El incluir en la figura el término “razonable” abre un abanico de posibilidades de interpretación, porque aun y cuando, valga la expresión, puede pensarse razonable entender el término de “beneficio razonablemente esperado”, deja en

manos del interprete –con base en su propia "razón"-, el definir si un beneficio es o no razonable y ello puede variar tanto como tantas opiniones se encuentren involucradas, pues por su propia naturaleza, razonar, es una acción subjetiva y lo razonable solo es conclusión de esa acción y, por tanto, igualmente subjetiva.

El citado sexto párrafo establece lo que parecen ser parámetros objetivos para identificar el beneficio razonablemente esperado por el contribuyente, identificándolos cuando las operaciones busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar el posicionamiento en el mercado -que además constituye una lista enunciativa-, supuestos factibles de verificarse más de uno en una operación y, simultáneamente, no se obtenga un beneficio económico y, en cambio un aparente beneficio fiscal y los ejemplos de esto pueden abundar. Sin embargo, la norma no sanciona el obtener un beneficio fiscal en virtud de una o varias operaciones, en tanto superior al beneficio económico derivado de ellas sino un beneficio fiscal superior al "beneficio económico razonablemente esperado". Esto es, las operaciones que realice un contribuyente no necesariamente deben reportar un beneficio o siquiera el esperado, sino basta que la operación se realice con el propósito de lograr un beneficio razonable, aun cuando no se concrete y solo puede ser así, porque en el cotidiano trajinar de las negociaciones ocurren actos desafortunados que no reportan la ganancia esperada, sino una perdida que puede ir de lo mesurada hasta lo catastrófico y tener un efecto, de inmediato, en la reducción o desaparición de la carga tributaria.

Recordemos que el concepto central de la norma es "razón de negocios" o motivo/justificación para realizar un acto jurídico determinado, que, si es legítimo, la más elementa lógica orientaría a que se realiza con alguna de las finalidades arriba mencionadas, dado lo cual, en automático, quedaría imposibilitada la aplicación de la norma, aun cuando su realización implique haber obtenido un beneficio fiscal superior al económico esperado, que bien puede ser nulo. Lo que pretende la norma, en cambio, es detectar aquellos actos que aun y cuando en apariencia tienen esa justificación, motivación o razón legítima, en realidad se trata de intentos por defraudar la ley o abusar de un derecho y que su razón es, primordial, aun cuando no necesariamente única, el beneficio fiscal que se pueda lograr.

Posibles problemáticas que se proyectan en la implementación del artículo 5-A son los elementos a los que la autoridad atenderá para considerar que se puede presumir la carencia de razón de negocios, porque el elemento detonante es una figura, que, en el mejor de los casos, es ambigua y cuyo conocimiento y, por tanto determinación, está lejos de ser claro en la norma, a saber, el "beneficio económico razonablemente esperado", pues la autoridad indica que se cuantificará considerando la "información contemporánea", relacionada con la operación

analizada, el beneficio que el contribuyente esperaba obtener –es este caso, si está soportado razonablemente-.

VI. Información contemporánea

Es cierto que la norma vincula "información contemporánea" a la operación objeto de análisis, pero no precisa que tipo de información es la que se ocupará y lo cierto es que "contemporánea", es un término harto ambiguo, pues solo refiere lo existente en la misma época o tiempo que otra persona o cosa.[11] Para darnos una idea de lo ambiguo del término, puede estimarse, entonces que dos personas que se llevan 20 o 30 años de edad son contemporáneas, sin embargo, ya pertenecen a dos generaciones distintas con todo lo que ello implica. Así, contemporáneo puede ser tan amplio como el mismo siglo o tan reducido a un mes o semana,[12] pero lo cierto es que la norma no lo define y en materia comercial, a la velocidad que evoluciona en el siglo XXI, da un margen de discrecionalidad preocupante. Además, en un solo tipo de operación sería necesario ponderar no solo el momento en que se realiza, pues existen otros elementos contextuales, como lo son el comercial, el económico, el técnico, el de negocios, la confidencialidad de prácticas de negocios, etcétera. No obstante, asumamos, en beneficio del argumento, que pudiera establecerse, "razonablemente" una definición de "contemporáneo"; aun cabría definir otros elementos también contextuales que hacen variar una operación que, en apariencia, es la misma, por ejemplo, lugar, clima, escases, distancia del proveedor, costos de envió y operación, ofertas, ventas de remate o liquidación y un larguísimo etcétera que la norma no define y que puede generar actos arbitrarios por parte de la autoridad fiscalizadora.

La importancia del elemento es tal, que una interpretación errada radical o arbitraria puede dar pauta a serios abusos en la aplicación de la prerrogativa que la norma prevé en favor de la autoridad. Veamos:

> a) Según la secuencia prevista en la norma, se autoriza a la autoridad fiscal, como conclusión de lo que en ella se prevé, a redimensionar el efecto fiscal de una operación -para darle el efecto que correspondería al beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente de acuerdo a un motivo o justificación adecuados, válidos o legítimos-.

[11] REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *contemporáneo*. Disponible en https://dle.rae.es/contempor%C3%A1neo?m=formel Fecha de consulta: 10 de diciembre de 2020.

[12] No es lo mismo ponderar una venta de ropa de invierno a finales del mes de marzo que ponderarla durante el ya famoso "Buen Fin".

> b) Para ello, previamente, debe establecer que la o las operaciones analizadas carecen de razón de negocios –en el sentido comentado previamente-.
>
> c) Antes, debe presumir la carencia de esa razón de negocios que, a su vez –obviando, de momento, el protocolo de autorización de aplicación de la norma por parte de un órgano colegiado cuya conformación y métodos de trabado aún se desconocen- obedecerá a que se detectó que el beneficio fiscal derivado de la o las operaciones, es superior al beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.
>
> d) Para estar en posibilidad de realizar esa comparación se debe establecer si existe ese beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente a la luz de si la o las operaciones analizadas se realizaron con el fin de buscar generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes del contribuyente, mejorar la posición en el mercado, entre otros posibles supuestos no definidos en la norma y,
>
> e) Para cuantificar ese beneficio económico, la autoridad tomará en cuenta la "información contemporánea" relacionada con la operación objeto de análisis, sin omitir lo que sobre el particular hubiere proyectado el propio contribuyente.

No es complicado observar que el escalón básico o primero, que puede dar pauta a la materialización del procedimiento es el análisis de una o varias operaciones a la luz de la "información contemporánea" qué, como simple concepto, en el mejor de los escenarios, solo da una idea general de lo que significa, pero para iniciar un procedimiento que, en principio tendría que estar revestido de seguridad y certeza jurídica, que exige, a su vez, elementos y parámetros objetivos de análisis, es insuficiente y no es lejano pensar que diera pauta a que la autoridad fiscalizadora, con una consulta a una página de internet –digamos, Mercado Libre o Amazon- considere que la o las operaciones analizadas carecen de razón de negocios. ¿Qué se puede alegar? Sería ciertamente información contemporánea, pero, ¿Sería suficiente? Esto, finalmente será materia de análisis y determinación por parte de los tribunales competentes.

Lo que se esperaría de la norma es la fijación de parámetros objetivos que den seguridad al contribuyente de que lo que se llegue a determinar no será producto de la mera especulación o cálculo subjetivo de la autoridad, sin embargo, el

término "información contemporánea" carece de ese elemento objetivo y sus alcances o definición particular no podrán estar en reglas de carácter general, porque la norma legal no lo autoriza. En cualquier caso, el tomar en consideración "información contemporánea" –cualquier cosa que la autoridad fiscalizadora decida lo que esto significa- puede dar pauta a considerar, según su apreciación discrecional de esas operaciones, comparadas con la información contemporánea, que una carecen de razón de negocios y, por tanto, así lo presuma, salvo prueba en contrario.

VII. La carga de la prueba

Este apartado se debe iniciar que el marco normativo que regula, en general, los actos jurídicos entre particulares, en específico, aquellos que tiene como finalidad una repercusión económica, prevén, como regla general, que se presumen realizados de buena fe, lo que, para simplificar, se traduce en que, salvo prueba en contrario, son lícitos y válidos y que no pretenden el perjuicio de terceros, sino una ganancia legítima de los involucrados. Así lo interpretó la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis XLVII/2009, cuyos datos de localización se indicaron arriba, que dice:

> "**CAUSACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES. LA CARGA DE LA PRUEBA DE QUE UN ACTO, HECHO O NEGOCIO JURÍDICO ES ARTIFICIOSO RECAE EN QUIEN HACE LA AFIRMACIÓN CORRESPONDIENTE**. Las operaciones no prohibidas legalmente que lleven a cabo los contribuyentes -entre ellas, las inversiones en acciones- cuentan con presunción de licitud, si en ello coincide el que no se presentan como ajenas a la práctica comercial ordinaria. Por tanto, cuando se alegue que una determinada operación no revela la intención de realizar una inversión real, sino que tiene un propósito especulativo que únicamente pretende eludir el impuesto correspondiente, la parte que propone tal argumento debe aportar los elementos que acrediten la ausencia de sustancia jurídica. Así, para probar el carácter artificioso de una operación ante la autoridad jurisdiccional, debe argumentarse, por ejemplo, atendiendo a si: la operación tiene una repercusión económica neta en la posición financiera del contribuyente; existe una razón de negocios para la realización de la operación; al efectuar la transacción podía razonablemente anticiparse la generación de una ganancia, previa a la consideración de los efectos fiscales de la operación; o bien, la medida en la que el particular se hubiera expuesto a sufrir una pérdida bajo circunstancias ajenas a su control. Todo lo anterior, sin dejar de reconocer que el tema aludido resulta de particular complejidad, por

> lo que las cuestiones propuestas como elementos para la valoración de cada caso no son más que una aproximación que no pretende ser la guía rectora definitiva de los juicios que versen sobre el carácter artificioso o abusivo de una operación, o sobre su plena validez.

La lectura de la tesis informa, con algún tiempo de anticipación a la existencia de la norma materia de este trabajo, la problemática de la ausencia de sustancia jurídica, el carácter artificioso de una operación, si existe una razón de negocios, ausencia de aquella o su necesidad en las operaciones realizadas por un contribuyente y el impacto impositivo que genera, pero en un contexto muy acorde con los principios jurídicos generales de la carga de la prueba que se desprenden de los artículos 81 a 83 del Código Federal de Procedimientos Civiles, 68 del Código Fiscal de la Federación y 42 de Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, a saber: Quien afirma está obligado a probar, aun con lo complejo que pudiera resultar –según lo reconoce la Primera Sala-, en contraposición a la potestad otorgada a la autoridad de presumir la ausencia de la razón de negocios.

Según el marco normativo indicado en el párrafo precedente y los principios generales de derecho que la tesis analiza, no basta imputar que una operación: "*… no revela la intención de realizar una inversión real, sino que tiene un propósito especulativo que únicamente pretende eludir el impuesto correspondiente…", sino que* "…la parte que propone tal argumento debe aportar los elementos que acrediten la ausencia de sustancia jurídica." *Y sigue indicando que "…para probar el carácter artificioso de una operación (…), debe argumentarse, por ejemplo, atendiendo a si: la operación tiene una repercusión económica neta en la posición financiera del contribuyente; existe una razón de negocios para la realización de la operación; al efectuar la transacción podía razonablemente anticiparse la generación de una ganancia, previa a la consideración de los efectos fiscales de la operación; o bien, la medida en la que el particular se hubiera expuesto a sufrir una pérdida bajo circunstancias ajenas a su control*".

Sin embargo, la norma en estudio –que no es más que la expresión general del Legislador Federal, quien finalmente la aprobó- decide obviar, no el criterio, que finalmente es solo la interpretación del marco jurídico aun en vigor, sino el marco jurídico y constitucional mismo –sí, incluido el artículo 20 constitucional, en donde se establece la presunción de inocencia-,[13] pues con el solo sustento de la

[13] No se puede pasar por alto que no es la primera y, con toda seguridad, no será la última vez que esto suceda en el marco jurídico tributario, como sucedió con el artículo 69-B del mismo Código Fiscal de la Federación, que prevé una prerrogativa en favor de la autoridad que revierte esos principios de buena fe y presunción de inocencia que no solo se prevén en la legislación civil, sino en la propia normatividad tributaria, a saber, los artículos 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y 63 del Código Fiscal de la Federación.

revisión de *"información contemporánea"* –existe el protocolo de autorización de aplicación de la norma a que se refiere su tercer párrafo- puede presumir la carencia de razón de negocios, esto es, puede presumir, para efectos prácticos, que la operación *"…tiene un propósito especulativo que únicamente pretende eludir el impuesto correspondiente…"* sin tener que probar que así es, porque según el texto de la norma, dada la presunción, a quien le toca probar es al contribuyente –presunción salvo prueba en contrario-. Esto es, es al contribuyente al que, a pesar de que existe, legalmente, una presunción de buena fe en los actos jurídicos económicos que realiza y, además, una presunción de inocencia constitucionalmente reconocida, le corresponde demostrar que la o las operaciones analizadas por la autoridad tienen un propósito no especulativo que solo pretende eludir el impuesto correspondiente y que, por tanto, tienen una razón de negocios, una justificación o motivación válida y legítima.

Desde luego puede pensarse que la norma no es contraria a lo que establece el marco normativo que interpreta la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, porque no autoriza, a la autoridad fiscalizadora, a establecer, en virtud del análisis de la "información contemporánea" la carencia de la razón de negocios, solo a presumirla –de ahí que, claro, se puede alegar que la autoridad no afirma la carencia de razón de negocios, justificación o motivo válidos y legítimos de la operación-, lo que dará pauta para que tal presunción se dé a conocer al contribuyente fiscalizado para que la desvirtúe y, solo cuando no se logre desvirtuar esa presunción, entonces se podrá concluir en esa carencia de razón de negocios y proceder a la redimensión económica de la o las operaciones para darle los efectos fiscales que corresponderían a un beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

No obstante, es palpable que tal posición resulta insostenible si se parte de la premisa de que lo que en realidad establece la Primera Sala es que a quien le corresponde probar que una operación se hizo con el *"…propósito especulativo que únicamente pretende eludir el impuesto correspondiente…"* es a quien lo afirme y si bien, en principio, la autoridad fiscalizadora no lo estaría afirmando, también lo es que aplicada la tesis y las normas que interpreta contrario sensu, no es el contribuyente quien tendría que probar que su operación no tiene ese propósito, por las presunciones que le protegen y porque al final, sin que la autoridad fiscal pruebe el carácter especulativo de la operación, pero en virtud de que el gobernado no cumplió con una carga probatoria que, en realidad, no tendría que tener, si concluye en que la operación *"… tiene un propósito especulativo que únicamente pretende eludir el impuesto correspondiente…"* y podrá redimensionarla.

En otras palabras, no tendría que ser el contribuyente el que probara lo que ya se presume en su favor, sino tocaría a la autoridad desvirtuar esa presunción, sin

embargo, la norma, simplemente, por voluntad del Legislador Federal, eludir el esquema de presunciones comentados, contraponiendo una presunción distinta que podría ser suficiente si solo se tratara de contrastar presunciones legales, pero parece que en caso, la presunción que deriva del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, se opone a lo previsto en el artículo 20, cuyo alcance no puede estimarse solo circunscrito a la materia penal, sino a todas aquellos actos y actividades de la vida humana en donde se pueda llegar a reprochar un comportamiento no inocente. Habrá que esperar a ver si los contribuyentes, llegado el caso, plantean ante las instancias correspondientes la transgresión a la presunción de inocencia comentada y, en su caso, que llegan a resolver los tribunales competentes.

No obstante, ya descontando que es al contribuyente al que le tocará la carga de la prueba en el sentido de que su o sus operaciones si tienen una razón de negocios, queda, entonces, por definir cuál sería el estándar de prueba para demostrarlo y lo cierto es que la norma nada dice sobre el particular y ciertamente no tendría por qué decirlo, pues no habría razón de un estándar de prueba especial, basta el marco normativo preexistente tanto en el Código Federal de Procedimientos Civiles, en el Código Fiscal de la Federación y en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo para tal efecto. Esto es, el tema no será el tipo de pruebas pertinentes y al alcance del gobernado para probar lo conducente, pues tendrán que ser todas las reconocidas como tales en esos ordenamientos, sino la ponderación que la autoridad fiscalizadora haga de esas ellas, tema relevante, porque la práctica reciente demuestra que el Servicio de Administración Tributaria (des)califica las únicas pruebas posibles al alcance de los contribuyentes con parámetros que, cuando menos en sede administrativa, son difíciles de superar, como, en tratándose de documentales privadas, en donde se suelen calificar como insuficientes precisamente por ser privadas -¿Qué otra tendría al alcance un contribuyente para demostrar el tipo y naturaleza de una operación entre particulares?-y que, por tanto, pueden ser confeccionadas a discreción del gobernado; que carecen de fechas cierta; que solo prueban que se pactó el acto jurídico pero no su realidad o intención –en caso de aplicarse el artículo 5-A, el razonamiento podría ser que no prueban la razón por la cual se hizo el negocio-. De nueva cuenta, habrá que esperar para ver que se va definiendo sobre el tema en la operación cotidiana de la norma en estudio.

Finalmente, la interpretación en lo relacionado a la aplicación de la norma en estudio corresponderá a los tribunales competentes, tanto en lo tocante a la constitucionalidad de la norma, legalidad en la implementación de los protocolos que ahí se prevén, así como las cuestiones de fondo, caso por caso, respecto de si se determinó adecuadamente la presunción, si correctamente se estimó desvirtuada, entre otras cosas que la realidad demostrará que emergerán

insospechadamente y que la mera imaginación no alcanza para abarcarlas en este trabajo.

VIII. El beneficio fiscal

Intencionalmente deje este punto, que corresponde a lo que prevé el quinto párrafo del precepto analizado, porque en realidad me pareció el menos relevante, pues trata de definir cuando existe un beneficio fiscal y, para ese propósito, bastaba el primer renglón que señala que lo es cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución, pues así basta el estudio de cualquier acción o situación para determinar si cumple ese parámetro para establecer si existe un beneficio fiscal o no, sin ser ya necesaria una enumeración de posibilidades que, además es enunciativa y no limitativa, porque lo ahí descrito y lo no descrito, igual tienen que tratarse de acciones o situaciones que cumplan con el parámetro general y si así es, cualquier listado sobra, pues de otro modo, pareciera que ese postulado general no es suficientemente explicativo y, por tanto, tiene que ser ejemplificado.

IX. A manera de conclusión

Es indiscutible que la integración de normas antiabuso en el sistema jurídico fiscal mexicano era ya indispensable, dada la alta sofisticación en la implementación de acciones realizadas para eludir el pago del tributo, no obstante, la norma creada para evitar esas acciones presenta complejidades de operación no poco importantes, tanto por la ambigüedad de conceptos y figuras indispensables para su correcta aplicación, como por el protocolo que ella misma prevé para habilitar su operación, dificultades que solo podrán resolverse conociendo, como resultado de la práctica cotidiana, las áreas de oportunidad para mejorar las acciones antiabuso, que acorde con lo comentado en la introducción de este trabajo, esas mejoras armarán más adecuadamente a la autoridad fiscal en el constante combate a la elusión y evasión fiscal.

DE LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES

Gustavo Arturo Esquivel Vázquez*

Resumen

El este artículo se diserta sobre el concepto de materialidad expresado por los órganos jurisdiccionales y la manera en que se debe acreditar la materialidad y la obligación de la autoridad fiscal de motivar sus actos en este tópico.

Abstract

This article is based on the concept of materiality expressed by the courts and how the materiality and obligation of the tax authority to state reasons for its actions in this topic must be established.

Palabras clave: Materialidad, Prueba, Razonable, Discrecionalidad.

Key words: Materiality, Proof, Reasonable, Discretionary.

I. INTRODUCCIÓN

En la vida contemporánea muchos de sus aspectos se han agilizado, actualmente en la materia fiscal en general y en lo concerniente a la comprobación de los gastos por la obtención de bienes o la prestación de servicios en lo particular. El uso de las herramientas tecnológicas modernas por parte de la autoridad hacendaria tiene como consecuencia una mayor capacidad para revisar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, siendo relevante que los contribuyentes tengan que probar que se haya realizado la obtención de bienes o la prestación de servicios, es decir su *materialidad*.

En los párrafos siguientes se manifestarán ciertas reflexiones acerca del concepto de materialidad, cómo y a quién le corresponde acreditarla.

* Integrante de los Claustros de Doctores en Derecho de los posgrados de la Universidad Nacional Autónoma de México y de la Universidad Panamericana. Correo electrónico: gesquivelv@derecho.unam.mx

II. CONCEPTO

La materialidad de las erogaciones para la adquisición de bienes o la prestación de servicios es motivo de cuestionamientos de los contribuyentes ante la autoridad fiscal o los órganos jurisdiccionales, sin embargo es un concepto que no cuenta expresamente con una definición legal, pero que de alguna manera ha sido ya explicado por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa en su jurisprudencia VIII-J-SS-118 al manifestar que:

> **VIII-J-SS-118**
>
> **COMPROBANTES FISCALES. LA AUTORIDAD PUEDE VÁLIDAMENTE DESCONOCER SU EFECTO FISCAL CUANDO LAS OPERACIONES AMPARADAS EN ELLOS CAREZCAN DE MATERIALIDAD**.- En la tesis 1a. CLXXX/2013, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación definió que los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales; es decir, su función es dejar constancia documental fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Ahora bien, no debe perderse de vista que a través de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal puede verificar si la factura emitida por un contribuyente, efectivamente consigna un hecho gravado por una contribución. En este sentido, el que no sea cuestionado el comprobante fiscal respecto a los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, no implica que proceda de forma automática, por ejemplo, el acreditamiento o la devolución solicitada con base en este, pues la autoridad al advertir por diversos medios que la operación a que se refiere la factura es inexistente, está en posibilidad de desconocer el efecto fiscal que el contribuyente pretende con dicho documento, ya sea acumulación de ingreso o deducción, pues no existe el hecho gravado por la contribución. Por ello, cuestionada la operación que ampara el comprobante, atendiendo a la carga probatoria que le corresponde en el juicio contencioso administrativo, le corresponde al demandante aportar otros medios de prueba para demostrar su materialidad.
>
> (Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/38/2019)

Del texto anterior la parte que interesa es la siguiente:

> [...] los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales; es decir, su función es dejar constancia documental fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente.

De dicho párrafo se infiere que la materialidad de una erogación para la adquisición de un bien o la prestación de un servicio, se limita a que se acredite la existencia de un hecho o un acto, para determinar la situación fiscal concreta de un contribuyente.

Por otra parte, respecto de la materialidad Vela Peón opina que:

> [...] la materialidad de las operaciones", que –en mi opinión– sería el demostrar el elemento objetivo antes referido: la materia del acto, negocio o contrato jurídico.[1]

Lo anterior parece sencillo, sin embargo, para acreditar la existencia de un hecho o un acto, para determinar la situación fiscal concreta de un contribuyente, en la cotidianeidad ha resultado complicado, lo que se será motivo del siguiente apartado.

III. ACREDITAMIENTO

Previamente a reflexionar sobre los elementos probatorios que tienen los contribuyentes para acreditar la materialidad de la erogación, los que serán presentados a la autoridad fiscal o los órganos jurisdiccionales, para que éstos ponderen si se acredita la materialidad de la adquisición de un bien o la prestación de un servicio, resulta pertinente acudir al texto legal que alude a las operaciones inexistentes.

El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación en la parte que interesa tiene el siguiente texto:

> **Artículo 69-B**. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los

[1] VELA PEÓN, Antonio Alberto, *Un Frankenstein fiscal* llamado "materialidad de operaciones", Revista Puntos Finos, Octubre 2019, página 52 a 57. Disponible en: https://www.ccpm.org.mx/avisos/2018-2020/un-frankenstein-fiscal-materialidad-operaciones-puntos-finos.pdf Fecha de consulta: 30 de noviembre de 2020.

> 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.

Según el dispositivo antes transcrito, una operación se presumirá inexistente en dos supuestos:

> 1) Cuando un contribuyente emitió un comprobante 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.
>
> 2) Que dichos contribuyentes se encuentren no localizados.

Hasta ahí parece bastante claro, pero ocurre con frecuencia que en el primer supuesto la autoridad fiscal considera insuficientes las pruebas del contribuyente para estimar que efectivamente se realizó un servicio y por ende la existencia de la operación amparada por un comprobante.

Ante la observación de la autoridad de una operación inexistente del contribuyente, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su jurisprudencia 2a./J.78/2019 (10a.) ha determinado que el contribuyente debe acreditar la real materialización de la operación cuestionada por la autoridad fiscal, jurisprudencia que en la parte que interesa señala que:

> De tal manera que si el contribuyente sujeto a las facultades de comprobación no acredita la real materialización de las actividades u operaciones registradas en su contabilidad y comprobantes fiscales, la autoridad fiscal válidamente podrá declarar su inexistencia, y determinar que esos documentos carecen de valor probatorio y, por ello, no podrá tomarlos en cuenta para efectos de la procedencia de la pretensión del contribuyente.[2]

En idéntico sentido se ha pronunciado el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, que ha expresado que el contribuyente tiene la carga de la prueba, según la jurisprudencia VIII-J-SS-118, ya transcrita previamente y la diversa VIII-J-2aS-62, cuyo texto es el siguiente:

[2] Registro 2020068 del Semanario Judicial de la Federación.

VIII-J-2aS-62

IMPUESTO SOBRE LA RENTA. - LA AUTORIDAD TIENE FACULTADES PARA CUESTIONAR LA MATERIALIDAD DE LOS HECHOS QUE SUSTENTAN LOS INGRESOS GRAVADOS Y LOS GASTOS DEDUCIDOS.- En términos de la tesis 1a. CXCVII/2013 (10a.) emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el cumplimiento de los requisitos aplicables a los comprobantes fiscales no implica que proceda automáticamente el efecto fiscal que el contribuyente pretenda. De ahí que, en caso de ser cuestionado en la fiscalización, el contribuyente debe demostrar la materialidad de las operaciones que generaron los ingresos gravados y los gastos deducidos. Se arriba a esa conclusión, porque el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación prevé que el registro contable se integra también con la documentación que lo compruebe, habida cuenta que las Normas de Información Financiera A-1, A-2, A-3 y A-4 establecen los principios de sustancia económica, de confiabilidad, veracidad y verificabilidad de las operaciones. Por añadidura, la autoridad puede válidamente cuestionar la materialidad de una operación, porque esa es precisamente la finalidad de las compulsas. Se arriba a esa conclusión, porque buscan verificar (cruzar información) si las operaciones que un contribuyente manifestó realizar con un tercero efectivamente se realizaron, a través de la fiscalización de este. De ahí que se explique por qué, en términos de la fracción VI del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, deben darse a conocer los resultados de las compulsas al contribuyente visitado, es decir, para que aporte elementos para demostrar la materialidad de las operaciones negadas por los terceros que le expidieron los comprobantes fiscales.

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S2/27/2018)

De conformidad a las jurisprudencias antes mencionadas, se tiene que ante la aseveración del contribuyente de que existió una operación, por su afirmación corresponde a éste la carga de la prueba, de conformidad al artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria al Contencioso Administrativo Federal.

La opiniones jurisdiccionales expresadas sobre este tópico convergen en que el contribuyente debe acreditar su aserto con la documentación idónea, estimando por una parte insuficientes los simples registros contables, por lo que *si el contribuyente auditado es omiso en exhibir la documentación comprobatoria que sirva*

de complemento y demuestre la materialización de los hechos consignados en los comprobantes fiscales exhibidos, la autoridad hacendaria válidamente podrá cuestionar la existencia de las operaciones descritas, ya que es imprescindible adminicular los comprobantes fiscales, con diversa documentación comprobatoria, para así tener certeza de que las operaciones consignadas en tales documentos existieron en la vida material tal y como se expresa en los siguientes precedentes del Tribunal Federal de Justicia Administrativa:

VIII-P-1aS-576

COMPROBANTES FISCALES. LOS REGISTROS CONTABLES DEBEN ESTAR APOYADOS CON LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA CORRESPONDIENTE, POR LO QUE SI ÚNICAMENTE OBRAN AQUELLOS, LA AUTORIDAD FISCALIZADORA ESTÁ EN POSIBILIDADES DE DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES DESCRITAS EN ELLOS.- La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis 1a. CLXXX/2013, cuyo rubro es: "COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES", señaló que los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales, teniendo la función de dejar constancia fehaciente de que existió un hecho o acto gravado para deducir y acreditar determinados conceptos para efectos tributarios. Por su parte, el artículo 29 fracciones I y VI, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación -legislación vigente en el ejercicio fiscal 2014- establece que los sistemas y registros contables deben identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que aquellos puedan identificarse con las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo las actividades liberadas de pago por las disposiciones aplicables. En ese tenor, de la adminiculación del concepto de comprobantes fiscales, con lo previsto en el artículo mencionado con antelación, se tiene que los comprobantes fiscales no se pueden considerar perfectos per se, para acreditar la materialidad de las operaciones consignadas en ellos, ya que para que se considere real y probado su contenido, es indispensable que estén respaldados en los elementos documentales que comprueben que lo consignado en ellos, existió realmente; lo que implica la condición de contar con la documentación comprobatoria idónea para que se acredite el contenido de las operaciones detalladas. De ese modo, si el contribuyente auditado es omiso en exhibir la documentación comprobatoria que sirva de complemento y demuestre la

materialización de los hechos consignados en los comprobantes fiscales exhibidos, la autoridad hacendaria válidamente podrá cuestionar la existencia de las operaciones descritas, ya que es imprescindible adminicular los comprobantes fiscales, con diversa documentación comprobatoria, para así tener certeza de que las operaciones consignadas en tales documentos existieron en la vida material.

VIII-P-1aS-503

COMPROBANTES FISCALES. LOS REGISTROS CONTABLES DEBEN ESTAR APOYADOS CON LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA CORRESPONDIENTE, POR LO QUE SI ÚNICAMENTE OBRAN AQUELLOS, LA AUTORIDAD FISCALIZADORA ESTÁ EN POSIBILIDADES DE DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES DESCRITAS EN ELLOS.- La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis 1a. CLXXX/2013, cuyo rubro es: "COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES", señaló que los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales, teniendo la función de dejar constancia fehaciente de que existió un hecho o acto gravado para deducir y acreditar determinados conceptos para efectos tributarios. Por su parte, el artículo 29 fracciones I y VI, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación -legislación vigente en el ejercicio fiscal 2014- establece que los sistemas y registros contables deben identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que aquellos puedan identificarse con las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo las actividades liberadas de pago por las disposiciones aplicables. En ese tenor, de la adminiculación del concepto de comprobantes fiscales, con lo previsto en el artículo mencionado con antelación, se tiene que los comprobantes fiscales no se pueden considerar perfectos per se, para acreditar la materialidad de las operaciones consignadas en ellos, ya que para que se considere real y probado su contenido, es indispensable que estén respaldados en los elementos documentales que comprueben que lo consignado en ellos, existió realmente; lo que implica la condición de contar con la documentación comprobatoria idónea para que se acredite el contenido de las operaciones detalladas. De ese modo, si el contribuyente auditado es omiso en exhibir la documentación comprobatoria que sirva de complemento y demuestre la

> materialización de los hechos consignados en los comprobantes fiscales exhibidos, la autoridad hacendaria válidamente podrá cuestionar la existencia de las operaciones descritas, ya que es imprescindible adminicular los comprobantes fiscales, con diversa documentación comprobatoria, para así tener certeza de que las operaciones consignadas en tales documentos existieron en la vida material.
>
> **VIII-P-1aS-450**
>
> **DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA. NATURALEZA Y UTILIDAD EN LA DETERMINACIÓN DE CONTRIBUCIONES**.- El artículo 6 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, establece que las contribuciones se realizan conforme a las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales. A su vez, el párrafo tercero del referido numeral, establece que corresponde a los contribuyentes determinar las obligaciones tributarias a su cargo. Ahora bien, para que los gobernados determinen de manera correcta las contribuciones a su cargo, debe de tenerse en consideración, que la contabilidad es la base para la liquidación de los tributos, de esa manera, es imprescindible que la misma refleje fielmente la realidad contributiva del sujeto pasivo al patentizar la realidad económica, a través de las modificaciones y movimientos en el patrimonio del sujeto pasivo. En ese orden de ideas, de conformidad con el artículo 28 fracción I, del Código Fiscal de la Federación -vigente en el 2014- la contabilidad se integra, entre otros elementos, con los registros o asientos contables y la documentación comprobatoria; por lo tanto, si la contabilidad es la base para la liquidación de las contribuciones, y la misma debe de reflejar de manera adecuada los hechos económicos que se traducen en modificaciones o movimientos en el patrimonio del contribuyente, es menester que la documentación comprobatoria de los registros contables, debe ser aquella que demuestre fehacientemente la materialidad de los movimientos o modificaciones registrados en el patrimonio del contribuyente, a fin de que se pueda apreciar -documentalmente- los hechos que originaron las variaciones del mismo y así, estar en aptitud de apreciar de manera adecuada el hecho generador de la contribución.

De igual manera, si para acreditar la materialidad de la operación se ofrecen documentales privadas, cuyo valor probatorio de conformidad al artículo 203 del

Código Federal de Procedimientos Civiles se encuentra limitado,[3] tales documentales de conformidad a los siguientes precedentes tendrán que ser vinculadas con otras probanzas que refuercen su valor probatorio:

VIII-P-1aS-644

ACTAS DE ASAMBLEA NO PROTOCOLIZADAS. AL TENER EL CARÁCTER DE DOCUMENTALES PRIVADAS, LAS MISMAS DEBEN DE ESTAR ADMINICULADAS CON OTROS MEDIOS PROBATORIOS PARA GENERAR CONVICCIÓN AL ÓRGANO JUZGADOR DE LOS HECHOS CONTENIDOS EN ELLAS.- El artículo 133 del Código Federal de Procedimientos Civiles, establece que los documentos privados son aquellos que no reúnan los requisitos del artículo 129 de la Ley en comento; en ese sentido el artículo 129 de la Ley sustantiva Federal señala, que son documentos públicos aquellos cuya formación está encomendada por la ley, dentro de los límites de su competencia, a un funcionario público revestido de la fe pública, y los expedidos por funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones. En tal contexto, de la interpretación armónica de los numerales previamente mencionados, un documento privado, es aquel instrumento que fue extendido entre particulares sin la intervención de un funcionario público o de alguna persona autorizada para ejercer la fe pública. Bajo ese contexto, cuando en el juicio contencioso administrativo se ofrezca un acta de asamblea que no deba ser protocolizada, dicha documental deberá ser valorada como una documental privada, no es susceptible de generar convicción plena sobre la veracidad de las operaciones aludidas en ella; por lo que para que dicha documental pueda acreditar la materialidad de las operaciones inmersas, la misma debe de estar relacionada con algún medio de prueba que demuestre fehacientemente su contenido, de conformidad con el artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

VIII-P-1aS-491

PAGARÉS ORDINARIOS. CARECEN DE ALCANCE PROBATORIO PARA DEMOSTRAR LA MATERIALIDAD DE UN CONTRATO DE MUTUO.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación, al emitir el criterio

[3] Ver. ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo Arturo, *La Prueba en el contencioso federal,* México D.F., Porrúa, S.A. de C.V., 2009, págs. 107 a 114.

> **número 223463, cuyo rubro es: "TÍTULOS DE CRÉDITO. AUTONOMÍA DE LOS MISMOS. RESTRICCIÓN AL ALCANCE DE LA JURISPRUDENCIA PUBLICADA BAJO ESE RUBRO**", estableció que los pagarés que cuentan con un vínculo indisoluble con un contrato de crédito, se les distingue de los pagarés ordinarios por sus efectos y consecuencias, pues dichos títulos de crédito carecen de autonomía -atribución que genera independencia de tales documentos, con la relación causal de su suscripción-. Ahora bien, si en el juicio contencioso administrativo el demandante para acreditar la materialidad de un contrato de mutuo, ofrece como prueba diversos pagarés ordinarios, los cuales gozan de plena autonomía -pues por su redacción, no se desprende alguna relación con un contrato-, dichos documentos carecerán de idoneidad para demostrar la materialidad de contrato de mutuo. Ello es así, ya que no existirá vinculación alguna con las obligaciones pactadas en el contrato objeto de prueba que demuestre la relación causal de su emisión. Por consiguiente, el demandante que pretenda acreditar la materialidad del contrato de mutuo exhibido, deberá de efectuar dicho acreditamiento a través de otros medios diversos a los pagarés ordinarios.

En este contexto, algunos de los casos en que la autoridad efectúa observaciones a un contribuyente, éstas consisten en que considera insuficientes las probanzas exhibidas; al parecer no existe uniformidad en cuanto a qué documentos o características deben contener, siendo discrecional y casuística la autoridad en ese sentido, lo cual se explica en atención a la diversidad de actividades que son motivo de inspección, puesto que difícilmente puede homologarse una actividad de prestación de servicios, con una actividad de carácter silvícola.

Ante la controversia del contribuyente con la autoridad fiscal y las pruebas ofrecidas y exhibidas, si bien la carga probatoria corresponde al contribuyente como ya se ha mencionado en los párrafos precedentes, es muy común que la autoridad considere insuficientes o ineficaces las pruebas aportadas por el contribuyente.

En ese contexto se tiene que las reglas de valoración de las pruebas se encuentran plasmadas en los artículos 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y 197 del Código Federal de Procedimientos Civiles, que establecen un sistema de valoración de prueba tasada y otro de sana crítica.[4]

[4] Ibíd., págs. 75 a 86.

En el de prueba tasada, simplemente el valor de la prueba se encuentra previamente establecido en la ley y en el de sana crítica, el valor de las pruebas queda a la prudente apreciación del juzgador.

Resulta interesante la opinión de González Lagier:

> En el proceso de prueba judicial pueden distinguirse, a efectos analíticos, dos fases: una primera fase consistiría en la práctica de las pruebas y, por tanto, en la obtención de información a partir de ellas, esto es, a partir de lo que dicen los testigos, los documentos, los peritos, etcétera. Una segunda fase consiste en extraer una conclusión a partir de la información obtenida en la primera fase. Esta segunda fase se correspondería, propiamente, con el razonamiento probatorio. La primera fase puede verse también como el establecimiento de las premisas del argumento que trata de probar una determinada hipótesis (qué es lo que en realidad sucedió). La segunda fase puede verse como la realización de la inferencia que permite pasar de las premisas a la conclusión.
>
> El razonamiento en el que consiste esta segunda fase es muy complejo, y consta en realidad de un encadenamiento de argumentos o inferencias parciales.[5]

En una sentencia terminal emitida por la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, Auxiliar Metropolitana y Auxiliar en Materia de Pensiones Civiles, al dilucidar sobre la suficiencia del material probatorio exhibido por el contribuyente, se resolvió que al no precisar la autoridad cuales eran los requisitos incumplidos y la omisión de realizar compulsas con los terceros emisores de la documentación comprobatoria observada, su acto de autoridad resultaba incorrecto, tal y como se aprecia de la siguiente transcripción:

> De tal manera que tal y como lo alega la parte actora, la autoridad además de considerar insuficientes las pruebas que le fueron ofrecidas para acreditar la materialidad del servicio prestado y cuyo importe pretendió deducir la contribuyente, en el presente asunto en particular no realizó compulsa alguna para corroborar la materialidad de la operación, porque esa es precisamente la finalidad de una compulsa, ya que como se mencionó con anterioridad, con ello se

[5] GONZÁLEZ LAGIER, Daniel, *Argumentación y prueba judicial en Estudios sobre la prueba*, Ciudad de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2017, págs. 89 y 90.

pretende verificar (cruzar información), acerca de si las operaciones que un contribuyente manifestó realizar con un tercero efectivamente se realizaron, a través de la fiscalización de este.

Adicionalmente a ello, y como lo alegó la parte actora en su demanda y lo reiteró en la Audiencia de Fijación de Litis realizada [...], la autoridad no ha indicado el requisito o el fundamento incumplido por el contribuyente:

El punto medular es que no nos han dicho los requisitos o un fundamento que hemos incumplido.

[...]

De lo antes señalado se tiene que si bien es cierto, la autoridad cuenta con las facultades necesarias para cuestionar la materialidad de los hechos que sustentan los ingresos gravados y los gastos que se pretenden deducir, también resulta cierto que como lo indica la jurisprudencia de la Segunda Sección de la Sala Superior de este Tribunal, en términos de la fracción VI del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad entre otras facultades, se encuentra en aptitud de realizar una compulsa y darle a conocer los resultados de las compulsas al contribuyente visitado, es decir, para que aporte elementos para demostrar la materialidad de las operaciones que en su caso hubiesen sido negadas por los terceros que le expidieron los comprobantes fiscales, jurisprudencia que es del tenor literal siguiente:

VIII-J-2aS-62

IMPUESTO SOBRE LA RENTA. - LA AUTORIDAD TIENE FACULTADES PARA CUESTIONAR LA MATERIALIDAD DE LOS HECHOS QUE SUSTENTAN LOS INGRESOS GRAVADOS Y LOS GASTOS DEDUCIDOS. - En términos de la tesis 1a. CXCVII/2013 (10a.) emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el cumplimiento de los requisitos aplicables a los comprobantes fiscales no implica que proceda automáticamente el efecto fiscal que el contribuyente pretenda. De ahí que, en caso de ser cuestionado en la fiscalización, el contribuyente debe demostrar la materialidad de las operaciones que generaron los ingresos gravados y los gastos deducidos. Se arriba a esa conclusión, porque el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación prevé que el registro contable se integra también con la

> documentación que lo compruebe, habida cuenta que las Normas de Información Financiera A-1, A-2, A-3 y A-4 establecen los principios de sustancia económica, de confiabilidad, veracidad y verificabilidad de las operaciones. Por añadidura, la autoridad puede válidamente cuestionar la materialidad de una operación, porque esa es precisamente la finalidad de las compulsas. Se arriba a esa conclusión, porque buscan verificar (cruzar información) si las operaciones que un contribuyente manifestó realizar con un tercero efectivamente se realizaron, a través de la fiscalización de este. De ahí que se explique por qué, en términos de la fracción VI del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, deben darse a conocer los resultados de las compulsas al contribuyente visitado, es decir, para que aporte elementos para demostrar la materialidad de las operaciones negadas por los terceros que le expidieron los comprobantes fiscales.
>
> (Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S2/27/2018)
>
> [...]
>
> Consecuentemente, la autoridad hacendaria no puede desconocer la materialidad de los servicios recibidos por la ahora actora y que pretende deducir, toda vez que en ningún momento se desahogaron compulsas, las que debieron buscar verificar (cruzar información) sobre las operaciones que la contribuyente manifestó realizar con un tercero, para corroborar si efectivamente se realizaron, a través de la fiscalización de este, lo que la autoridad no acreditó haber realizado, [...]

Adicionalmente, en la sentencia se declara que el hecho de que se contemplen conceptos imprecisos no releva a la autoridad fiscal de cumplir con la obligación de motivar la resolución determinante de la situación fiscal del contribuyente.[6]

Ahora bien, tal y como lo sostuvo el entonces Tribunal Fiscal de la Federación, las disposiciones que se apliquen por parte de la autoridad fiscal no le confieren a la autoridad el arbitrio que le permita apreciar libremente, con una motivación general, sobre la extensión de la medida adoptada; como tampoco le otorga una

[6] Disponible en: http://sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml;jsessionid=QdPj8Qy8tGE0fWESl2_rtJ4oPrpf26_fbzaulEL2EbxXTS4W80K6!1761760239 Fecha de consulta: 30 de noviembre de 2020.

libertad excesiva al destinatario de la norma, en este caso el contribuyente; lo anterior se encuentra en la siguiente tesis:

IV-TA-2aS-9

CONCEPTOS JURÍDICOS IMPRECISOS. LA AUTORIDAD DEBE MOTIVARLOS MINUCIOSAMENTE. - El calificativo razonable es un concepto jurídico impreciso y la autoridad al aplicarlo debe motivar minuciosamente su resolución. Así, cuando la Regla 47, fracción I, a) de la Resolución de las Reglas Fiscales de Carácter General Relacionadas con el Comercio Exterior, señala que un pasajero residente en el país en vuelo internacional- podrá introducir al territorio nacional, exento del pago de los impuestos al comercio exterior, artículos que integren su equipaje- de uso personal como ropa, calzado, artículos de aseo o de tocador, en cantidad razonable y acorde a la duración de su viaje, la autoridad que afirma el exceso en el equipaje de un pasajero, debe señalar minuciosamente las causas que la llevan a considerar que dichos bienes no se han importado en cantidad, razonable, atendiendo fundamentalmente- como lo señala la propia norma, a la duración del viaje. En este orden de ideas, la disposición no tiene el carácter de una facultad discrecional; es decir, la disposición no le está confiriendo a la autoridad el arbitrio que le permita apreciar libremente, con una motivación general, sobre la extensión de la medida adoptada; por el contrario, el calificativo razonable está acotando el derecho del particular a introducir mercancías extranjeras que formen parte de su equipaje y esa razonabilidad no puede basarse en la libre apreciación de la autoridad, sino en los argumentos lógico jurídicos tendientes a demostrar la cantidad excesiva de bienes importados como equipaje. Por lo tanto, es ilegal la resolución de la autoridad mediante la cual se determina un crédito fiscal sobre artículos exentos, al no expresar suficientemente los motivos que le sirvieran de base para demostrar que la mercancía en comento se extralimitaba en el número de artículos que pueden ser considerados como equipaje razonable de un pasajero.

Juicio de Nulidad No. 100(20)1/98/4998/97.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 2 de junio de 1998, por mayoría de 3 votos a favor y 2 en contra. - Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Lic. Susana Ruiz González.

(Tesis aprobada en sesión de 2 de junio de 1998)

A lo que se añade que el Poder Judicial de la Federación, ha mencionado en cuanto a la obligación de fundar y motivar los actos de autoridad, que tampoco debe resultar excesiva, en el supuesto de cuya constatación resulte evidente, y pueda entenderse con facilidad mediante el uso del buen entendimiento y la sana crítica:

Época: Décima Época

Registro: 2019497

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Publicación: viernes 15 de marzo de 2019 10:18 h

Materia(s): (Administrativa)

Tesis: XXIII.5 A (10a.)

FUNDAMENTACIÓN DE LA COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. ALCANCE Y APLICABILIDAD DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 115/2005. Si bien es cierto que en la jurisprudencia citada, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que para cumplir con el principio de fundamentación previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario que la autoridad administrativa precise exhaustivamente su competencia por razón de materia, grado o territorio, con base en la ley, reglamento, decreto o acuerdo que le otorgue la atribución ejercida, para lo cual debe citar, en su caso, el apartado, fracción, inciso o subinciso correspondiente y, si el ordenamiento no lo contiene y se trata de una norma compleja, habrá de transcribirse la parte correspondiente; así como que esa exigencia tiene como propósito que el particular afectado tenga el conocimiento y la certeza de que la autoridad que invade su esfera de derechos lo hace con apoyo en una norma jurídica que le faculta para obrar en ese sentido y, a la vez, que también puede cuestionar esa atribución o la forma en que se ejerció, **también lo es que dicha obligación no constituye un dogma que obligue a las autoridades a exponer en sus actos, fundamentos o afirmaciones cuya constatación resulte evidente, y puedan entenderse con facilidad**

mediante el uso del buen entendimiento y la sana crítica,[7] como sucede, por ejemplo, cuando el particular pretende que un subadministrador local de Auditoría Fiscal del Servicio de Administración Tributaria, que en el acto administrativo señaló que actuaba en suplencia del titular de una Administración Local de Auditoría Fiscal determinada, precise si la subadministración pertenece a ésta.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO TERCER CIRCUITO.

Amparo directo 789/2017. Suministro de Logística Global, S.A. de C.V. 23 de enero de 2019. Unanimidad de votos. Ponente: Héctor Martínez Flores. Secretario: Juan José Castruita Flores.

Nota: La tesis de jurisprudencia 2a./J. 115/2005, de rubro: "COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. EL MANDAMIENTO ESCRITO QUE CONTIENE EL ACTO DE MOLESTIA A PARTICULARES DEBE FUNDARSE EN EL PRECEPTO LEGAL QUE LES OTORGUE LA ATRIBUCIÓN EJERCIDA, CITANDO EL APARTADO, FRACCIÓN, INCISO O SUBINCISO, Y EN CASO DE QUE NO LOS CONTENGA, SI SE TRATA DE UNA NORMA COMPLEJA, HABRÁ DE TRANSCRIBIRSE LA PARTE CORRESPONDIENTE." citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXII, septiembre de 2005, página 310.

Esta tesis se publicó el viernes 15 de marzo de 2019 a las 10:18 horas en el Semanario Judicial de la Federación.[8]

IV. CONCLUSIÓN

La materialidad de las operaciones en el ámbito fiscal debe ser acreditada por el contribuyente, en caso de controversia, la contabilidad debe encontrarse respaldadas con la documentación pertinente y, en el supuesto de las documentales privadas, éstas deberán adminicularse con otros elementos probatorios.

[7] Nota: Las negritas son propias.

[8] Disponible en: https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=2019497&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=100&Hasta=100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=2019497&Hit=1&IDs=2019497&tipoTesis=&Semanario=0&tabla=&Referencia=&Tema= Fecha de consulta: 30 de noviembre de 2020.

La autoridad debe motivar adecuadamente su actuación en el supuesto de rechazar el caudal probatorio ofrecido y exhibido por el contribuyente y, de ser el caso, realizar las compulsas necesarias, para sustentar sus observaciones.

En el supuesto de controversia entre el contribuyente y la autoridad fiscal, la carga de la prueba corresponde al contribuyente y el órgano jurisdiccional deberá analizar el caudal probatorio de conformidad a lo establecido en las leyes aplicables.

Fuentes

Bibliográficas

ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo Arturo, *La Prueba en el contencioso federal,* México D.F., Porrúa, S.A. de C.V., 2009.

GONZÁLEZ LAGIER, Daniel, *Argumentación y prueba judicial en Estudios sobre la prueba*, Ciudad de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2017,

Hemerográficas

VELA PEÓN, Antonio Alberto, *Un Frankenstein fiscal llamado "materialidad de operaciones"*, Revista Puntos Finos, Octubre 2019, página 52 a 57. Disponible en: https://www.ccpm.org.mx/avisos/2018-2020/un-frankenstein-fiscal-materialidad-operaciones-puntos-finos.pdf Fecha de consulta: 30 de noviembre de 2020.

Informáticas

https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/SemanarioIndex.aspx

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm

http://www.ordenjuridico.gob.mx/

http://sctj.tfja.gob.mx/SCJI/assembly/TFJFA/CentroEstudios_Difusion_TI.tfjfa

Legislativas

Código Federal de Procedimientos Civiles

Código Fiscal de la Federación

LA MATERIALIDAD, LA SUSTANCIA ECONÓMICA Y LA RAZÓN DE NEGOCIOS COMO ELEMENTOS PARA ACREDITAR LA AUTENTICIDAD DE UNA OPERACIÓN

Beatriz Rodríguez Figueroa*

Resumen

En este artículo se analiza la *materialidad* de las operaciones fiscales, así como conceptos tan trascendentales para el derecho como la *sustancia económica* y la *razón de negocios*. Finalmente se lleva acabo un estudio sobre las normas anti-elusión y anti-abuso.

Abstract

This article analyzes the *materiality* of tax operations, as well as such transcendental concepts for the law as the *economic substance* and *the business reason*. Finally, a study is carried out on anti-avoidance and anti-abuse standars.

Palabras clave: Materialidad, Comprobantes Fiscales, EFOS, EDOS, Norma Anti elusión, Norma antiabuso.

Keys words: Materiality, Tax Receipts, EFOS, EDOS, Anti-circumvention Standard, Anti-abuse standard.

* Secretaria de Estudio y Cuenta en la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Correo electrónico: beatriz.rodriguezf@tfja.edu.mx

Introducción

El fraude a la legislación tributaria y el tráfico de comprobantes fiscales han sido en los últimos años de las actividades ilícitas más recurrentes por los contribuyentes para disminuir, diferir o extinguir el pago de contribuciones. Según estudios realizados por el Servicio de Administración Tributaria, entre los ejercicios fiscales 2017, 2018, y 2019 se emitieron facturas apócrifas o simularon operaciones por un total de 339,000 millones de pesos.[1] Tal problemática evidentemente ha afectado de manera grave a la recaudación del país y sus finanzas públicas. Así, para el año de 2013, el Gobierno Federal con la finalidad de contrarrestar esas prácticas indebidas estableció un programa de fiscalización dentro de los 95 compromisos del *"Pacto por México"*. Entre ellos, destacaba el denominado: *"Eficiencia Recaudatoria"*[2] y, como consecuencia en el año de 2014 se adicionó el artículo 69-B en el Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013 cuya vigencia tuvo lugar a partir del 1° de enero de 2014, y para el ejercicio de 2020 se incorporó al Código Fiscal de la Federación el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación que contiene la cláusula anti-elusión.

Con las presunciones tributarias el legislador busca, erradicar las prácticas abusivas y comportamientos consistentes en crear operaciones manipuladas o artificiosas carentes de realidad económica con el propósito de obtener beneficios fiscales. Así con la adición del artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación, el legislador se propuso inhibir prácticas indebidas y, para ello, introdujo el procedimiento de presunción de inexistencia de actos que conlleva a determinar en su caso la inexistencia de operaciones o simulación de actos para las EFOS,[3] así como y desconocer sus efectos en el ámbito fiscal para las EDOS;[4] además, en el caso de que la autoridad fiscal detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, determinará el o los créditos fiscales que correspondan como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en el Código.

---

[1] SALDIVAR, Belén y SALVADOR, Jorge, *SAT detectó evasión de 354,512 millones de pesos a través de facturas falsas*, EL ECONOMISTA. https://www.eleconomista.com.mx/economia/SAT-va-contra-factureras-que-emitieron-339000-millones Fecha de consulta: 15 de octubre de 2020.

[2] VELA PEÓN, Antonio Alberto, *Un Frankenstein fiscal llamado "materialidad de operaciones"*, Colegio de Contadores Públicos de México. Disponible en: https://www.ccpm.org.mx/avisos/2018-2020/un-frankenstein-fiscal Fecha de consulta: 15 de Octubre de 2020.

[3] Nota: Empresa que Factura Operaciones Simuladas.

[4] Nota: Empresa que Deduce Operaciones Simulada.

Por su parte, diversos criterios de los tribunales en materia administrativa han considerado que dentro de las facultades de comprobación conferidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación se encuentran implícitas facultades para verificar la autenticidad y el contenido económico de las operaciones realizadas por los contribuyentes con el objetivo de verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales y finalmente considerarlas válidas o no para efectos fiscales.

Así, los elementos de la materialidad, la sustancia económica y la razón de negocios en las operaciones han adquirido gran relevancia para las autoridades fiscales y para los contribuyentes, pues es común que se utilicen para sustentar la presunción de la inexistencia o la simulación de los actos jurídicos, lo que podría conllevar a desconocer la eficacia de la operación para la determinación del impuesto, devolución o acreditamiento de contribuciones, esto es, anula para efectos generales el acto jurídico en cuestión en el ámbito fiscal; además, en su caso, será motivo de la comisión de delitos de carácter fiscal.

Este artículo pretende analizar de manera breve la importancia de los conceptos de la materialidad, la sustancia económica y la razón de negocios en una operación, aun cuando tales conceptos no estén definidos en la legislación, pues lo cierto es que para acreditar la autenticidad de una operación y verificar que ésta efectivamente generó los beneficios fiscales derivados de la misma, no basta contar con el soporte documental ni el registro de la operación económica e incluso el pago efectuado al proveedor, además, resulta primordial tener presente la sustancia económica y la razón de negocios ya que son los elementos determinantes para que la autoridad fiscal considere tributariamente gravables o deducibles determinados actos jurídicos.

En primer término, se abordará el análisis de los criterios jurisprudenciales pronunciados tanto por el Poder Judicial de la Federación, como por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, con respecto a atribuciones de la autoridad hacendaria para presumir la inexistencia o simulación de operaciones con base en la carencia de los conceptos ya sea de materialidad, sustancia económica o de razón de negocios.

En segundo lugar, se abordará el estudio de lo qué se entiende por materialidad, y las operaciones donde sí se pude acreditar y en aquellas en las cuales no es posible demostrarla dada su naturaleza.

Finalmente, por la complejidad y extensión de los temas relativos a la sustancia económica *(substance over form)* y la razón de negocios *(business purpose)* el enfoque del presente artículo será analizarlos de manera sucinta desde el punto

de vista doctrinal y de la jurisprudencia mexicana; en el caso de la razón de negocios, también se abordará su estudio como cláusula anti-elusión incorporada al Código Fiscal de la Federación el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación en este año.

I. Atribuciones de la autoridad fiscal para presumir la falta de materialidad en las operaciones

El legislador en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación le ha otorgado facultades a las autoridades fiscales que le permiten auditar a los contribuyentes, tanto emisores como receptores de comprobantes fiscales, a fin de poder corroborar que realmente se hayan llevado a cabo los actos jurídicos que aparentemente a uno le generó un gasto y al otro un ingreso, teniendo la atribución de constatar la real existencia de las operaciones.

Tratándose de los receptores de comprobantes fiscales, tanto en el artículo 69-B, tercer párrafo, como en el diverso 42, ambos del Código Fiscal de la Federación, se encuentra la atribución de la autoridad fiscal para desconocer la existencia de operaciones a partir de una presunción *iuris tantum*, sostenida normalmente en la ausencia o carencia de la materialidad o falta de sustancia económica o razón de negocios en una operación.

Dado que la presunción *iuris tantum* que formula la autoridad hacendaria, es el sustento para determinar la operación ficticia, la carga de la prueba se trasladará al contribuyente, quien tendrá que demostrar que las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales sí existen y son genuinas, pues de no lograr acreditar su existencia, aquéllas se considerarán inexistentes o inverosímiles y, en consecuencia, la autoridad desconocerá cualquier efecto fiscal que contengan, sin que ello implique la anulación para efectos generales de dichos actos, sino únicamente la negación de su valor en el ámbito tributario.

Ha sido reconocido por nuestros tribunales que, la autoridad en el ejercicio de facultades cuenta con facultades implícitas para revisar y cuestionar la autenticidad de las operaciones no nada más en las hipótesis jurídicas establecidas en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, sino también podría ser derivada del ejercicio de facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del citado ordenamiento legal, tales como visita domiciliaria, revisión de gabinete o revisión electrónica, o bien, cuando el contribuyente solicite una devolución de impuestos y la operación de donde deriva sea objeto de la revisión de la autoridad fiscal. Al respecto, en el año de 2018, la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal al resolver la contradicción de tesis 405/2018, emitió la jurisprudencia:

> **"FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL EJERCERLAS LA AUTORIDAD FISCAL PUEDE CORROBORAR LA AUTENTICIDAD DE LAS ACTIVIDADES O ACTOS REALIZADOS POR EL CONTRIBUYENTE, A FIN DE DETERMINAR LA PROCEDENCIA DE SUS PRETENSIONES, SIN NECESIDAD DE LLEVAR A CABO PREVIAMENTE EL PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO 0FISCAL DE LA FEDERACIÓN".**[5] En este criterio la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene que: "el procedimiento del artículo 69-B del Código Fiscal tiene como objetivo acabar con el tráfico de comprobantes fiscales y evitar el daño generado a las finanzas públicas y a quienes cumplen con su obligación de contribuir al gasto público, lo cual pone de relieve que mediante este procedimiento no se busca como como finalidad primordial eliminar los efectos producidos por los comprobantes fiscales, sino detectar quiénes emiten documentos que soportan actividades o actos inexistentes y sus receptores. En cambio, para corroborar si los comprobantes fiscales cumplen con los requisitos legales o que fueron idóneos para respaldar las pretensiones del contribuyente a quien le fueron emitidos, la autoridad fiscal cuenta con las facultades de comprobación contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación".[6]

Además, el procedimiento llevado a cabo con el proveedor, establecido en los párrafos primero al cuarto del artículo 69-B del CFF, es independiente del previsto en el párrafo octavo del dispositivo legal en comento, en virtud de que en términos del mismo, al EFO le corresponde acreditar que cuenta con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los comprobantes fiscales que expidió, o bien, que se encuentra localizado -esto es que cuenta con los medios necesarios para emitir comprobantes fiscales-; mientras que el EDO -receptor de los comprobantes fiscales- debe demostrar la materialidad de las operaciones llevadas a cabo con su proveedor, a fin de acreditar que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios que amparan los comprobantes fiscales correspondientes. De esta manera, los efectos f las consecuencias jurídicas son distintas para el emisor de comprobantes fiscales y para el receptor de los mismos.

[5] Tesis de jurisprudencia 2a./J. 78/2019 (10a.), con número de registro 2020068, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, de la Décima Época, Libro 67, junio de 2019, tomo III, pág. 2186.

[6] Ídem.

El criterio jurisprudencial en comento, también señala que, por lo que corresponde al objetivo de las facultades de fiscalización -visita domiciliaria, revisión de gabinete o revisión electrónica- contenida en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación va dirigido al cumplimiento a verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, principalmente la correcta autodeterminación del pago de contribuciones; para lo anterior, la autoridad fiscalizadora en principio verificará si existen o no comprobantes fiscales que amparen los ingresos o egresos, si éstos cumplen con los requisitos fiscales y si se encuentran asentados en la contabilidad; empero, tales facultades llevan implícito no sólo constatar la existencia de la operación sino verificar que efectivamente ésta se haya efectuado, además de que se refleje económicamente en la persona física o entidad de que se trate; esto es, se compruebe el beneficio económico obtenido.

Así, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estima que el procedimiento establecido en el artículo 69-B y el diverso 42, ambos del Código Fiscal de la Federación persiguen finalidades distintas, sin embargo, no es necesario que la autoridad fiscal haya llevado a cabo el procedimiento previsto en el artículo 69-B para, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la improcedencia de las pretensiones del contribuyente basándose en el hecho de ser inexistentes los actos o actividades registrados en su contabilidad y respaldados en los comprobantes fiscales exhibidos, pues la atribución consignada en el artículo 69-B no excluye las facultades contempladas en el artículo 42 destinadas a comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, dentro de las cuales se encuentra inmersa la de verificar la materialidad de las operaciones económicas gravadas.

Por su parte, la Primera Sección de la Sala Superior, en agosto de 2017, emitió la jurisprudencia: VIII-J-1aS-66, cuyo rubro es el siguiente: **"FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL. EN SU EJERCICIO, VÁLIDAMENTE PUEDE DESCONOCER LOS EFECTOS FISCALES DE LOS ACTOS JURÍDICOS CONSIGNADOS EN LA CONTABILIDAD, CUANDO CAREZCAN DE MATERIALIDAD"**.[7] En este criterio, la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa ha estimado que, si derivado de una revisión la autoridad advierte que las operaciones que constan en la contabilidad no tienen sustancia material, puede determinar su inexistencia exclusivamente para efectos fiscales, es decir, desconocer su eficacia para la determinación, devolución o acreditamiento de contribuciones, sin que ello implique anular para efectos generales el acto jurídico en cuestión, ni mucho menos exceder el objeto de la orden de visita.

[7] Tesis publicada en la *R.T.F.J.A*, Octava Época. Año IV. No. 32, marzo 2019, pág. 21.

En ese orden de pensamiento, es posible que la autoridad fiscalizadora en el uso de sus facultades de comprobación pueda constatar la autenticidad una operación realizada por el contribuyente con terceros y, en su caso, determinar la inexistencia para desconocer los efectos fiscales obtenidos por su realización.

Por otra parte, conforme a lo dispuesto en el artículo 22, noveno párrafo, del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán solicitar la devolución de las cantidades pagadas derivadas del pago de lo indebido por un saldo a favor, y para determinar su procedencia, las autoridades cuentan con facultades de verificar que efectivamente haya existido la misma y que ésta se refleje económicamente en la entidad de que se trate o persona física que la reclama.

Si bien es cierto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió en las jurisprudencias 2a./J. 160/2005 y 2a./J. 87/2013 (10a.), que en caso de devolución el contribuyente a quien se expida un comprobante fiscal, únicamente deberá constatar que contenga datos como el nombre o razón social y el Registro Federal de Contribuyentes del emisor, sin que se encuentre obligado a verificar que éste ha cumplido con sus obligaciones fiscales, pues tal exigencia constituye una carga que está reservada a la autoridad fiscalizadora, no menos cierto es, que para reconocer el derecho subjetivo a la devolución del impuesto solicitado no basta que el contribuyente exhiba comprobantes fiscales que cumplan con los requisitos fiscales exigidos por ley, sino que resulta indispensable acreditar que la operación genuinamente existió y se hubiere pagado el impuesto correspondiente.

Conforme a lo relatado, tenemos que pueden darse al menos tres momentos en los que la autoridad puede cuestionar y exigir el acreditamiento de la autenticidad de las operaciones: 1) en el procedimiento de presunción de inexistencia de actos prevista en el artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación, 2) al ejercer las facultades de comprobación establecidas en el artículo 42 del mismo ordenamiento legal; esto es, visita domiciliaria, revisión de gabinete o revisión electrónica para verificar la autodeterminación de contribuciones y del cumplimiento de obligaciones y, 3) al analizar la procedencia del derecho a una solicitud de devolución en materia de impuestos derivada del pago de lo indebido o de una acreditación, o incluso al efectuar una compensación.

II. ¿Qué debemos entender por materialidad de operaciones?

Como se indicó, conforme a los criterios jurisprudenciales, tanto del Poder Judicial de la Federación, así como del Tribunal Federal de Justicia Administrativa,[8] se estima que la autoridad hacendaria al desarrollar sus facultades de comprobación cuenta con facultades para presumir la inexistencia o simulación de operaciones,[9]

y es frecuente que esta presunción esté basada en la carencia de la materialidad en la operación -aunque no es la única, ya que también suelen sostenerse en los conceptos referentes a la sustancia económica o la razón de negocios-.

Ahora bien, el concepto de carencia de la materialidad que utiliza la autoridad tributaria para calificar a un acto como inexistente, o bien estimar que es un acto simulado, es un término indefinido en la legislación tributaria, por tanto, resulta confuso para los contribuyentes determinar con claridad en qué consiste, cuáles son sus alcances, cuál es el hecho que tendrán que probar, cuáles son los parámetros para fijar la carga de la prueba y cuáles son los elementos probatorios que deberán presentar para desvirtuar la presunción de la autoridad fiscal, situación que deja en estado de indefensión al contribuyente al no tener certeza de lo que realmente es lo que hay que acreditar.

La materialidad en términos generales significa *"la acreditación de la existencia de un hecho, negocio o actividad con elementos probatorios que demuestren de forma fidedigna e inequívoca su realidad, siendo indispensable que estén respaldados de pruebas documentales que comprueben que lo consignado en ellos, existió realmente".*[10]

En otras palabras y de manera genérica, el concepto de la materialidad va referida a la existencia de cada uno de los pasos, actos, hechos y demás formas en las que se pueda acreditar de manera física un hecho en concreto.

Cuando la autoridad hacendaria solicita que se acredite la materialidad de las operaciones celebradas con otro contribuyente, se refiere en general a que se demuestre cada uno de los actos que se llevaron a cabo para dar origen a la operación; esto se puede acreditar dependiendo de la naturaleza de la transacción con a la entrega de todos los elementos físicos de convicción y veracidad que lleven a demostrar que efectivamente se realizó la operación económica; por lo tanto, será necesario que en la fase administrativa se aporte toda la información o documentación que sustente la capacidad material empleada por los particulares para llevar a cabo una operación económica, ya sea con algún cliente o un

[8] 2a./J. 78/2019 (10a.) y VIII-J-1aS-66.

[9] Nota: conforme al último párrafo del artículo 63 del CFF, de inicio el legislador presume la buena fe del contenido de los comprobantes de datos y de la información con relación a los contribuyentes; esto es se reconoce su validez y producirá sus efectos legales, hasta en tanto la autoridad fiscal no demuestre lo contrario a través de ejercicio de sus facultades.

[10] CRS ABOGADOS, *¿Qué es la Materialidad de las Operaciones?*, 18 de marzo de 2020, Disponible en: https://crsabogados.com/2020/03/18/que-es-la-materialidad-de-las-operaciones/. Fecha de consulta el 20 de octubre de 2020.

proveedor, independientemente de que exista un comprobante fiscal CFDI que ampare la transacción o incluso que exista también un asiento en la contabilidad del contribuyente e incluso un pago al proveedor; además de ello, será importante contar con el debido soporte que acredite la existencia de la sustancia económica que demuestre que efectivamente se realizó la operación comercial.[11]

El concepto de la materialidad obliga a demostrar los elementos físicos que permitan constatar la existencia de la operación, empero, existen operaciones que, por su propia naturaleza de intangibilidad, encuentran mayores obstáculos para acreditar la materialidad exigida por las autoridades. En efecto, no todas la operaciones siempre tienen un resultado físico, pensemos en las operaciones pueden ser inmateriales o intangibles donde es difícil acreditar la materialidad, por ejemplo, las asesorías, consultas o asistencias profesionales, en donde podría haber un contrato, un comprobante fiscal y la acreditación de un pago; sin embargo, será prácticamente imposible acreditar que efectivamente se estas operaciones se llevaron a cabo; sin embargo, es difícil demostrar que realmente se llevaron a cabo pueden ser reales y se puede justificar la relación jurídica.

La situación se agrava cuando la autoridad confunde lo que son operaciones materiales e inmateriales y, por tanto, el contribuyente estará sometido a la subjetividad con la que la autoridad fiscal sostenga la presunción de carencia de materialidad, obligando al contribuyente a ofrecer medios de prueba que en general son factibles para las operaciones con soporte material, empero cuando se esté frente a una operación inmaterial, el particular verá mermada su posibilidad de una adecuada defensa por lo señalado.

Como se indica, el problema radica en que la presunción de inexistencia o simulación de la operación está basada en la carencia de la materialidad de la operación, empero, al no existir parámetros en la legislación tributaria que le permitan al contribuyente conocer los elementos mínimos que serán tomados en cuenta por la autoridad para sostener que la operación carece de materialidad, queda al arbitrio de la autoridad fiscal su aplicación y alcance; por tanto, existe la necesidad de construir un marco jurídico de la materialidad que nos dé a conocer su contenido, alcance y finalidad; rubros que deben quedar claros tanto para el contribuyente como para la autoridad, y que únicamente podrán precisarse a través de criterios jurídicos contenidos en ley.

[11] Ídem.

- **La sustancia económica y la razón de negocios como elementos adicionales que se deben considerar para corroborar la autenticidad y contenido de las operaciones**

Para que las autoridades fiscales reconozcan los efectos fiscales derivados de una operación económica, es necesario considerar que no basta con el soporte documental ni el registro de la operación económica e incluso el pago efectuado al proveedor, pues ello nada más demuestra que se cumplieron con los requisitos jurídicos de forma para su verificación; de importancia será acreditar que efectivamente se obtuvieron o se prestaron los bienes o servicios que amparan; otro aspecto adicional de mayor relevancia será justificar que el contenido de los actos jurídicos cuentan con sustancia económica y razón de negocios, elementos que ayudan a determinar, si la operación tildada de ficticia o aparentemente ficticia colocó o no en una mejor posición económica a la entidad, y si los motivos reales de los contribuyentes para efectuar la operación fueron en razón del negocio, o bien para obtener beneficios fiscales.

En ese entendido, el contribuyente debe tener el cuidado de hacer una adecuada planeación para dar un debido tratamiento a sus operaciones, a fin de armonizar los aspectos jurídicos, financieros, contables y fiscales. Esto servirá para justificar la transacción, desde la toma de la decisión del negocio, del por qué se hizo de esa manera, cuál es el aumento de ingresos o de utilidad que generó, o bien cómo contribuyó a reducir costos y gastos en la entidad económica.

Para lo anterior, es oportuno contar un correcto registro del paso a paso del mecanismo que llevó a originar la operación, para ello se requiere de una correcta calificación de los hechos en los asientos contables y de una debida aplicación de las normas de información financiera y normas internacionales financieras en la contabilidad que lleve a cabo la entidad económica. Otros elementos de gran utilidad será contar con un modelo económico del negocio, un modelo de control interno de la empresa, así como elaborar manuales de procedimiento en los cuales se manifieste de forma clara cómo se llevan a cabo paso a paso cada una de las operaciones de la entidad; todo ello servirá a groso modo para amparar la existencia y contenido de la operación económica.

Ahora bien, como se indicó al inicio, por la complejidad y extensión de los temas relativos a la sustancia económica *(substance over form)* y la razón de negocios *(business purpose)* el enfoque de su temática será analizarlos de manera suscita desde el punto de vista doctrinal y de la jurisprudencia mexicana y, finalmente en el caso de la razón de negocios, también se abordará su estudio como clausula anti-elusión como incorporada al Código Fiscal de la Federación el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación en este año.

III. La sustancia económica

En general, los particulares cuentan con libertad para hacer una planeación de sus operaciones para incrementar el valor económico de la entidad y pagar el menor impuesto posible conforme a la ley, sin que esto implique que la operación carezca de una razón o substancia en su contenido, pues no se trata de prevalecer un artificio a la realidad económica. Por ello, las operaciones celebradas por los contribuyentes deben estar dotadas de sustancia económica y de una genuina razón de negocios, más allá de las implicaciones fiscales que deriven de su realización.

Para que las autoridades fiscales reconozcan efectos fiscales de una operación económica, es necesario considerar que no basta con aportar el soporte documental ni el registro de la operación económica e incluso el pago efectuado al proveedor, pues ello únicamente demuestra que se cumplieron con los requisitos jurídicos de forma para su verificación; además, resulta de gran importancia que al momento de su realización, el contenido de los actos jurídicos cuenten con una sustancia económica y una razón de negocios, ya que son elementos determinantes para dotar a la transacción de efectos tributarios.

"Para que una transacción pueda tener efectos fiscales es importante no sólo la forma legal que se le pueda dar a la misma, de mayor relevancia será dotarla de sustancia económica; en ese tenor, es indefectible la adecuada elaboración de los estados financieros, en los que se distinga cuando la forma legal de una operación puede tener una apariencia o simulación distinta al verdadero fondo económico de la misma y, en consecuencia, no reflejar adecuadamente su efecto en la situación financiera por lo que es de suma importancia considerar la sustancia económica de fondo sobre las formalidades jurídicas de la operación, a fin de que no dar una interpretación errónea o falsa premeditada a la transacción y con ello se distorsione el reconocimiento contable".[12]

- **¿Qué significa la sustancia sobre la forma?**

La sustancia sobre la forma (conocida como *substance over form*) es tanto un principio como una doctrina. Como principio contable, está diseñado para asegurar que los estados financieros de una entidad proporcionen una descripción general precisa y completa de sus eventos y transacciones. Estas declaraciones miden e informan el impacto económico de una transacción en lugar de su forma

[12] COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS, *Postulado Sustancia Económica,* Universidad De Guadalajara, Boletín 17, Junio 2019.

legal, aspecto que posiblemente podría engañar a las personas sobre su verdadera intención.

La doctrina de sustancia sobre forma permite al impuesto sobre la renta ignorar la forma legal de una operación y examinar la sustancia real, con el objetivo de evitar que se utilicen estructuras artificiales para evitar, diferir o anular el pago de impuestos.

El origen de esta doctrina surgió del caso Gregory vs. Helvering por el año 1935 en la Corte Suprema de los Estados Unidos de Norteamérica quien rechazó los beneficios fiscales para una transacción con una forma que varía de su sustancia en el caso. El 18 de septiembre de 1928, Evelyn Gregory creó una empresa llamada Averill Corp. Igualmente era propietaria de la empresa United Mortgage Company, que poseía 1.000 acciones de Monitor Securities Corporation. Tres días después, la Sra. Gregory transfirió estas acciones a Averill, que luego disolvió el 24 de septiembre de ese año. Después de tomar posesión de las acciones de Monitor, las vendió por más de $ 133,000, reclamando un costo de más de $ 57,000 y una ganancia neta de capital de $ 76,000. En su declaración de impuestos sobre la renta de 1928, informó de la transacción como una reorganización corporativa libre de impuestos. El Comisionado de Rentas Internas Guy Helvering, consideró en que no había habido una reorganización en el fondo económico, pues la Sra. Gregory era propietaria de las tres empresas y simplemente utilizó una estrategia legal para crear la impresión de una reorganización para poder vender las acciones de Monitor sin pagar más impuestos sobre la renta. En 1932, la Junta de Apelaciones de Impuestos (que precedió al Tribunal de Impuestos de EE. UU.) falló a favor de la Sra. Gregory, pero su decisión fue revocada por el Tribunal de Apelaciones del Segundo Circuito de EE. UU y finalmente la Corte Suprema de Estados Unidos también falló a favor del Comisionado Helvering, afirmando que la Ley de Ingresos no apoyaba reorganizaciones simplemente con el propósito de evitar impuestos.[13]

Desde este caso de 1935, la doctrina de la sustancia sobre la forma ha dictado que los contribuyentes deben respetar la sustancia económica de una transacción, incluso si esa sustancia es incompatible con su forma legal. El gobierno norteamericano comenzó a utilizar esta doctrina para rectificar situaciones en las que el contribuyente ha tergiversado deliberadamente una transacción para obtener un beneficio fiscal.

[13] RUIZ ALMEDRAL Violeta y CALDERÓN CARREIRO José Manuel, *La codificación de la "doctrina de la sustancia económica"* en EE.UU. *como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el "sustancialismo"*, Quincena Fiscal 1-15, Septiembre I-II, 2010, pág. 42.

La doctrina de la sustancia económica atiende a la existencia de dos factores primordiales en una operación, el objetivo y el subjetivo: el primer factor (objetivo) va encaminado a determinar si la operación realmente provocó un beneficio económico al particular independientemente del beneficio fiscal obtenido; el segundo factor (subjetivo), se centra en determinar si el particular obtuvo una motivación adicional en alcanzar un beneficio fiscal al celebra la operación, este factor se identifica con la doctrina de la razón de negocios.[14]

La doctrina de la sustancia económica incorpora a doctrinas antielusión fiscal que se le asimilan, como son:

-***Sham Transaction***. Este concepto incluye 2 tipos:

- ***Sham in fact***: Se presenta cuando la operación declarada por las partes no se llevó a cabo.

- ***Sham in Substance***: Se actualiza cuando la operación declarada llevada a cabo por las partes carece de la sustancia económica. En otras palabras esta figura ocurre cuando el contribuyente califica una operación de forma contraria a la realidad económica y no tiene trascendencia más allá del beneficio fiscal o que se obtiene con su realización

-***Step Transaction***. Esta doctrina se emplea generalmente para resolver casos relacionados con las reestructuras corporativas.

De manera general esta doctrina examina si los diferentes actos que se llevaron a cabo para realizar una operación pueden ser analizados como un todo, en la medida en que sean en esencia interdependientes y orientados a la obtención de un mismo resultado. Por ejemplo, si el contribuyente llevó a cabo el acto A, luego el B, luego el C, que culminó finalmente en el acto D, si el juzgador, considera que la doctrina en comento es aplicable puede recarecterizar las acciones llevadas a cabo por el contribuyente y considerar que el acto A llevó directamente al D.

Conforme a la teoría del *Step Transaction* existen tres pruebas a las que se tiene que someter una operación para determinar si las operaciones intermedias llevadas a cabo deben o no ser ignoradas.

[14] Ídem.

- ✓ Obligatoriedad de llevar a cabo el último acto. El juzgador podrá ignorar los actos intermedios si al momento de celebrar el primer acto existe obligación de llevar a cabo el último.

- ✓ Interdependencia. Se actualiza cuando los actos celebrados tienen interdependencia a manera que la operación no se habría podido llevar a cabo sin haberse realizado cada uno de ellos.

- ✓ Resultado final. Los actos intermedios no se considerarán si es evidente que éstos son parte de una operación global previamente pactada.

Conforme a esta doctrina, el elemento de la intencionalidad entre las partes cobra relevancia, pues evidentemente lo que se pretende es crear formas artificiosas para la obtención de resultados con fines ilícitos.

Como se aprecia, estas doctrinas están estrechamente relacionadas en incluso en algunos casos resultan intercambiables. En tribunales anglosajones no sólo se exige el contenido de la sustancia económica en la operación, sino también la finalidad comercial para que la operación sea considerada como válida desde el ámbito fiscal.

Hoy en día, la doctrina de la sustancia sobre la forma ha inspirado normas específicas anti-fraude en el mundo. En 2016 la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) al presentar un paquete de medidas en su lucha contra la erosión fiscal de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS) privilegia a la sustancia sobre la forma.

En el comentario 22 al Artículo 1° del Modelo de Convenio se indica:

> 22. Asimismo se han analizado otras formas de uso abusivo de los tratados fiscales (por ejemplo, uso de sociedades controladas) y otras formas posibles de resolver estos abusos, como las reglas que dan prioridad al fondo sobre la forma, las reglas de "sustancia económica" y las disposiciones generales anti-abuso, con el fin primordial de saber si dichas reglas y disposiciones son contrarias a los convenios tributarios, lo que resulta ser la segunda cuestión planteada en el párrafo 9.1 anterior.

- ➢ **La sustancia económica en la legislación tributaria mexicana**

En razón de que la sustancia económica es un concepto indefinido en la legislación

tributaria mexicana, la subjetividad en la aplicación y alcance de este concepto para tildar de inexistente o de simulada una operación económica queda al criterio subjetivo de la autoridad fiscal, lo cual no brinda certeza al contribuyente con relación a los requisitos mínimos o características con base en las cuales se considera que la operación carece de sustancia económica; en otras palabras, no se cuentan con parámetros legales que brinden seguridad al contribuyente respecto a los criterios, con base en los cuales, los beneficios fiscales de una operación pudieran no considerarse válidos por la autoridad fiscal.

Si bien con la reciente reforma al artículo 5-A, en octubre de 2020, el legislador introdujo la cláusula anti-abuso, lo cierto es que, únicamente hace referencia a la razón de negocios en las operaciones sin que incorpore el concepto de la sustancia económica. Por tanto, existe la necesidad de construir un marco jurídico de tales conceptos, que nos permitan conocer los elementos objetivos de su contenido o requisitos mínimos que nos permitan entender cuál es su contenido, razón, alcance y finalidad, rubros que solamente podrán precisarse a través de criterios jurídicos contenidos en ley.

- **El concepto de sustancia económica**

Ante la falta de una concepción legal en la legislación fiscal de lo qué es la sustancia económica es necesario remitirnos a la consulta de las Normas de Información Financiera que son las que desde el aspecto contable establecen este postulado entre los básicos que toda contabilidad debe incluir.

En ese tenor, al consultar las Normas de Información Financiera, podemos advertir que es en el contenido de la NIF A-2, denominada “Postulados Básicos”, la que establece el postulado de sustancia económica, en los términos siguientes:

> “La sustancia económica debe prevalecer en la delimitación y operación del sistema de información contable, así como el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad.”
>
> Postulado que se enfoca en el auténtico fondo económico de la realidad material de la operación registrada en la contabilidad y, en consecuencia, busca que se refleje adecuadamente su incidencia en la situación económica financiera de la entidad; luego entonces, debe prevalecer el fondo sobre la forma de las operaciones entere proveedores y clientes”.[15]

Así, el concepto de la sustancia económica de las transacciones, resulta un parámetro objetivo para demostrar la materialidad de la existencia de las operaciones económicas cuando las autoridades fiscales aleguen su inexistencia o simulación, pues como se ha indicado, para que la autoridad fiscal reconozca los efectos fiscales de una operación no bastará con acreditar que se han cumplido con las formas legales que le dieron origen, también será necesario que esté dotada de realidad económica.

En ese orden de ideas, es necesario indicar que en la sustancia económica lo que se pretende es demostrar la existencia en la operación económica del potencial de obtener una ganancia o sufrir una pérdida, en cambio la razón de negocios, es un elemento que va enfocado a determinar si existe un propósito del contribuyente subjetivamente motivado en la obtención de una ganancia económica.

Con relación al tema de la sustancia económica, es relevante el criterio sustentado en la sentencia definitiva de 2 de marzo de 2018, dictada por Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en la cual sostuvo:

> "En la sustancia económica, al efectuar la operación no sólo debe cumplir con una formalidad legal, debe existir en su contenido un razonable potencial para obtener una ganancia o al menos una expectativa de ganancia, o bien sufrir una pérdida en circunstancias ajenas al control del contribuyente, lo que implica un riesgo en el gasto o la inversión desde una óptica empresarial.(...) De lo que se trata es que las operaciones que realice la entidad económica, efectivamente sean genuinas y vayan encaminadas a mejorar u optimizar la forma en que se producen, comercializan, transportan, publicitan (entre otros), los bienes o servicios, a fin de obtener un incremento de valor económico para la entidad de tal manera que se justifique el efecto fiscal favorable al contribuyente —deducción, acreditamiento o cualesquiera otro—También puede apreciarse sustancia económica cuando la transacción es exigida o aconsejada por las condiciones en las que se genera el ingreso en la rama o sector de que se trate, o bien, cuando la operación se lleva a cabo por mandato de alguna disposición legal o administrativa". (...) "[16] Lo relevante en cada caso, a fin de controvertir a la autoridad hacendaria cuando ésta alegue que se está ante operaciones ficticias, será analizar si existe una alteración

[15] INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, *Boletín Fiscal*, Región Centro Occidente, Enero 2017, http://ccpq.com.mx/PDF/Publicaciones/BOLETINES/COFIREenero2017.pdf, pág. 32. Fecha de consulta: 31 de octubre de 2020

> en la esfera jurídica del particular —los derechos que adquiere y las obligaciones que asume a partir de la transacción, así como el valor económico que pueden representar unos y otras—; si efectivamente se intercambian bienes o servicios con un valor económico real, que altere la posición económica del contribuyente frente a su capacidad de generar los ingresos gravados; o si existe una razonable expectativa de ganancia para las partes —adicional al efecto fiscal de la medida de que se trate—. En estos casos, se estará en presencia de operaciones con sustancia económica (…). Lo verdaderamente relevante no es si la transacción tuvo propósitos independientes a los fiscales, sino si tuvo consecuencias fiscales independientes, y si éstas fueron lo suficientemente significativas como para superar el umbral a partir del cual se permita afirmar que la operación cuenta con sustancia económica".[17]

De lo resuelto por la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo se sostiene que lo primordial al analizar la existencia de la sustancia económica en una operación es apreciar el efecto real y económico (sustancia) que esta puede repercutir o aportar en la entidad económica de las partes que intervinieron en la misma, pues no nada más debe encontrarse reflejada en los documento jurídicos (forma), sino también en elementos que reflejen el flujo de la transacción, puesto, que ello constituye la parte medular de la acumulación de los ingresos y deducciones que establecen las disposiciones fiscales. Por tanto, cuando la operación se analiza bajo la óptica de la sustancia económica, lo importante es apreciar que contenga un efecto económico real que repercuta o aporte en la entidad económica de las partes que intervinieron en la misma; pues no sólo debe encontrarse reflejada en los documentos jurídicos (forma), sino también en elementos que reflejen el flujo de la transacción que conlleve al incremento del valor económico de la entidad.

Luego, las operaciones económicas necesariamente deben contener el elemento de la sustancia económica donde coincida el sentido económico con la realidad la operación; esto es, la operación debe estar acorde con la realidad comercial de la entidad económica, y no únicamente enfocada en los beneficios fiscales; consecuentemente, la transacción debe estar influida por el beneficio del negocio

[16] Nota: versión pública de la sentencia definitiva dictada por la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, Sala Auxiliar Metropolitana y Auxiliar en Materia de Pensiones Civiles en el juicio contencioso administrativo: 1/17-ERF-01-1, publicada el 07 de mayo de 2018, páginas 50 a 52.

[17] Ídem.

para incrementar el valor económico de la entidad y esto se traduzca en aumento de ingresos o utilidades, o bien reduzca gastos o costos, independientes de los meros beneficios fiscales obtenidos por su realización.

En una operación ficticia o aparentemente ficticia, en la que las partes realmente no intercambian bienes o servicios, aun cuando pudieran contar con un comprobante fiscal, el registro contable e incluso el acreditamiento del pago efectuado, sólo podrían demostrar la realización de la operación, empero no que con ella se incrementó el valor económico real a la entidad ni que ello justifica el efecto fiscal pretendido.[18]

Conforme a lo relatado, toda operación que se realice por los contribuyentes debe armonizar desde su inicio los aspectos jurídicos, financieros, contables y fiscales y justificar que con su realización se pretendió un aumento de ingresos o utilidades, o bien se redujeron costos y gastos a la entidad económica.

Cuando en una operación comercial no se tiene como objetivo un beneficio económico, sino que es estructurada de manera artificiosa, únicamente para provocar beneficios fiscales que conlleven a la disminución, diferimiento o falta de pago de los impuestos, se estimará por las autoridades hacendarias que la operación carece de sustancia económica, siendo válido que se desconozcan los efectos fiscales producidos.

- **La sustancia económica en los criterios del Poder Juridicial de la Federación y en el Tribunal Federal de Justicia Administrativa**

Existen pocos criterios por parte de nuestros tribunales que consideran al elemento económico como parte importante en el contenido de operaciones realizadas por los contribuyentes y su repercusión para calificar válidos los efectos fiscales.

A pesar de que la sustancia económica no se encuentra inmersa en nuestra legislación tributaria, es interesante revisar el criterio aislado que sostuvo de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la que reconoce al criterio económico como un elemento importante para calificar los hechos al tenor de la norma tributaria. El contenido de la tesis con número de registro 23835211[19] del tenor siguiente:

[18] Ídem.

[19] Tesis aislada con el número de registro 23835211, la Segunda Sala, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Segunda Sala, Volumen 82, Tercera Parte, pág. 31.

> "**LEYES FISCALES QUE IMPONEN CARGAS A LOS PARTICULARES, INTERPRETACION DE**. En el artículo 11 del Código Fiscal vigente, que dispone la aplicación estricta de las normas tributarias que señalan cargas a los particulares, se abandonó el principio de aplicación "restrictiva" del precepto relativo del código anterior, y actualmente el intérprete debe buscar un equilibrio entre los intereses de los particulares y los del Estado, utilizando para ello los diversos métodos de interpretación, atendiendo incluso a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas".

Por su parte, la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa el 16 de abril de 2013 emitió el precedente: **"IMPUESTO SOBRE LA RENTA. LA AUTORIDAD FISCALIZADORA PUEDE IGNORAR LA CARACTERIZACIÓN DE LA OPERACIÓN FORMALMENTE REALIZADA ENTRE PARTES RELACIONADAS Y RECARACTERIZARLA DE ACUERDO CON SU SUSTANCIA ECONÓMICA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003)",**[20] donde ya se reconocían las facultades de la autoridad fiscal para comprobar el contenido de la sustancia económica en las operaciones de partes relacionadas y desconocer los efectos fiscales pretendidos, por la creación de operaciones artificiosas para obtener beneficios fiscales indebidos.

A su vez, la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa resolvió que ante una solicitud de devolución por pago de lo indebido o por saldo a favor, la autoridad fiscal dentro de sus facultades para verificar la procedencia, también cuentan con facultades implícitas para constatar que la operación de la que deriva la solicitud se haya reflejado de manera económica y no solamente jurídica; por tanto, los contribuyentes deben acrediten no sólo la forma legal de la operación si no también la sustancia de la operación que generó la solicitud. Criterio que hoy es el precedente **VIII-P-1aS-445, denominado: "DEVOLUCIÓN. PARA SU PROCEDENCIA DEBE ACREDITARSE LA SUSTANCIA ECONÓMICA DE LA OPERACIÓN QUE GENERÓ EL SALDO A FAVOR".**[21]

[20] Tesis VII-P-2aS-353, publicada en la R.T.F.J.F.A., Séptima Época, Año III. No. 25, agosto 2013, pág. 732.

[21] Precedente publicado en la R.T.F.J.A., Octava Época. Año III. No. 28, noviembre 2018, pág. 335.

Como observamos, el principio de la sustancia económica es reconocida por las Secciones de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justica Administrativa como un elemento de relevancia para determinar la autenticidad de una operación, así como para considerar tributariamente gravables o deducibles determinados acontecimientos, cuya finalidad será evitar las prácticas abusivas y conductas dirigidas en crear operaciones sofisticadas y artificiosas carentes de realidad económica cuya finalidad es obtener beneficios fiscales indebidos.

IV. La razón de negocios

La razón de negocios es un principio y una doctrina (conocida como *business purpose*)[22] que determina si las operaciones realizadas por los contribuyentes cuentan con un propósito de negocios genuino y que va más allá de los beneficios fiscales que por su realización se obtengan. En caso de la ausencia de este elemento en la operación realizada, el efecto será negar los beneficios fiscales obtenidos.

La doctrina de la sustancia económica normalmente incluye a la doctrina del propósito comercial (*business purpose*) e implica un análisis conjunto, debe haber una investigación judicial sobre los efectos objetivos de la transacción en la posición económica del contribuyente y también se indaga sobre la subjetividad del contribuyente, esto es los motivos que tuvo para participar en la transacción.

La doctrina del propósito comercial a diferencia de la sustancia económica -elemento objetivo de una operación- implica una investigación de los motivos del contribuyente para realizar una operación, es decir, si el contribuyente pretendía la transacción para cumplir algún propósito útil conforme al negocio para la entidad económica -como por ejemplo, obtener mayores ingresos o utilidades, reducir gastos o costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad o mejorar su posicionamiento en el mercado- y no solamente perseguir el beneficio tributario.

En los tribunales anglosajones, normalmente se realiza una prueba conjuntiva que requiere que un contribuyente establezca la presencia tanto de la sustancia económica (es decir, el componente objetivo) como del propósito comercial -o razón de negocios- (es decir, el componente subjetivo) para que la transacción sobreviva al escrutinio judicial.[23] Un más estrecho enfoque utilizado por algunos

[22] Nota: así como la doctrina de la sustancia sobre la forma debe su génesis al caso Gregory, la doctrina del propósito comercial también lo hace.

[23] UNITED STATES SENATE, COMMITTE ON FINANCE, *Economic Substance Doctrine*. Disponible en https://www.finance.senate.gov/imo/media/doc/Leg%20110%20100407agamendment.pdf.
Fecha de consulta: 21 de noviembre de 2020.

tribunales es concluir que ya sea con un propósito comercial o económico sustancial es suficiente para respetar la transacción. Un tercer enfoque se refiere a la sustancia económica y el propósito comercial como "simplemente factores más precisos a considerar" para determinar la transacción cuenta con efectos económicos prácticos distintos de la creación de beneficios fiscales.[24]

Así, una transacción debe: 1) cambiar de manera significativa la posición económica del contribuyente, y 2) el contribuyente debe tener una sustancial participación con un propósito económico y no exclusivamente tributario para realizar dicha transacción.

Según la doctrina del propósito comercial, se trata de que las transacciones sean impulsadas por negocios y no por consideraciones que persigan exclusivamente beneficios fiscales, por tanto, si una transacción carece de un potencial de ganancias y únicamente busca los efectos fiscales, éstos se desconocerán, pues los beneficios fiscales solamente serán otorgados a aquellos contribuyentes que mejoran su fuente riqueza.

La aplicación de la doctrina del propósito comercial es común en los casos de refugios fiscales. Por ello, en tribunales anglosajones se indaga "si el propósito de la transacción tiene algún efecto económico práctico además de la creación de pérdidas fiscales". Si lo hace, los tribunales normalmente fallarán a favor del contribuyente. Por el contrario, si una transacción se basa estrictamente en reducir, eludir o evitar el pago de los impuestos, los tribunales normalmente fallarán a favor de la autoridad hacendaria.

La expresión “razón de negocios”, también es un vocablo, que se utiliza en la jerga financiera entendido como el motivo para realizar un acto, al cual se tiene derecho, relacionado con una ocupación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad. El concepto de razón de negocios, generalmente está relacionada en los negocios internacionales, por ejemplo, plan BEPS, precios de transferencia y partes relacionadas.

En general el término razón de negocios es un vocablo también adoptado internacionalmente dentro de las reglas anti-abuso de acuerdo con información de la OCDE, ante la observancia en la conducta de ciertos contribuyentes que llevan a cabo actos jurídicos para realizar operaciones, cuyo fin es colocarse en una posición fiscal más loable en comparación con otros que realizan la misma operación; por ello, su observancia va en función de entender la finalidad que tiene un negocio para un contribuyente.[25]

[24] Ídem.

Por tanto, la razón de negocios tiene como objetivo primordial eliminar los esquemas de elusión fiscal; en ese contexto, la ausencia o carencia de este concepto en la realización de operaciones conlleva a la autoridad a restarles efectos fiscales a los actos o negocios jurídicos realizados legalmente siendo lícitos y reales pero la razón de ser del negocio no va acorde con la finalidad de obtener un beneficio de carácter económico o comercial para la entidad sino dirigido a la obtención de beneficios fiscales, de tal manera que, la autoridad cuenta con la atribución de recalificar tales actos y restarles los beneficios fiscales obtenidos.

- **La razón de negocios en los criterios del Poder Juridicial de la Federación y en el Tribunal Federal de Justicia Administrativa**

El vocablo de la razón de negocios fue utilizado desde abril de 2009 por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis denominada:

> **"CAUSACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES. LA CARGA DE LA PRUEBA DE QUE UN ACTO, HECHO O NEGOCIO JURÍDICO ES ARTIFICIOSO RECAE EN QUIEN HACE LA AFIRMACIÓN CORRESPONDIENTE".**[26] En este criterio se resolvió que: "Las operaciones no prohibidas legalmente que lleven a cabo los contribuyentes -entre ellas, las inversiones en acciones- cuentan con presunción de licitud, si en ello coincide el que no se presentan como ajenas a la práctica comercial ordinaria. Por tanto, cuando se alegue que una determinada operación no revela la intención de realizar una inversión real, sino que tiene un propósito especulativo que únicamente pretende eludir el impuesto correspondiente, la parte que propone tal argumento debe aportar los elementos que acrediten la ausencia de sustancia jurídica. Así, para probar el carácter artificioso de una operación ante la autoridad jurisdiccional, debe argumentarse, por ejemplo, atendiendo a si: la operación tiene una repercusión económica neta en la posición financiera del contribuyente; existe una razón de negocios para la realización de la operación; al efectuar la transacción podía razonablemente anticiparse la generación de una ganancia, previa a la consideración de los efectos fiscales de la operación; o bien, la medida en la que el particular se hubiera expuesto a sufrir una pérdida bajo circunstancias ajenas a su control. Todo lo anterior, sin dejar de

[25] https://loftonsc.com/juridico/juridico-fiscal/razon-de-negocios-reforma-fiscal-2020/. Fecha de consulta 10 de noviembre de 2020.

[26] Tesis aislada, 1a. XLVII/2009, con número de registro 167560, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de la Novena Época, tomo XXIX, abril de 2009, pág. 577.

> reconocer que el tema aludido resulta de particular complejidad, por lo que las cuestiones propuestas como elementos para la valoración de cada caso no son más que una aproximación que no pretende ser la guía rectora definitiva de los juicios que versen sobre el carácter artificioso o abusivo de una operación, o sobre su plena validez".[27]

El tema que bordó la ejecutoria del criterio en comento, versó acerca de la razón de negocios en el contexto de la elusión, la manipulación del gravamen y el carácter artificioso de una operación, ya que la autoridad fiscal argumentó que la operación, se apartaba de una razón de negocios (sustancia jurídica de una operación), lo que podía derivar justamente en elusión, manipulación y artificiosidad. Entonces, se consideró por la Primera Sala que, en principio las operaciones de los contribuyentes, gozan de una presunción de licitud, si son parte de una práctica comercial ordinaria, sin embargo, para estimar que una determinada operación tiene un propósito especulativo que únicamente pretende eludir impuestos, debe acreditarse la ausencia de sustancia jurídica. Por tanto, una operación puede tacharse de artificiosa si, entre otras cosas, carece de una razón de negocios. En consecuencia, el concepto de razón de negocios, válidamente sí es un elemento, entre otros, que podría tomarse en cuenta para determinar el carácter artificioso o abusivo de una operación, o bien sobre su validez.

Inspirada en el criterio en comento, la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 15 de agosto de 2017, por unanimidad de 5 votos a favor emitió criterio al considerar que la ausencia de razón de negocios sí puede ser un sustento de la autoridad para determinar la inexistencia de una operación, siempre y cuando no sea el único elemento considerado para arribar a tal conclusión. Tal criterio es localizable con el número de precedente: VIII-P-1aS-701, y cuyo rubro es: **"RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CONSIDERAR SU AUSENCIA COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LA LLEVEN A DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIDAD DE UNA OPERACIÓN, CASO EN EL CUAL, LA CARGA PROBATORIA PARA DEMOSTRAR LA EXISTENCIA Y REGULARIDAD DE LA OPERACIÓN, CORRE A CARGO DEL CONTRIBUYENTE"**.[28] Por tanto, conforme a este precedente, el concepto de razón de negocios constituye un factor importante para presumir la falta de materialidad de una operación, cuya carga probatoria corresponderá acreditar al contribuyente.

[27] Ídem.

[28] Tesis VIII-P-1aS-701, de la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA, publicada en marzo de 2020, publicada en la R.T.F.J.A., Octava Época. Año V. No. 44, marzo 2020, de la Octava Época, pág.268.

Ahora bien, el criterio de la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, al igual que el criterio sustentado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la 1a. XLVII/2009, aclaran que: *el factor de "la razón de negocios", es un elemento que se puede tomar en cuenta la autoridad fiscal para determinar si una operación es o no artificiosa, pero no es el único, y que en cada caso en particular, dependerá de la valoración de la totalidad de elementos que la autoridad considere para soportar sus conclusiones sobre reconocer o no los efectos fiscales de un determinado acto jurídico.*

La Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en específico estimó que la autoridad fiscal tendrá que sustentar su presunción de inexistencia de la operación no sólo considerando la razón de negocios, sino también otros elementos que la configuran, como pudieran ser, entre otros: el soporte documental de la operación, la contabilidad llevada acorde con las Normas de Información Financiera A1, A2, A3 y A4, la substancia económica, la lógica operativa y el registro contable de la operación, entre otros.

De igual forma, el contribuyente para desvirtuar la presunción de la falta de materialidad de una operación de producción, comercialización o entrega de bienes de servicios tendrá que exhibir de manera adminiculada los elementos antes señalados a fin de demostrar que la operación es genuina y que se llevó a cabo conforme a los objetivos y beneficios económicos que persigue la entidad económica.

Se consideró que el objetivo de la autoridad fiscal es en principio verificar y comprobar el correcto pago de las contribuciones a los que se encuentra obligado el contribuyente, de ahí, que requiera también identificar la verdadera naturaleza de la operación declarada, para reconocerla, recalificarla, o bien determinar que ésta pudiera ser una operación simulada o artificial que propicie una disminución, eliminación o diferimiento del pago de los impuestos.

- **La razón de negocios en el sistema tributario mexicano**

Para nuestro país, la recaudación constituye hoy día uno de los temas de carácter prioritario para el Estado, por tanto, en el paquete económico del ejercicio fiscal 2020, se introdujo la denominada: *Norma general anti-abuso*, la cual tiene como objetivo desconocer los efectos fiscales tratándose de actos jurídicos que: carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal al contribuyente.

En cumplimiento a lo anterior, se adicionó el artículo 5-A al Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del 1° de enero de 2020, para establecer las reglas a las que se sujetarán los contribuyentes al celebrar sus operaciones. El reconocimiento

o desconocimiento de los efectos fiscales de la operación dependerá de dos conceptos novedosos: el beneficio fiscal y el beneficio económico que se obtengan.

Se dispone que *los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.*

Para lo anterior, la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación (visita domiciliaria, revisión de gabinete o revisión electrónica), podrá presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las mismas.

En razón de la presunción *iuris tantum* que contiene el dispositivo en comento, se precisa que no se podrán desconocer los efectos fiscales los actos jurídicos referidos, sin que antes se dé a conocer dicha situación en la última acta parcial a que se refiere la fracción IV, del artículo 46 de este Código, en el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 de este Código o en la resolución provisional a que se refiere la fracción II el artículo 53-B de este Código, y hayan transcurrido los plazos a que se refieren los artículos anteriores, para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga y aporte la información y documentación tendiente a desvirtuar la referida presunción.

Antes de la emisión de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución provisional a que hace referencia el párrafo anterior, corresponderá a la autoridad fiscal someter el caso a un órgano colegiado integrado por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria,[29] y obtener una opinión favorable dentro del plazo de dos meses contados a partir de la presentación del caso por parte de la autoridad fiscal; de no obtener respuesta en esa temporalidad se entenderá realizada en sentido negativo.[30]

[29] Nota: el precepto indica que las disposiciones relativas al referido órgano colegiado se darán a conocer mediante reglas de carácter general que a su efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

[30] Nota: el dispositivo legal en comento, no especifica si con motivo de la negativa ficta que se configure, ante el silencio de la opinión por el Órgano Colegiado, el plazo para emitir la liquidación quedará o no suspendido, ya que la figura de la negativa ficta podría combatirse vía recurso administrativo, o bien ante el juicio contencioso administrativo federal.

El dispositivo legal en comento establece dos presunciones *iuris tantum* conforme a las cuales la autoridad fiscal estimara que no existe razón de negocios en la operación:

1. La autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal. Esto es, cuando en la operación registrada se advierta que su finalidad potencial no es la obtención de alguna utilidad, sino las ganancias fiscales obtenidas.

2. También, la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso. Esto es, si celebraron diversos actos intermedios para la realización de una operación y conllevó a que se generara un costo o gasto más gravoso para efectos fiscales que el propio beneficio económico obtenido a favor de la entidad se desconocerán sus efectos por carecer de sustancia.

De actualizarse cualquiera de los supuestos, la consecuencia jurídica será desconocer los efectos fiscales de las operaciones realizadas por la carencia o ausencia de razón de negocios, pues en ambos casos los beneficios económicos fueron menores a los beneficios fiscales obtenidos.

Se consideran BENEFICIOS FISCALES: cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución e incluyen los alcanzados a través de: deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.

Se considera que existe un BENEFICIO ECONÓMICO RAZONABLEMENTE ESPERADO,[31] cuando las operaciones del contribuyente busquen: a) generar ingresos, b) reducir costos, c) aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, d) mejorar su posicionamiento en el mercado, e) entre otros casos.

[31] Nota: el precepto no precisa claramente qué debe entenderse con la frase: "Beneficio económico razonablemente esperado", y si bien señala los elementos mínimos para cuantificarlo, no menos cierto es que no precisa cuál es el alcance o el parámetro de lo que debe considerarse como "razonablemente esperado".

Para cuantificar el beneficio económico razonablemente esperado, se considerará la información contemporánea relacionada a la operación objeto de análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado, en la medida en que dicha información esté soportada y sea razonable. Para efectos del dispositivo en comento, *el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico razonablemente esperado.*

La expresión razón de negocios será aplicable con independencia de las leyes que regulen el beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

Finalmente se indica que los efectos fiscales generados en ningún caso generarán consecuencias en materia penal.

Por cuestiones tradicionales y culturales estamos ajenos a las normas anti-elusión. De ahí que, si bien se ha realizado un esfuerzo en incorporar a nuestra legislación tributaria el contenido del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, lo cierto es que armonizar las múltiples situaciones de anti-abuso en un sola cláusula general, la cual engloba diferentes enfoques que pueden ser ampliados en su causación a operaciones de diversa estructura y naturaleza, ello creará confusión a la hora de establecer criterios y sobre su aplicación, lo que en definitiva no conlleva a brindar la seguridad jurídica del contribuyente.

En consecuencia, existe la necesidad de construir un marco jurídico en torno al concepto de razón de negocios que nos permita conocer con certeza cuál es su contenido, alcance y finalidad.

V. Conclusiones

- Con el propósito de disuadir las prácticas abusivas y comportamientos consistentes en crear operaciones manipuladas o artificiosas carentes de realidad económica con el único propósito de obtener beneficios fiscales se ha dotado de facultades a las autoridades de atribuciones para analizar el contenido de las operaciones con la finalidad de determinar su inexistencia o simulación y, en su caso eliminar los efectos fiscales derivados de las mismas.

- Así, los elementos de la materialidad, la sustancia económica y la razón de negocios en las operaciones han adquirido gran relevancia para las autoridades fiscales y los contribuyentes, pues es común que se utilicen para sustentar la presunción de la inexistencia o la simulación de los actos jurídicos, lo que podría conllevar a desconocer la eficacia de la operación para la determinación del impuesto, devolución o acreditamiento de contribuciones, esto es anular para efectos generales el acto jurídico en cuestión en el ámbito

fiscal; además, en su caso sustentar el motivo de la comisión de delitos de carácter fiscal.

- El concepto de la materialidad de las operaciones va dirigido a la acreditación de actos que demuestren de forma fidedigna e inequívoca su realidad física, siendo indispensable que estén respaldados de pruebas documentales e informes que comprueben que lo consignado en ellos, se llevó acabo realmente; sin embargo, la materialidad no siempre se puede acreditar en toda clase de operaciones, pues algunos sucesos son de naturaleza inmaterial o bien intangible; de ahí, que se torne complicado acreditar la materialidad, por ejemplo, aquellas operaciones realizadas por medios tecnológicos digitales, o las asesorías, consultas o asistencias profesionales.

- La materialidad es un concepto que no se encuentra regulado en la legislación tributaria, en consecuencia, no existen parámetros legales para su determinación, contenido, aplicación y alcance, situación que conlleva a la falta de seguridad jurídica del contribuyente.

- Tanto la sustancia económica y la razón de negocios son conceptos que ayudan a investigar si la operación tildada de ficticia o aparentemente ficticia colocó o no a la entidad económica en una mejor posición económica, asi como comprobar cuáles fueron los motivos reales para efectuar la operación.

- Para que las autoridades fiscales reconozcan efectos fiscales de una operación económica, es necesario considerar que no basta con el soporte documental ni el registro de la operación económica e incluso el pago efectuado al proveedor, pues ello sólo demuestra que se cumplieron con los requisitos jurídicos de forma para su verificación; además, resulta de gran importancia que al momento de su realización, el contenido de los actos jurídicos estén soportados con sustancia económica y razón de negocios, ya que son elementos determinantes para dotar a la transacción de efectos tributarios.

- Si bien, la doctrina y la jurisprudencia hacen referencia a los conceptos de la materialidad de operaciones y la sustancia económica, tales elementos no están definidos en ley. Por tanto, existe la necesidad de contar con un marco jurídico en torno a la materialidad y la sustancia económica que permitan determinar los elementos objetivos de su contenido, razón, alcance y finalidad para de brindar certeza al contribuyente respecto a su aplicación y, así evitar que ésta quede a la subjetividad con la que se sustentan las resoluciones administrativas de las autoridades.

- Finalmente, por lo que toca al concepto de razón de negocios, si bien se ha realizado un esfuerzo en incorporarlo en el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, lo cierto es que no fija parámetros claros en su aplicación pues pretende armonizar las múltiples situaciones de anti-abuso en una sola cláusula general, por tanto, no se tiene la certeza jurídica de su aplicación y alcance.

Fuentes

Libros

OROZCO-FELGUERES LOYA, Carlos, *La Materialidad de los Actos Jurídicos*, CDMX. Thomson Reuters, 2018.

RAMÍREZ AMAYO, Yubani (Cood.), *Materialidad, Inexistencia, Simulación y Recaracterización de Actos para Efectos Fiscales*, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, CDMX, Tirant lo Blanch, 2020.

RUIZ ALMEDRAL Violeta y CALDERÓN CARREIRO José Manuel, *La codificación de la "doctrina de la sustancia económica" en EE.UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el "sustancialismo"*, Quincena Fiscal 1-15, Septiembre I-II, 2010, págs. 37 a 75. Disponible en: https://www.academia.edu/27686229/La_codificaci%C3%B3n_de_la_doctrina_de_la_sustancia_econ%C3%B3mica_en_EE_UU_como_nuevo_modelo_de_norma_general_anti_abuso_la_tendencia_hacia_el_sustancialismo. Fecha de consulta. 4 de noviembre de 2020.

SALDIVAR, Belén y SALVADOR Jorge, *SAT detectó evasión de 354,512 millones de pesos a través de facturas falsas*. EL ECONOMISTA. Disponible en: https://www.eleconomista.com.mx/economia/SAT-va-contra-factureras-que-emitieron-339000-millones Fecha de consulta 15 de octubre de 2020.

VELA PEÓN, Antonio Alberto, *Un Frankenstein fiscal llamado "materialidad de operaciones"*, Colegio de Contadores Públicos de México. Disponible en: https://www.ccpm.org.mx/avisos/2018-2020/un-frankenstein-fiscal Fecha de consulta 15 de octubre de 2020.

Internet

CRS ABOGADOS, *¿Qué es la Materialidad de las Operaciones?*, 18 de marzo de 2020, Disponible en: https://crsabogados.com/2020/03/18/que-es-la-materialidad-de-las-operaciones/. Fecha de consulta el 20 de octubre de 2020.

UNITED STATES SENATE, COMMITTE ON FINANCE, *Economic Substance Doctrine*. Disponible en https://www.finance.senate.gov/imo/media/doc/Leg%20110%20100407agamendment.pdf. Fecha de consulta : 21 de noviembre de 2020.

Legislación

CAMARA DE DIPUTADOS, *Código Fiscal de la Federación.* Disponible en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm

Jurisprudencia

CAUSACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES. LA CARGA DE LA PRUEBA DE QUE UN ACTO, HECHO O NEGOCIO JURÍDICO ES ARTIFICIOSO RECAE EN QUIEN HACE LA AFIRMACIÓN CORRESPONDIENTE. Tesis aislada, 1a. XLVII/2009, con número de registro 167560, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de la Novena Época, Tomo XXIX, abril de 2009, pág. 577.

DEVOLUCIÓN. PARA SU PROCEDENCIA DEBE ACREDITARSE LA SUSTANCIA ECONÓMICA DE LA OPERACIÓN QUE GENERÓ EL SALDO A FAVOR. Precedente publicado en la R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 28, noviembre 2018, pág. 335.

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL EJERCERLAS LA AUTORIDAD FISCAL PUEDE CORROBORAR LA AUTENTICIDAD DE LAS ACTIVIDADES O ACTOS REALIZADOS POR EL CONTRIBUYENTE, A FIN DE DETERMINAR LA PROCEDENCIA DE SUS PRETENSIONES, SIN NECESIDAD DE LLEVAR A CABO PREVIAMENTE EL PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN". Tesis de jurisprudencia 2a./J. 78/2019 (10a.), con número de registro 2020068, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, de la Décima Época, Libro 67, junio de 2019, Tomo III, pág. 2186.

FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL. EN SU EJERCICIO, VÁLIDAMENTE PUEDE DESCONOCER LOS EFECTOS FISCALES DE LOS ACTOS JURÍDICOS CONSIGNADOS EN LA CONTABILIDAD, CUANDO CAREZCAN DE MATERIALIDAD. Tesis publicada en la R.T.F.J.A. Octava Época. Año IV. No. 32, marzo 2019, pág. 21.

LEYES FISCALES QUE IMPONEN CARGAS A LOS PARTICULARES, INTERPRETACION DE. PRESUNCIÓN JURÍDICA. SU NOCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA. Tesis: I.4o.A.57 A (10a.). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Décima Época. Número de registro 2003696. Libro XX, mayo de 2013, Tomo 3, pág. 2027.

RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CONSIDERAR SU AUSENCIA COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LA LLEVEN A DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIDAD DE UNA OPERACIÓN, CASO EN EL CUAL, LA CARGA PROBATORIA PARA DEMOSTRAR LA EXISTENCIA Y REGULARIDAD DE LA OPERACIÓN, CORRE A CARGO DEL CONTRIBUYENTE. Tesis VIII-P-1aS-701, de la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA, publicada en marzo de 2020, publicada en la R.T.F.J.A. Octava Época. Año V. No. 44, marzo 2020, de la Octava Época, pág. 268.

SALDO A FAVOR. CUANDO SE PRESENTA UNA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN, LA AUTORIDAD PUEDE HACER USO DE LAS PRESUNCIONES PARA VERIFICAR LA EFECTIVA REALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES DE LAS QUE AQUÉL SE HACE DERIVAR Y, EN SU CASO, CONCLUIR |. Décima Época. Registro 2015101. Plenos de Circuito. Libro 46, septiembre de 2017, Tomo II, pág. 1001.

SEGURIDAD JURÍDICA Y DERECHO DE AUDIENCIA DE LOS EDOS EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

José Antonio Rivera Vargas[*]

Resumen

El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación fue adicionado con la finalidad de sancionar y neutralizar el esquema de tráfico de comprobantes fiscales. Acerca de los dos primeros párrafos de dicho precepto la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha determinado que no contravienen los principios de irretroactividad de la ley y de presunción de inocencia, así como tampoco los derechos a la libertad de trabajo ni a la audiencia; sin embargo, respecto del octavo párrafo, consideramos que carece de elementos que trascienden en los derechos de seguridad jurídica y audiencia de los contribuyentes que dan efectos fiscales a los comprobantes que la autoridad considera que amparan operaciones simuladas.

Abstract

Article 69-B of the Tax Code was added to punish and neutralize tax receipt traffic scheme. About the first two paragraphs of that provision the Supreme Court has determined that not contravene the principles of non-retroactivity of the law and presumption of innocence, nor the rights to freedom of work and the audience; However, about the eighth paragraph, we consider that it lacks elements that transcend the rights of legal certainty and hearing of the taxpayer who receive tax receipts that the tax authority considers that they cover simulated operations.

[*] Licenciado en Derecho por la Universidad Nacional Autónoma de México, Campus FES Acatlán, egresado de la Maestría en Derecho Fiscal por el Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo del TFJA, actualmente se desempeña como Secretario de Acuerdos de Sala Superior del TFJA, en la Ponencia de la Magistrada Zulema Mosri Gutiérrez. Correo electrónico: jose.rivera@tfjfa.gob.mx

Palabras clave: Seguridad Jurídica, Derecho de Audiencia, Tráfico de Comprobantes Fiscales, Operaciones Simuladas.

Key words: Legal Certainty, Right of Audience, Tax Receipt Traffic, Simulated Operations.

I. Introducción

Es obligación de los ciudadanos de todo Estado, además de un deber, contribuir al gasto público para su sostenimiento y realización; no obstante, la realidad fáctica nos ha demostrado que a lo largo de la historia los contribuyentes han buscado los medios para reducir esa carga tributaria, algunos, aprovechando los beneficios que las propias normas establecen, otros, en cambio, lo han hecho mediante estrategias menos apegadas a la ley.

Es así que, atendiendo a la necesidad inherente del Estado de recaudar y en respuesta a las estrategias de evasión al respecto, ha sido necesaria la constante implementación de medidas por parte del gobierno con la finalidad de erradicar ese tipo de prácticas.

El presente trabajo busca ofrecer un breve análisis de uno de los últimos mecanismos implementados con tal fin, nos referimos a los procedimientos previstos en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, con los cuales se pretende erradicar el tráfico de comprobantes fiscales. En particular, estudiamos el relativo a las personas que dan efectos fiscales a los comprobantes fiscales que se presume amparan operaciones simuladas; sobre el cual presentamos los que, a nuestra consideración, constituyen vicios que de subsanarse acarrearían beneficios tanto a los particulares como al propio fiscal federal.

II. Seguridad jurídica y derecho de audiencia

La real academia española define a la seguridad jurídica como la "cualidad del ordenamiento jurídico que implica la certeza de sus normas y, consiguientemente, la previsibilidad de su aplicación".[2] También, es entendida como la "certeza que tiene el individuo de que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares, establecidos previamente".[3]

[2] REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *seguridad*. Disponible en: https://dle.rae.es/seguridad Fecha de consulta: 28 de noviembre de 2020.

[3] INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *seguridad jurídica.* Disponible en: https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1175/5.pdf Fecha de consulta: 28 de noviembre de 2020.

Así, "la seguridad jurídica es la certeza que debe tener el gobernado de que su persona, sus papeles, su familia, sus posesiones o sus derechos serán respetados por la autoridad; sí ésta debe afectarlos, deberá ajustarse a los procedimientos previamente establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las leyes secundarias".[4]

Al respecto, nos dice Burgoa Orihuela que la seguridad jurídica "se manifiesta como la substancia de diversos derechos subjetivos públicos individuales del gobernado"[5] como lo es el derecho de audiencia reconocido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mismo que es base del presente trabajo.

Sobre tal derecho -de audiencia-, ha sido definido ampliamente tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, que es de observancia obligatoria únicamente tratándose de actos privativos, pues en tratándose de actos de molestia, éstos sólo quedan sujetos al requisito de la debida fundamentación y motivación pero no al de audiencia.[6]

Así, el derecho de audiencia se ve garantizado con el establecimiento de procedimientos que, de manera previa al dictado de un acto de privación, cumplan con una serie de formalidades esenciales que garanticen una adecuada y oportuna defensa a los afectados. Nuestro máximo tribunal, de manera general, las ha delimitado en las siguientes:

1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias.

2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa.

3) La oportunidad de alegar.

[4] SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Las Garantías de Seguridad Jurídica*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2ª ed., 2007, pág. 11 y 12.

[5] BURGOA, Ignacio, *Las garantías individuales*, 40ª ed., México, Porrúa, 2008, pág. 504.

[6] Al respecto, véase la Tesis con número de registro 238355 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de la Justicia de la Nación, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, volumen 81, tercera parte, pág. 15, que reza "AUDIENCIA Y SEGURIDAD JURIDICA, GARANTIAS DE. ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA DE BIENES O DERECHOS. DISTINCION. ARTICULOS 14 Y 16 CONSTITUCIONALES. En los términos del artículo 14, párrafo segundo, de la Constitución Federal, la audiencia previa a la emisión del acto de autoridad y el debido proceso legal, como garantías del gobernado, son de observancia obligatoria únicamente tratándose de actos privativos, sea de la vida, de la libertad, de propiedades, posesiones o derechos de los particulares más no así cuando se trata de actos de molestia que no tengan la finalidad de privar al afectado de alguno de sus bienes o derechos, pues tales actos se rigen solamente por la garantía de seguridad jurídica (fundamentación y motivación) que establece el artículo 16 constitucional".

4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas.

Lo anterior, ha sido plasmado en las jurisprudencias I.7o.A. J/41[7] y P./J. 47/95[8], las cuales, estimamos oportuno transcribir.

> **AUDIENCIA, CÓMO SE INTEGRA ESTA GARANTÍA**. De entre las diversas garantías de seguridad jurídica que contiene el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, destaca por su primordial importancia, la de audiencia previa. Este mandamiento superior, cuya esencia se traduce en una garantía de seguridad jurídica para los gobernados, impone la ineludible obligación a cargo de las autoridades para que, de manera previa al dictado de un acto de privación, cumplan con una serie de formalidades esenciales, necesarias para oír en defensa a los afectados. Dichas formalidades y su observancia, a las que se unen, además, las relativas a la garantía de legalidad contenida en el texto del primer párrafo del artículo 16 constitucional, se constituyen como elementos fundamentales útiles para demostrar a los afectados por un acto de autoridad, que la resolución que los agravia no se dicta de un modo arbitrario y anárquico sino, por el contrario, en estricta observancia del marco jurídico que la rige. Así, con arreglo en tales imperativos, todo procedimiento o juicio ha de estar supeditado a que en su desarrollo se observen, ineludiblemente, distintas etapas que configuran la garantía formal de audiencia en favor de los gobernados, a saber, que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, así como de la cuestión que habrá de ser objeto de debate y de las consecuencias que se producirán con el resultado de dicho trámite, que se le otorgue la posibilidad de presentar sus defensas a través de la organización de un sistema de comprobación tal, que quien sostenga una cosa tenga oportunidad de demostrarla, y quien estime lo contrario, cuente a su vez con el derecho de acreditar sus excepciones; que cuando se agote dicha etapa probatoria se le dé oportunidad de formular las alegaciones correspondientes y, finalmente, que el procedimiento iniciado concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas, fijando con claridad el tiempo y forma de ser cumplidas.

[7] Tesis I.7o.A. J/41, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVIII, agosto de 2008, pág. 799.

[8] Tesis P./J. 47/95, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. II, diciembre de 1995, pág. 133.

> **FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO.** La garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga "se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento". Estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado.

Cabe señalar que, el derecho de audiencia debe garantizarse previamente a la emisión del acto privativo, por lo que la existencia de medios de defensa que puedan hacerse valer en su contra no lo garantiza, pues estos tendrán como fin analizar un acto ya existente.[9]

III. El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y su interpretación jurisdiccional

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

Para tener un panorama completo sobre el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, precepto que motiva el presente trabajo, es necesario tener presente la exposición de motivos que le dio lugar, por lo que enseguida se transcribe la parte relativa de la iniciativa origen del decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación (publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013), en la que se señaló literalmente lo siguiente:[10]

---

[9] CASTRO, Juventino V., *Garantías y amparo*, 14ª ed., México, Porrúa, 2006, pág. 284.

[10] CAMARA DE DIPUTADOS, *Gaceta Parlamentaria,* año XVI, número 3857-C, 8 de septiembre de 2013. Disponible en: http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdXPXimsVr+Zd9Wa18iT6TpJBYc9WSaxD0YhQPKqd2GQGQ==
Fecha de consulta 25 de noviembre de 2020.

"[...]

Uso indebido de comprobantes fiscales

Una de las causas más dañinas y que más ha contribuido para agravar la recaudación fiscal, son los esquemas agresivos de evasión fiscal, por lo que deben eliminarse o corregirse los motivos que los originan, a través de instrumentos eficaces que permitan combatir frontalmente el referido fenómeno.

Cuando no se cuenta con dichos instrumentos se provoca el avance de nuevas prácticas de evasión, las cuales erosionan de manera grave las bases gravables, sin poder reflejar incrementos significativos en la recaudación.

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

Inicialmente este esquema consistía en usar comprobantes apócrifos, con la finalidad de deducir y acreditar las cantidades amparadas en los mismos, sin haber pagado las cantidades que se reflejaban en ellos.

Posteriormente, con los controles de seguridad y requisitos que la autoridad implementó en diversas reformas tendientes a evitar y detectar la emisión de comprobantes fiscales apócrifos, disminuyó temporalmente el recurrir a esta práctica.

Sin embargo, estas prácticas indebidas evolucionaron, llevando a los contribuyentes evasores a recurrir a estructuras mucho más complejas, para tratar de obtener beneficios fiscales en perjuicio del fisco federal.

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

En estas operaciones el adquirente del comprobante fiscal generalmente recibe directamente o a través de interpósita persona la

devolución de la erogación inicialmente facturada menos el cobro de las comisiones cobradas por el traficante de comprobantes fiscales.

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

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

Algo que se ha detectado y que se presenta de manera genérica en este grupo delictivo, tanto de la traficante, como de sus cómplices y, en ocasiones, hasta el adquiriente final es que generalmente son partes relacionadas, donde sus accionistas, administradores u apoderados son las mismas personas.

Adicionalmente este grupo delictivo ofrece una gran variedad de objetos sociales para poder adecuarse a las necesidades de los adquirientes, con la emisión de comprobantes fiscales con conceptos que ayuden a disfrazar mejor la operación.

Asimismo, se ha detectado que los traficantes o emisores de facturas suelen tener una vida activa muy breve, liquidando la “empresa” original o dejándola simplemente inactiva.

El negocio de las personas que se dedican al tráfico de comprobantes fiscales, se basa en la constante constitución de sociedades, las cuales comienzan en apariencia cumpliendo con sus obligaciones fiscales y, posteriormente comienzan a incumplirlas, confiados en que para cuando la autoridad fiscal pretenda fiscalizarlas, las mismas ya se encontrarán no localizadas o han sido preparadas corporativamente

para dejar al frente de las mismas a testaferros, empleados, personal doméstico o similares y generalmente sin activos ni condiciones remotamente cercanas a las necesarias que puedan garantizar la prestación del servicio o el transporte, producción o comercialización de los bienes o servicios que sus facturas amparan.

En suma, derivado de la información procesada por el Servicio de Administración Tributaria se han podido identificar una serie de patrones que generalmente están presentes en las sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales, como son:

1. Tienen un objeto social muy amplio para poder ofrecer al cliente un comprobante fiscal con un concepto que pueda disfrazarse mejor dentro de las actividades preponderantes de éste.

2. Emiten comprobantes fiscales correspondientes a operaciones que no se realizaron.

3. Emiten comprobantes fiscales cuya contraprestación realmente pagada por las operaciones consignadas en los mismos es sólo un mínimo porcentaje y no tiene proporción con dichas operaciones.

4. No tienen personal o éste no es idóneo o suficiente para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.

5. No tienen activos o éstos no son idóneos o suficientes para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.

6. Reciben ingresos que no tienen proporción a las características de su establecimiento.

7. Tienen cuentas bancarias o de inversiones que se encuentran activas durante un período determinado y después son canceladas o las dejan con saldos ínfimos después de haber manejado cantidades elevadas.

8. Tienen sus establecimientos en domicilios que no corresponden al manifestado ante el registro federal de contribuyentes.

9. Sus sociedades se encuentran activas durante un período y luego se vuelven no localizables.

10. Sus ingresos en el ejercicio de que se trate son casi idénticos a sus deducciones o bien, éstas son mayores por escaso margen.

11. Prestan servicios y a la vez reciben servicios por casi exactamente los mismos montos.

12. Comparten domicilios con otros contribuyentes también prestadores de servicios.

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

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

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

Conforme a la propuesta, la autoridad fiscal procedería a notificar en el buzón tributario del emisor de facturas, y a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación el Diario Oficial de la Federación a las empresas o sociedades que presenten el padrón de comportamiento arriba indicado, otorgándoles la garantía de audiencia para que manifiesten lo que a su derecho convenga. Hecho lo anterior, procedería la publicación de una la lista, cuyo efecto sería la presunción de que las

> operaciones amparadas por los comprobantes fiscales por ellos emitidos nunca existieron y, por tanto, tales comprobantes no deben producir efecto fiscal alguno.
>
> Acto seguido, se abre una ventana para que los contribuyentes que 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 en realidad aconteció, destruyendo así la presunción de inexistencia.
>
> Ahora bien, si la autoridad fiscal —al ejercer sus facultades de comprobación— acredita que un contribuyente persistió en la utilización de comprobantes que simulan actos u operaciones, entonces procederá a recalcular el pago de contribuciones, sin tomar en cuenta dichos comprobantes y, en su caso, a liquidar las diferencias que procedan. Desde luego, igualmente procedería por la vía penal correspondiente en virtud de la simulación que las conductas actualizan.
>
> Es de vital relevancia tener en mente que esta propuesta no está enderezada contra los contribuyentes honestos y cumplidos; ni siquiera versa sobre la elusión legal que permite a los ciudadanos elegir, por economía de opción, el régimen fiscal más benigno. Por el contrario, estamos en presencia de una práctica totalmente defraudadora y carente de la más elemental ética ciudadana por todas las partes que intervienen en ella.
>
> Mantener impune esta práctica se traduce no sólo en un grave daño a las finanzas públicas y una afrenta a quienes sí cumplen con su deber constitucional de contribuir al gasto público, sino también consentir en un desafío al Estado y acrecentar la falta de cultura de la legalidad en nuestro país.
>
> […]”

Como podemos apreciar de la anterior exposición de motivos, la génesis del precepto normativo en estudio radica en la necesidad de erradicar -al menos en la medida de lo posible- la obtención indebida de beneficios fiscales a través del tráfico y adquisición de comprobantes fiscales; por lo que en aquel dispositivo se propuso un procedimiento dirigido a sancionar y neutralizar ese esquema, precisándose que tal propuesta no estaba enderezada contra los contribuyentes honestos y cumplidos.

Así, en principio, la redacción del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación[11] quedó de la siguiente forma:

> "**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.

[11] SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Código Fiscal de la Federación*. Disponible en: http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfArticuladoResultadoBusqueda.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdUMzkqJAoknquE/aN/4Gxt08XkSHIXWUXlCmp08AnwDFmS9WiwUSjVv/hjMAJ48BETCe5I4nPKURQRy9fNrl+PF
Fecha de consulta 25 de noviembre de 2020.

> 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".

Posteriormente, derivado de la interpretación dada por los contribuyentes para no ubicarse en los supuestos que prevé dicho numeral, así como por el cuestionamiento del procedimiento por la falta de un plazo cierto, con la finalidad de dar mayor claridad al procedimiento, se propuso incorporar la facultad de la autoridad para poder requerir información adicional al contribuyente, definir los plazos para su entrega y valorar las pruebas, así como para emitir y notificar la resolución definitiva y las consecuencias jurídicas en caso de incumplimiento.[12]

De modo que 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 Código Fiscal de la Federación, por virtud del cual el texto vigente quedó como sigue:

---

[12] SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, Exposición de motivos, Disponible en: http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdV9bMHfUEFO7FZep/h5eXoOODum18BMzkY65iboVqbzmg==
Fecha de consulta 25 de noviembre de 2020.

"**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.

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.

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.

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.

La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.

Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.

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 cuarto 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".[13]

De tal disposición se desprenden dos procedimientos a seguir en el caso de que la autoridad presuma la inexistencia de las operaciones amparadas en comprobantes fiscales cuando detecte que un contribuyente los ha estado emitiendo 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; uno seguido con el contribuyente que emite los comprobantes fiscales, a quienes se les ha denominado como empresas que facturan operaciones simuladas (en adelante, EFOS) y, otro que se refiere a los adquirentes de las facturas, también conocidos como empresas que deducen operaciones simuladas (en adelante, EDOS).

El primer procedimiento,[14] relativo a los EFOS, podemos desglosarlo en las siguientes etapas: 1) notificación, 2) periodo probatorio 3) resolución y, en su caso, publicación, que se describen brevemente.

1) Notificación

Una vez actualizado el supuesto de presunción de inexistencia de operaciones, la autoridad 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.

2) Periodo probatorio

A partir de la última notificación, los contribuyentes contaran con un plazo de quince días, prorrogables cinco días más, para aportar la documentación e

[13] CÁMARA DE DIPUTADOS, *Código Fiscal de la Federación.* Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_090120.pdf Fecha de consulta 25 de noviembre de 2020.

[14] No se toma en cuenta la etapa previa a la que se refiere el primer párrafo, pues no forma parte del procedimiento propiamente.

información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos; pudiendo la autoridad requerir información y documentación adicional -dentro de los primeros veinte días del plazo para valorar las pruebas y resolver- que deberá exhibirse en un plazo de diez días.

3) Resolución y, en su caso, publicación

Presentadas las pruebas y defensas, la autoridad cuenta con un plazo de cincuenta días para valorarlas y notificar la resolución correspondiente, plazo que queda suspendido en el supuesto de que se efectué un requerimiento de información y documentación adicional hasta en tanto venza el plazo para que el contribuyente lo cumplimente. Luego, 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 de que se considere, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

Por otro lado, en cuanto al segundo procedimiento, referente a los EDOS, lo podemos desglosar en tres etapas, una previa y dos que corresponden propiamente a dicho procedimiento: 1) publicación, 2) periodo probatorio o de corrección y 3) determinación, que consisten en:

1) Publicación

Publicación del listado en el Diario Oficial de la Federación de los contribuyentes que no hayan desvirtuado la presunción de inexistencia de operaciones.

2) Periodo probatorio o de corrección

Las personas que dieron algún efecto fiscal a los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes cuentan con un plazo de treinta días siguientes al de la publicación referida en el inciso 1) 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.

3) Determinación

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 octavo del artículo analizado y que se describen en el inciso anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan.

III.II. Criterios jurisdiccionales

Sobre los procedimientos previstos en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, tanto la Suprema Corte de Justicia de la Nación como el Tribunal Federal de Justicia Administrativa han emitido diversos criterios, de los cuales, para efectos del presente trabajo, destacan los siguientes.

Por lo que toca a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, son de mencionarse las jurisprudencias por reiteración 2a./J. 132/2015 (10a.),[15] 2a./J. 133/2015 (10a.),[16] 2a./J. 134/2015 (10a.)[17] y 2a./J. 135/2015 (10a.),[18] en las que la Segunda Sala de la misma determinó que el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación que contiene el procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones no contraviene los principios de irretroactividad de la ley y de presunción de inocencia, así como tampoco contraviene los derechos a la libertad de trabajo ni a la audiencia. Tales tesis son del tenor siguiente:

> **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,

[15] Tesis 2a./J. 132/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 23, t. II, octubre de 2015, pág. 1740.

[16] Tesis 2a./J. 133/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 23, t. II, octubre de 2015, pág. 1738.

[17] Tesis 2a./J. 134/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 23, t. II, octubre de 2015, pág. 1743.

[18] Tesis 2a./J. 135/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 23, t. II, octubre de 2015, pág. 1742.

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.

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.

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.

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. 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.

Asimismo, por la estrecha relación que guarda con el tema del presente trabajo, esto es, el procedimiento referente a los EDOS, es importante tener presente la jurisprudencia 2a./J. 48/2020 (10a.),[19] en la que la misma Segunda Sala determinó que la resolución emitida en términos del penúltimo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación por el Servicio de Administración Tributaria, a través de la cual desestima las pruebas que le aportó el contribuyente y concluye que no acreditan que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios que amparan los comprobantes fiscales (expedidos por un contribuyente que se encuentra en la lista definitiva prevista en ese precepto), se trata de una resolución definitiva impugnable en el recurso administrativo de revocación o en el juicio contencioso administrativo, pues con tal actuación la autoridad manifiesta su voluntad oficial, la que puede tener como consecuencia la determinación de créditos fiscales, así como que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales se consideren como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en el mismo Código. Dicha jurisprudencia es del tenor siguiente:

> **RESOLUCIÓN EMITIDA EN TÉRMINOS DEL PENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. ES IMPUGNABLE A TRAVÉS DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN O EN SEDE CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA**. Hechos: Los Tribunales Colegiados de Circuito contendientes analizaron si la resolución por la que la autoridad fiscal desestima las pruebas presentadas por los contribuyentes para aclarar su situación fiscal en términos del penúltimo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y les invita a corregir su situación fiscal, es o no una resolución definitiva para efectos de la procedencia, ya sea del recurso de revocación o del juicio de nulidad. Al respecto llegaron a soluciones contrarias, pues uno de ellos concluyó que sí mientras que los otros dos concluyeron que no.
>
> Criterio jurídico: La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determina que la resolución emitida en términos del penúltimo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, mediante

[19] Tesis 2a./J. 48/2020 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación,* Décima Época, libro 79, t. I, octubre de 2020, pág. 879.

> la cual la autoridad hacendaria desestima las pruebas que aportó el contribuyente y lo invita a corregir su situación fiscal, constituye una resolución definitiva que causa un agravio en materia fiscal y, por tanto, es susceptible de ser impugnada, ya sea a través del recurso administrativo de revocación o del juicio contencioso administrativo.
>
> Justificación: En la resolución emitida en términos del penúltimo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación por el Servicio de Administración Tributaria, a través de la cual desestima las pruebas que le aportó el contribuyente y concluye que no acreditan que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios que amparan los comprobantes fiscales (expedidos por un contribuyente que se encuentra en la lista definitiva prevista en ese precepto), sí se trata de una resolución definitiva impugnable en el recurso administrativo de revocación o en el juicio contencioso administrativo, conforme a los artículos 117 del Código Fiscal de la Federación y 3 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, respectivamente, pues genera un agravio al particular en materia fiscal, en la medida en que a través de este acto la autoridad de la materia manifiesta su voluntad oficial, ya que decide una situación jurídica concreta, previa, en su caso, al ejercicio de sus facultades de comprobación, derivada de una petición real y específica que le formuló al contribuyente con consecuencias propias. Ello, ya que desestima las pruebas que presentó el contribuyente para acreditar que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios que amparan los comprobantes fiscales, lo que puede traer consecuencias jurídicas para el interesado consistentes en la posible determinación de créditos fiscales que correspondan, aunado a que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

En cuanto a los criterios emitidos por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, podemos mencionar las tesis VIII-P-1aS-679[20] y VIII-P-2aS-623.[21] La primera relacionada con las etapas de los procedimientos; la segunda, referente a que las facultades de comprobación llevadas a cabo con posterioridad al procedimiento de inexistencia de operaciones, es decir, después a la publicación

[20] Tesis VIII-P-1aS-679, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, Año V, No. 42, enero 2020, pág. 211.

[21] Tesis VIII-P-2aS-623, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*. Octava Época. Año V. No. 45, abril-agosto 2020, pág. 503.

del listado definitivo de los contribuyentes que no desvirtuaron la presunción de mérito, solo tiene como objeto reversar los efectos de los comprobantes fiscales cuya materialidad no fue demostrada, por lo que ésta no puede ser demostrada durante el desarrollo de tales facultades, pues el momento procesal oportuno para que los EFOS lo hicieran fue durante el ya mencionado procedimiento de inexistencia de operaciones.

> **ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. CONTIENE DOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS.**- El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, establece dos procedimientos administrativos, a saber: A) Determinación de que un contribuyente está emitiendo comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes y B) Para las personas que hayan dado cualquier efecto fiscal a dichos comprobantes fiscales. Respecto al primer procedimiento, este se integra de cinco etapas; Primera etapa (Detección), cuando la autoridad detecta que el 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; por tanto, presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes fiscales; Segunda etapa (Notificación de presunción), la autoridad procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en el supuesto anterior, a través de su buzón tributario; en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y mediante la publicación en el Diario Oficial de la Federación, en la inteligencia de que la notificación mediante la publicación en la página de Internet y en el Diario Oficial en comento, deberá realizarla hasta que conste la primera gestión de notificación a través del buzón tributario; Tercera etapa (Probatoria), una vez notificado al contribuyente de la etapa anterior, este contará con un plazo de quince días, contados a partir de la última de las notificaciones que se haya efectuado, para manifestar lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes; Cuarta etapa (Resolución definitiva), fenecido el plazo referido en la etapa anterior, la autoridad se encuentra obligada, para que en un plazo que no excederá de cinco días, para valorar las pruebas y defensas que le hayan hecho valer y Quinta etapa (Notificación de la resolución definitiva), la autoridad deberá notificar su resolución al contribuyente, a través del buzón tributario. El segundo procedimiento, se conforma de tres etapas, Primera etapa

(Publicación de listado), aquellos contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que le fueron imputados y por ello, se encuentren definitivamente en la situación de que expiden comprobantes fiscales respecto de operaciones inexistentes, la autoridad publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria de esos contribuyentes, precisando que dicha publicación de listado, no podrá ser antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución; Segunda etapa (Probatoria o corrección fiscal), aquellas 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 ha venido haciendo mención, tendrá el plazo de treinta días siguientes al de la citada publicación, para acreditar ante la autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales o bien procederán a corregir su situación fiscal; Tercera etapa (Determinación), cuando la autoridad fiscal, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o que no corrigió su situación fiscal, determinará el crédito fiscal correspondiente. Por tanto, el referido precepto legal, prevé dos procedimientos, el primero va dirigido a los contribuyentes que la autoridad detectó que expiden comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, que de manera individual, les haya notificado de manera definitiva tal situación, y el segundo procedimiento va encaminado para que los terceros que hayan celebrado operaciones con estos causantes, conozcan de tal determinación, ya que es una cuestión de interés público que se detenga la facturación de operaciones inexistentes, y que la sociedad en general conozcan quiénes son aquellos contribuyentes que llevan a cabo este tipo de operaciones.

PROCEDIMIENTO DE OPERACIONES INEXISTENTES. LA VISITA DOMICILIARIA TRAMITADA CON POSTERIORIDAD A ESTE SOLO TIENE COMO OBJETIVO REVERSAR LOS EFECTOS DE LOS COMPROBANTES FISCALES, CUYA MATERIALIDAD NO FUE DEMOSTRADA.- En términos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, la materialidad de las operaciones no está demostrada si el contribuyente: 1) No tiene activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los comprobantes fiscales o 2) Si no está localizado. De modo que, la resolución definitiva tiene las consecuencias siguientes: 1) Las

> operaciones contenidas en los comprobantes fiscales no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, ello con efectos generales; 2) Los contribuyentes que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes (proveedores o clientes) contarán con treinta días para: 2.1) Demostrar, ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o 2.2) Corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias; 3) Las operaciones amparadas en los comprobantes deberán ser consideradas actos o contratos simulados para efectos de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, y 4) Si los contribuyentes persisten en el uso de los referidos comprobantes, entonces, deberán ser determinados los créditos fiscales correspondientes. Por tanto, la garantía de audiencia de la empresa facturadora de operaciones simuladas se materializa en el procedimiento de operaciones inexistentes, razón por la cual en este se actualiza el momento procesal para demostrar la materialidad de las operaciones. De ahí que, la visita domiciliaria, tramitada con posterioridad, solo tiene como objeto reversar los efectos de los comprobantes, y por ende, este no es el momento procesal para demostrar la materialidad, sin que ello coloque en estado de indefensión al contribuyente, dado que su garantía de audiencia se le otorgó en el diverso y previo procedimiento de operaciones inexistentes.

IV. Comentarios al párrafo octavo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

En el presente trabajo se plantean los posibles vicios del octavo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, que son susceptibles de repercutir en los derechos de audiencia y seguridad jurídica de los EDOS.

En cuanto al primero es importante aclarar que, si bien como se estableció en el punto anterior, en la jurisprudencia por contradicción 2a./J. 133/2015 (10a.), nuestro máximo Tribunal definió que el procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones previsto en el artículo 69-B del Código referido no contraviene el derecho de audiencia, debemos tener presente que el análisis que dio lugar a dicha jurisprudencia se efectuó respecto de dicho procedimiento de presunción, esto es, el previsto en los párrafos primero y segundo del precepto normativo al que nos venimos refiriendo y no respecto del previsto en el párrafo octavo.

Tal aseveración se corrobora de la lectura a las ejecutorias que sustentan el criterio contenido en la jurisprudencia precisada, las cuales son esencialmente del contenido de la que se trascribe a continuación, relativa al amparo en revisión 51/2015.

> "[…]
>
> **OCTAVO**.- Derecho de audiencia.
>
> La recurrente aduce que el procedimiento administrativo sancionador, debió analizarse como un todo y su estudio debió partir de que, desde el inicio tenía por objeto el privar de efectos fiscales a los comprobantes fiscales, como el derecho a deducir, por lo que debía respetarse la garantía de audiencia previa, aun cuando es de forma presunta y provisional.
>
> En otro aspecto, deben desestimarse los agravios en los que se manifiesta que el precepto reclamado es violatorio del derecho de la garantía de audiencia previa, al establecer un acto privativo.
>
> Contrariamente a lo aducido por la recurrente, y tal como se demostró en consideraciones anteriores, el procedimiento previsto en el artículo que se analiza, no prevé un acto privativo -consistente en la primera publicación que se notifica a los contribuyentes que están en el supuesto de presunción-, con base en el cual se deba otorgar la garantía de previa audiencia.
>
> La publicación de la lista de las personas que se encuentran en los supuestos de presunción de operaciones inexistentes, prevista en el segundo párrafo del artículo en cuestión, tiene por objeto garantizar a los contribuyentes referidos en la misma, el derecho a manifestar lo que consideren conveniente y ofrecer las pruebas pertinentes para desvirtuar los hechos que motivaron la notificación, de forma previa a la resolución que declare que efectivamente se encuentran en supuestos de operaciones inexistentes.
>
> Dicha publicación es una notificación por parte de las autoridades, con el objeto de hacer del conocimiento del contribuyente dicha situación, así como las posibles consecuencias derivadas de encontrarse en los supuestos referidos, en caso de no desvirtuar la presunción en su contra.

En esos términos, al ser un acto de comunicación procesal público, que sólo da a conocer la existencia de una situación con ciertas consecuencias jurídicas -que aún no se han actualizado- no genera ningún efecto privativo y se trata de un acto de molestia que es regido por las formalidades del artículo 16 constitucional, y no le es exigible el respeto de la garantía de audiencia previa.

El carácter de acto de molestia también se desprende de la finalidad del procedimiento reclamado, a la que hace referencia la exposición de motivos del decreto Legislativo del que derivó el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que a través de dicho artículo se estableció un medio de control y vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales, entre otras, la relativa al cabal cumplimiento de obligaciones en materia de comprobantes fiscales.

Cabe señalar que la anterior consideración, es consistente con el criterio sustentado por el Tribunal Pleno, al establecer la distinción entre actos de privación y actos de molestia prevista en la jurisprudencia P./J. 40/96, de rubro: "ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA. ORIGEN Y EFECTOS DE LA DISTINCIÓN."(10)

No obstante ello, para efectos de determinar en la segunda publicación los contribuyentes que expiden comprobantes de operaciones inexistentes, esto es que efectivamente emiten comprobantes sin contar con los elementos necesarios para realizar las operaciones que amparan, en términos del tercer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, dicho artículo sí respeta la garantía de audiencia.

Dicho artículo, sí prevé un procedimiento previo a la publicación, en la que se señalan los contribuyentes que no acreditan que los comprobantes fiscales expedidos por éste se encuentran sustentados con las operaciones y actividades correspondientes, que es diversa a la publicación de contribuyentes presuntos, referida en el segundo párrafo del artículo en cuestión.

Como ya se precisó, la primera publicación, es parte de los actos procesales con los que inicia el procedimiento que culminará con determinar si efectiva y definitivamente, los contribuyentes se encuentran en la situación de emitir comprobantes fiscales sin las operaciones y actividades que los amparan.

> Con dicha publicación, se notifica al contribuyente que dentro del plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado, debe manifestar lo que a su derecho convenga y, en su caso, aportar la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlo.
>
> Asimismo, se advierte que recibida esa documentación por parte del contribuyente, la autoridad procederá a valorarla y determinará en un plazo que no excederá de cinco días si se desvirtuó o no la presunción, estando obligada a notificar su resolución a través del buzón tributario y de la publicación de un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, en la que únicamente se incluirá a los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan.
>
> Esta segunda publicación tendrá a la vez, el efecto de dar oportunidad a las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente, incluido en el listado, para que en un plazo de treinta días siguientes al de la citada publicación acrediten ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien para corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan.
>
> En dichos términos, la garantía de audiencia es respetada por el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, al prever un procedimiento de prueba previo a la publicación del Registro Federal de Contribuyentes y de su razón social, como sujetos cuyas operaciones fiscales son inexistentes -a la que se refiere el párrafo tercero de dicho artículo-; y por otro lado, la garantía de audiencia previa, no es exigible tratándose de la publicación prevista en el segundo párrafo del mismo artículo, al ser un acto de molestia.
>
> […]"

Precisado lo anterior, consideramos que el octavo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación adolece de elementos, lo que puede trascender en los derechos de audiencia y seguridad jurídica de los contribuyentes a los que se refiere, por tres razones:

> 1. Ausencia de notificación a las personas que dieron efectos fiscales a los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes.
>
> 2. Ausencia de precisión en cuanto a los comprobantes fiscales sobre los cuales debe acreditarse que se recibieron los servicios o se adquirieron los bienes.
>
> 3. Ausencia de término cierto en el que la autoridad deba resolver sobre si se acreditó o no la prestación del servicio o la adquisición de los bienes.

Sobre los primeros dos puntos, como vimos al analizar el texto del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en el caso de las personas que dieron efectos fiscales a los comprobantes fiscales, no se prevé que deba notificárseles individualmente sobre el listado definitivo de los contribuyentes que no desvirtuaron la presunción de inexistencia de operaciones ni mucho menos se establece la obligación de que se les den a conocer con precisión los comprobantes fiscales por los cuales no se desvirtuó dicha presunción.

En ese contexto, a nuestra consideración, ello impacta en el derecho de audiencia consagrado en el artículo 14 Constitucional, pues al no establecerse la obligación de notificar individualmente a las personas que dieron efectos fiscales a los comprobantes sobre el listado definitivo correspondiente, se limita al contribuyente en la posibilidad de acudir a defender sus derechos, inobservándose las formalidades del procedimiento.

No obsta a tal aserto el hecho de que el precepto en análisis establezca que el listado definitivo se publicará en el Diario Oficial de la Federación y que a partir de dicha publicación los EDOS tendrán la posibilidad de acudir ante la autoridad a acreditar que efectivamente se recibieron los servicios o se adquirieron los bienes, pues dicha publicación no constituye una notificación, por lo que con la misma el derecho de audiencia de dichos contribuyentes no queda del todo garantizado.

Al respecto, no debemos olvidar que si bien en la exposición de motivos se hizo notar que *"se ha detectado y que se presenta de manera genérica en este grupo delictivo, tanto de la traficante, como de sus cómplices y, en ocasiones, hasta el adquiriente final es que generalmente son partes relacionadas, donde sus accionistas, administradores u apoderados son las mismas personas",* la realidad es que, por una parte, ese no es el caso de todos los EDOS y, por otra, también resulta ser cierto que, en la práctica, dentro de las llamadas "factureras" existen algunas denominadas híbridas, que con la finalidad de disfrazar la estrategia adoptada,

emiten tanto facturas que amparan operaciones simuladas como facturas que realmente amparan operaciones que efectivamente se llevaron a cabo.

Bajo tales consideraciones, nos parece que no sería del todo acertado concluir que con la sola publicación en el Diario Oficial de la Federación de los listados, tanto preliminar como definitivo, el contribuyente que dio efectos fiscales a los comprobantes automáticamente tenga conocimiento de tal situación,[22] pues tal interpretación sería únicamente válida en caso de que se tratasen de partes relacionadas, sobre las que además cabe aclarar, tal calidad no justificaría tampoco la falta de notificación del inicio del procedimiento.

Debemos agregar que el estimar que la publicación en el Diario Oficial de la Federación resulta suficiente para que los contribuyentes que dieron efectos fiscales a los contribuyentes tengan conocimiento de que éstos se ubican en el supuesto de que no surten efectos, implica una carga desproporcional para ellos, en tanto se le constriñe a estar indefinidamente atentos de las publicaciones de los listados correspondientes y de verificar que no se encuentre en éstos alguno de los contribuyentes con los que celebró operaciones.

Se insiste, tal circunstancia resulta desproporcional e inadecuada a la finalidad que se persigue con la implementación del artículo materia del presente trabajo, pues como se precisó al analizar la exposición de motivos que le dio origen, el objetivo de su adición fue implementar un procedimiento dirigido a sancionar y neutralizar el esquema de trafico de comprobantes fiscales, en el que no necesariamente el receptor de los mismos tiene injerencia.

Todo lo anterior, cobra especial relevancia dado que en el último párrafo del artículo en estudio se establece la consecuencia en caso de que no se acredite, en

[22] Con relación a este punto en particular, véase la tesis 2a./J. 67/2019, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, libro 66, t. II, mayo de 2019, pág. 1536, cuyo texto es: "SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA CONTRA LA DETERMINACIÓN DE LA AUTORIDAD HACENDARIA DE NOTIFICAR EN LA PÁGINA DE INTERNET DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, LA RESOLUCIÓN PRELIMINAR QUE CONTIENE LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES DEL CONTRIBUYENTE A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Es improcedente conceder la suspensión con motivo de dicha determinación porque no se satisface el requisito del numeral 128, fracción II, de la Ley de Amparo, pues de otorgarse la medida cautelar se seguiría perjuicio al interés social y se contravendrían disposiciones de orden público, dado que con esas publicaciones se persigue garantizar el derecho de la sociedad a estar informada sobre la situación fiscal de los contribuyentes que realizan este tipo de operaciones, aunado a que permite que aquellos que hayan utilizado en su beneficio tales comprobantes puedan comenzar a ajustar y prever su conducta ante un posible escenario de autocorrección o de acreditación de la prestación del servicio y/o adquisición de bienes; asimismo, dichos terceros podrán suspender la contratación con el causante y la colectividad estará en posibilidad de tomar las medidas preventivas y evaluar el riesgo de recibir facturas de esos contribuyentes".

los términos del párrafo octavo, la prestación del servicio o la adquisición de los bienes, la cual consiste en que se determinen los créditos fiscales correspondientes; luego, si la misma disposición no prevé una notificación a quienes dieron efectos a los comprobantes fiscales, es incuestionable que algunos contribuyentes pueden sufrir tal consecuencia sin siquiera haber tenido una oportunidad real de defensa, en la medida que la obligación intrínseca establecida a su cargo en dicho numeral de consultar cotidianamente el Diario Oficial de la Federación resulta desproporcional con el fin perseguido.

Asimismo, se estima que la ausencia de una notificación particular específica es susceptible de trascender en la esfera jurídica de los contribuyentes que dieron efectos a los comprobantes fiscales de trato, en posible detrimento de su derecho fundamental a la seguridad jurídica, pues a falta de dicha comunicación, el particular carece de un acto de autoridad debidamente fundado y motivado en el que se le precisen con claridad los comprobantes sobre los cuales debe acreditar que sí recibió los servicios o adquirió los bienes.

De ahí que para garantizar el derecho de audiencia y el de seguridad jurídica de las personas que dieron efectos fiscales a los comprobantes emitidos por personas contenidas en los listados definitivos a que se refiere el párrafo cuarto del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, debe establecerse la obligación a cargo de la autoridad, de notificar individualmente a dichas personas -EDOS- sobre la oportunidad que tienen para acreditar que efectivamente recibieron los servicios o adquirieron los bienes, precisándole además los comprobantes por los cuales debe hacerlo.

Robustece tal consideración, lo apuntado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 70/2020, de la que derivó la jurisprudencia 2a./J. 48/2020 (10a.) -antes transcrita-, pues sostuvo que:

> "[...]
>
> 44. Además, es necesario precisar que los comprobantes fiscales ya fueron declarados sin valor fiscal alguno, desde que se hizo la publicación definitiva a que se refiere el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, por lo que desde este punto el tercero ya se ve afectado. Aunado a ello, se suma el hecho de que, de no corregir su situación fiscal o acudir ante la autoridad hacendaria a acreditar que sí se le prestó el servicio o adquirió el bien ahí relacionado, tendrá como consecuencias la posible determinación de créditos fiscales y la posible actualización de algún delito previsto en el Código Fiscal de la

> Federación relacionado con los actos o contratos simulados derivados de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales emitidos por los contribuyentes que ya tuvieron un procedimiento para probar la existencia de las operaciones.
>
> […]"

Por otro lado, en cuanto al último planteamiento de este apartado, como podemos advertir del artículo 68-B del Código Fiscal de la Federación, en ninguno de sus párrafos se establece un plazo en el que la autoridad deba resolver sobre si las personas receptoras de los comprobantes fiscales acreditaron la existencia de las operaciones, esto es, que los servicios se recibieron o que se adquirieron los bienes, lo que en consideramos deja en estado de incertidumbre al contribuyente.

Sin que nos sea desconocido que ese plazo se establezca en la resolución miscelánea fiscal,[23] pues estimamos que, por la importancia de éste, debe ser fijado por el legislador en el propio código tributario. Tampoco pasa inadvertido que al respecto nuestro máximo tribunal determinó que en caso de que la resolución no se emita en el plazo establecido en la miscelánea fiscal, se configura una negativa ficta,[24] ya que sobre tal aserto guardamos algunas reservas, las cuales darían lugar a un trabajo aparte.

Así, de acuerdo a lo planteado, pensamos que sería acertado que en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación se establezca la obligación de efectuar una notificación individual a las personas que dieron efectos fiscales a los comprobantes emitidos por personas que se ubiquen en el listado definitivo a que se refiere el mismo precepto normativo, en la que además se precisen, en forma fundada y motivada, las operaciones y los comprobantes sobre los que debe acreditarse la recepción de los servicios o la adquisición de los bienes; así como un plazo cierto en el cual la autoridad fiscal deba hacer del conocimiento del particular la resolución correspondiente en la que defina su situación so pena de subsistir las causas de inconstitucionalidad que se plantean en el presente trabajo.

Finalmente, estimamos que tales adiciones no solo apuntan en beneficio de los particulares sino también del fisco federal, en la medida que al contar con plazos ciertos para resolver sobre una cuestión concreta en un procedimiento iniciado y

[23] Para el año 2020, se establece en la regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 2019. Disponible en: https://www.dof.gob.mx/20191228-2.pdf Fecha de consulta 29 de noviembre de 2020.

[24] Tesis 2a./J. 162/2019 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Décima Época. Libro 73, t. I, diciembre de 2019, pág. 538.

finalizado debidamente, puede determinarse de forma más pronta las situación jurídica de los contribuyentes, por lo que en el caso de las personas que no logren acreditar la existencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales que se les den a conocer, la recaudación resultaría ser más eficiente.

V. Conclusiones

- Ante las constantes estrategias de evasión fiscal, ha sido necesario implementar mecanismos que permitan erradicar tales prácticas, uno de los últimos ha sido la adición del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, cuya finalidad radica en sancionar y neutralizar el esquema de tráfico de comprobantes fiscales.

- El octavo párrafo de tal numeral adolece de algunos elementos que consideramos pueden trascender en los derechos de seguridad jurídica y audiencia de los contribuyentes a los que se refiere tal porción normativa.

- En esos términos, se estima necesario establecer una notificación particular específica a las personas que dieron efectos a los comprobantes fiscales que la autoridad considera amparan operaciones simuladas, en la que se haga de su conocimiento el inicio del procedimiento y se les precisen los comprobantes fiscales sobre los que debe acreditar que recibieron los servicios o adquirieron los bienes.

- Asimismo, se considera necesario que el plazo con el que cuenta la autoridad para resolver sobre la situación jurídica de los contribuyentes precisados en el punto anterior debe ser establecido por el legislador en el propio Código Fiscal de la Federación.

- Se estima que con tales adiciones y precisiones se garantizan no solo lo derechos de los contribuyentes, sino también una recaudación más eficiente.

Fuentes

Bibliografía

BURGOA, Ignacio, *Las garantías individuales*, 40ª ed., México, Porrúa, 2008, pág. 504.

CASTRO, Juventino V., *Garantías y amparo,* 14ª ed., México, Porrúa, 2006, pág. 284.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Las Garantías de Seguridad Jurídica,* México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2ª ed., 2007, pág. 11 y 12.

Cibergrafía

CÁMARA DE DIPUTADOS, *Código Fiscal de la Federación*. Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_090120.pdf Fecha de consulta 25 de noviembre de 2020.

CAMARA DE DIPUTADOS, gaceta parlamentaria, año XVI, número 3857-C, 8 de septiembre de 2013. Disponible en: http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdXPXimsVr+Zd9Wa18iT6TpJBYc9WSaxD0YhQPKqd2GQGQ== Fecha de consulta 25 de noviembre de 2020.

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, *Resolución miscelánea fiscal para 2020 y sus anexos 1 y 19.* Disponible en: https://www.dof.gob.mx/20191228-2.pdf Fecha de consulta 29 de noviembre de 2020.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *seguridad jurídica.* Disponible en: https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1175/5.pdf Fecha de consulta: 28 de noviembre de 2020.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, seguridad. Disponible en: https://dle.rae.es/seguridad Fecha de consulta: 28 de noviembre de 2020.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Código Fiscal de la Federación*. Disponible en: http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfArticuladoResultadoBusqueda.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdUMzkqJAoknquE/aN/4Gxt08XkSHIXWUXlCmp08AnwDFmS9WiwUSjVv/hjMAJ48BETCe5I4nPKURQRy9fNrl+PF Fecha de consulta 25 de noviembre de 2020.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Exposición de motivos,* Disponible en: http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdV9bMHfUEFO7FZep/h5eXoOODum18BMzkY65iboVqbzmg== Fecha de consulta 25 de noviembre de 2020.

Tesis y jurisprudencia

Tesis con número de registro 238355, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, volumen 81, tercera parte, pág. 15.

Tesis I.7o.A. J/41, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVIII, agosto de 2008, pág. 799.

Tesis P./J. 47/95, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. II, diciembre de 1995, pág. 133.

Tesis 2a./J. 132/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 23, t. II, octubre de 2015, pág. 1740.

Tesis 2a./J. 133/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación,* Décima Época, libro 23, t. II, octubre de 2015, pág. 1738.

Tesis 2a./J. 134/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación,* Décima Época, libro 23, t. II, octubre de 2015, pág. 1743.

Tesis 2a./J. 135/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 23, t. II, octubre de 2015, pág. 1742.

Tesis 2a./J. 48/2020 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 79, t. I, octubre de 2020, pág. 879.

Tesis VIII-P-1aS-679, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa,* Octava Época, Año V, No. 42, enero 2020, pág. 211.

Tesis VIII-P-2aS-623, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.* Octava Época. Año V. No. 45, abril-agosto 2020, pág. 503.

Tesis 2a./J. 67/2019, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, libro 66, t. II, mayo de 2019, pág. 1536.

Tesis 2a./J. 162/2019 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Décima Época. Libro 73, t. I, diciembre de 2019, pág. 538.

Ejecutorias

Amparo en revisión 51/2015

Contradicción de tesis 70/2020

CONCEPTOS JURÍDICOS FUNDAMENTALES EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Daniel Alejandro Niño Angeles*

"To me, a lawyer is basically the person that knows the rules of the country. We're all throwing the dice, playing the game, moving our pieces around the board, but if there is a problem the lawyer is the only person who has read the inside of the top of the box."

Jerry Seinfeld

Resumen

El fisco federal ha sido afectado por la emisión de comprobantes fiscales que no reflejan lo señalado en ellos, estos es, que los contribuyentes que los emiten, sean personas físicas o morales, no cuentan con los activos, el personal, la infraestructura y la capacidad material que precisan tales comprobantes. Lo anterior motivó que a partir del 2013 se rediseñara el marco normativo en materia de operaciones inexistentes contenidas en comprobantes fiscales, con el propósito de dotar a las autoridades fiscales de los elementos de derecho para hacer frente a la mencionada actividad ilícita mediante el establecimiento de determinaciones presuntivas que en calidad de presunciones iuris tantum, permitieran salvaguardar la integridad de las finanzas públicas nacionales.

El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación establece el procedimiento de presunción de operaciones inexistentes en comprobantes fiscales, y en una primera lectura de su contenido, debería ser entendible para quien conoce de derecho fiscal pero también para quien el derecho no representa su formación primaria. En ese sentido, se advierte que un entendimiento de los conceptos

* Licenciado en Derecho por la Universidad de las Américas Puebla y Maestro en Derecho Internacional por el Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, campus Ciudad de México. Actualmente se desempeña como Director de Asuntos Jurídicos en la Dirección General de Legislación y Consulta de la Procuraduría Fiscal de la Federación. Correo electrónico: daniel_nino@hacienda.gob.mx

jurídicos fundamentales que subyacen en lo preceptuado en el referido artículo, permitirá comprender los alcances y consecuencias jurídicas que devienen de su aplicación. Los conceptos jurídicos fundamentales están presentes en todas las ramas de la ciencia jurídica, y en materia de presuntas operaciones inexistentes no es la excepción, por lo tanto, revisar los conceptos de supuesto de derecho, hecho jurídico, acto jurídico, prueba y presunción, así como identificarlos en el contenido del artículo 69-B del citado Código, es el objetivo central de esta investigación, la cual tiene además como objetivo último que el entendimiento con tales conceptos fundamentales de la ciencia jurídica sea la puerta para el mejor cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Abstract

The Mexican federal treasury has been affected by the issuance of tax vouchers that do not reflect what is indicated in them, this due to the taxpayers who issue them, whether individuals or corporations, do not have the assets, personnel, infrastructure and material capacity supported by such vouchers. This situation led to the redesign of the regulatory framework on non-existent operations contained in tax vouchers, with the aim of providing the tax authorities with the legal elements to deal with the aforementioned illegal activity, and this was through establishing presumptive determinations as iuris tantum presumptions, in order to safeguard the integrity of national public finances.

Article 69-B of the Federal Fiscal Code establishes the procedure of presumption of non-existent operations in fiscal vouchers, at the first reading of its content, it should be understandable for those who know about fiscal law but also for those who the law does not represent their primary formation. In this sense, it is notorious that an understanding of the fundamental legal concepts contained in the aforementioned article, will allow us to understand the scope and legal consequences that derive from its application. The fundamental legal concepts are found in all areas of law, and presumed non-existent operations subject are no exception. Therefore, reviewing the concepts of legal hypothesis, legal fact, legal act, evidence, and presumption, as well as identifying them in the content of Article 69-B of the aforementioned Code, is the main objective of this research, which also aims to ensure that an understanding of such fundamental concepts is the gateway to better compliance with tax obligations.

Palabras clave: Acto Jurídico, Autoridad Fiscal, Comprobantes Fiscales, Consecuencias Jurídicas, Hecho Jurídico, Presunción, Prueba, Operaciones Inexistentes.

Key words: Legal Act, Tax Authority, Tax Voucher, Legal Consequences, Legal Fact, Presumption, Evidence, Legal Proof, Non-Existent Operations.

I. Introducción

El propósito de este estudio es tener una aproximación a los conceptos jurídicos fundamentales alrededor del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF), toda vez que al tenerlos en cuenta el fiscalista o el interesado en el tema podrá tener un mejor entendimiento de los alcances de ese artículo que prevé el procedimiento de la presunción de operaciones inexistentes.

En ese sentido, y bajo la concepción de que los conceptos jurídicos fundamentales se encuentran presentes en todos los ámbitos del derecho es que se pretende abordar de manera breve y concisa los términos como hecho jurídico, acto jurídico, supuestos de derechos, prueba, presunción, y de esta manera comprender cómo se entrelazan en el procedimientos previsto en el artículo citado en el párrafo anterior, y como se establecen y se superponen unos con otros para entonces configurar un sistema de defensa fiscal que busca proteger el principio de buena fe en la emisión de comprobantes fiscales.

II. La determinación presuntiva prevista en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF)

Para iniciar este tema es importante mencionar algunos antecedentes que motivaron la incorporación del artículo 69-B en el CFF como parte de una reforma fiscal integral acaecida en el año 2014.

El 10 de septiembre de 2013, el Ejecutivo Federal presentó ante la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, la Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, cuyo objeto central era fortalecer la recaudación fiscal a través de diversas medidas y del fortalecimiento de las facultades de las autoridades competentes.

En la exposición de motivos de dicha iniciativa se plantearon multiplicidad de problemas que habían afectado sistemáticamente la recaudación en perjuicio del erario y de las mexicanas y mexicanos que cumplían cabalmente con sus

obligaciones fiscales. Dentro de esas situaciones se encontraba el uso indebido de comprobantes fiscales lo cual fue descrito del siguiente modo:

> [...] Inicialmente este esquema consistía en usar comprobantes apócrifos, con la finalidad de deducir y acreditar las cantidades amparadas en los mismos, sin haber pagado las cantidades que se reflejaban en ellos. Posteriormente, con los controles de seguridad y requisitos que la autoridad implementó en diversas reformas tendientes a evitar y detectar la emisión de comprobantes fiscales apócrifos, disminuyó temporalmente el recurrir a esta práctica. Sin embargo, estas prácticas indebidas evolucionaron, llevando a los contribuyentes evasores a recurrir a estructuras mucho más complejas, para tratar de obtener beneficios fiscales en perjuicio del fisco federal. Tal es el caso del tráfico de comprobantes fiscales, que en esencia consiste en colocar en el mercado comprobantes fiscales auténticos y con flujos de dinero comprobables, aunque los conceptos que se plasman en los mismos, carecen de sustancia o la poca que pudieran tener no es proporcional a las cantidades que amparan los referidos comprobantes.[1]

Para mejor entendimiento de lo que motivó la reforma fiscal de 2014 en México, es necesario revisar cómo se define un comprobante fiscal, el cual, de acuerdo con Víctor Manuel Alfaro Jiménez, es "un documento que sirve de prueba de un desembolso en efectivo...que sirve como evidencia de la autoridad que se tiene para autorizar un desembolso en efectivo",[2] como lo pueden ser una factura pagada, una factura aprobada de un proveedor, incluso una nómina.

En ese entendido, el comprobante fiscal en lato sensu es el documento que acredita que una persona "A" efectuó un desembolso de efectivo y el monto del mismo se consigna en dicho documento, lo cual es relevante para los contribuyentes porque mediante tales comprobantes es viable probar el cumplimiento de ciertos actos jurídicos que tienen repercusiones fiscales trascedentes.

---

[1] CÁMARA DE DIPUTADOS, *Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación*. Disponible en http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2013/sep/20130908-C.pdf Fecha de consulta: 24 de octubre de 2020.

[2] ALFARO JIMÉNEZ, Víctor Manuel, *Glosario de términos de derecho fiscal*, pág. 6. Disponible en http://paginaspersonales.unam.mx/app/webroot/files/358/GLOSARIO_DE_DERECHO_FISCAL.pdf Fecha de consulta: 25 de octubre de 2020.

Ahora bien, es importante hacer la distinción como atinadamente la hace Fernández Sagardi, en el sentido en que hay comprobantes fiscales o facturas falsas en razón de su forma y en razón de su contenido, y en ese sentido, las que interesan al presente análisis son las segundas, es decir aquellas que tienen un vicio de origen por lo que consignan, así en palabras del autor referido "[...] mientras que la factura falsa en su contenido...es emitida por empresas existentes en el momento de su expedición y reúnen todos los requisitos fiscales, pero su contenido es apócrifo, no es real y es simulado [...]".[3]

Esta práctica consistente en años recientes ha afectado la recaudación debida, porque a partir de una simulación que implica el quebranto intencionado al principio de buena fe en la emisión de comprobantes, se ha lacerado la recaudación y las finanzas públicas nacionales, lo que al final de cuentas repercute negativamente en la prestación de los servicios públicos a cargo del Estado en detrimento de la población.

Finalmente, el 09 de diciembre de 2013, derivado del análisis, discusión y votación en las cámaras del Congreso de la Unión de la Iniciativa en comento, se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, el cual estableció un sistema presuntivo mediante el cual las autoridades fiscales podrían garantizar la recaudación debida, mediante el abatimiento de las simulaciones en la emisión de comprobantes fiscales carentes de materialidad.

III. Hechos jurídicos, actos jurídicos, supuestos jurídicos y pruebas

Han pasado algunos años desde que el ámbito fiscal interactúa activamente con el procedimiento consagrado en el artículo 69-B del CFF, no obstante, se estima que la revisión de los elementos jurídicos fundamentales que se encuentran inmersos en dicho procedimiento es de gran apoyo para quienes pretenden alcanzar una sólida comprensión de los alcances y precedentes que se pueden tener y fijar, respectivamente, en la aplicación de los supuestos contenidos en ese artículo.

En ese sentido, es de suma importancia abordar el tema de los hechos y actos jurídicos, del supuesto de derecho así como de las pruebas, para posteriormente arribar a la revisión del concepto de presunción, por ser elementos jurídicos fundamentales que están presentes en la razón de ser y contenido del artículo 69-B

[3] FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto, citado en PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, *Presunción de inexistencia de operaciones amparadas en CFDI's, Artículo 69-B del CFF*, México, Cuadernos institucionales, Septiembre 2020, pág. 12.

del CFF. Así por ejemplo, es oportuno citar a Carlos Orozco-Felgueres Loya, quien señala que el hecho jurídico y la prueba son:

> [...] elementos de suma importancia que se ven inmiscuidos en el procedimiento de presunción de operaciones inexistentes amparadas con el Comprobante Fiscal Digital por Internet o Factura Electrónica (CFDI), esto es, que la materialidad de las operaciones que describen los comprobantes fiscales debe ser real, por lo que en caso de duda se debe probar.[4]

Para efectos didácticos del presente estudio se abordará en primer lugar lo concerniente a los supuestos jurídicos, en segundo lo relativo al hecho jurídico, en tercero se analizará el acto jurídico, y en cuarto y último lugar se abordará lo correspondiente a las pruebas.

3.1. Supuestos jurídicos

Para abordar este tema se considera importante consultar la perspectiva de Kelsen respecto del estudio de la norma jurídica, y partir del entendimiento de que el objeto de la ciencia jurídica son las normas, y por lo tanto, "la Ciencia Jurídica...no puede describir su objeto, como las ciencias naturales describen el suyo, por enunciados de ser, sino únicamente por enunciados de deber ser".[5]

En ese orden de ideas, en la lógica de Kelsen, un enunciado de las ciencias naturales simplemente ocurre, se manifiesta, y se percibe su acaecimiento así como el de sus efectos, por lo tanto, se trata de un suceso que sale del campo de lo hipotético. No así el evento que es relevante para el campo del derecho, el cual está prescrito en una norma, mismo que tiene como uno de sus componentes más importantes, la hipótesis normativa, de cuya realización depende el surgimiento de consecuencias jurídicas, entre las que se encuentran, las obligaciones de dar, hacer o no hacer, o bien el nacimiento de derechos exigibles.

Para José Manuel Lastra "la norma jurídica por su estructura es una norma hipotética", es decir, "los supuestos previstos en la parte condicional de la norma son los hechos jurídicos, y la parte dispositiva se refiere a los efectos de tales hechos, los cuales implican siempre una alteración en el mundo del derecho y, en particular, el nacimiento, la modificación o la extinción de relaciones jurídicas".[6]

[4] OROZCO-FELGUERES, Loya Carlos, *La materialidad de los actos jurídicos*, México, Thomson Reuters, 2ª edición, 2020, pág. 3.

[5] KELSEN, Hans, *Introducción a la teoría pura del derecho*, Lima, APDC-UNAM, 3ª edición, 2002, pág. 35.

No obstante, se advierte un signo de confusión en lo señalado por José Manuel Lastra, dado que en la propia explicación que brinda sobre los supuestos de derecho o hipótesis normativa, alude a que los supuestos previstos en la parte condicional de la norma son los hechos jurídicos, con lo cual no se alcanza claridad respecto de la plena comprensión de lo que son los supuestos jurídicos.

Para tratar de dilucidar la cuestión planteada en el párrafo precedente, es pertinente considerar lo que expresa al respecto Alberto Vélez, quien afirma:

> No hay que confundir, como lo hacen algunos autores, entre ellos Fritz Schreier, el supuesto con el hecho jurídico…El supuesto jurídico se halla en un plano ideal, puesto que sólo conceptúa hechos físicos o naturales, hechos humanos y estados jurídicos; en cambio, el hecho jurídico se halla en un plano real, es un fenómeno consistente en cualquiera de esos hechos conceptuados, que se halla ausente o ha dejado de acaecer o que efectivamente ocurre por lo menos en la dimensión del tiempo o de la historia […].[7]

En conclusión, por lo que hace al presente apartado se puede sostener que el supuesto de derecho consiste en la conducta descrita por la norma jurídica, la cual se ubica en el mundo de las ideas o plano hipotético, y que en tanto no se realice tal como se encuentra prescrita, no genera hecho jurídico alguno y tampoco consecuencias de derecho que sean exigibles.

En el ámbito del derecho fiscal, con base en lo expuesto se puede afirmar que la noción del supuesto de derecho encaja con la del hecho imponible, entendido como la descripción contenida en la ley de la conducta que generará, una vez realizada, una obligación fiscal. En términos formales, Carlos Orozco-Felgueres señala que "el hecho imponible se considera como un hecho de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar el tributo y cuya realización de causa al nacimiento de una obligación tributaria. Dicho de otra manera, es la previsión específica que el legislador indica para que se provoque la carga tributaria".[8]

---

[6] LASTRA, LASTRA, José Manuel, Conceptos jurídicos fundamentales, en "Liber ad honorem Sergio García Ramírez", Tomo I, Comp. María Bono López, México, UNAM, 1998, pág. 409.

[7] LASTRA, LASTRA, José Manuel, *Conceptos jurídicos fundamentales, en "Liber ad honorem Sergio García Ramírez"*, Tomo I, Comp. María Bono López, México, UNAM, 1998, pág. 409.

[8] VÉLEZ RODRÍGUEZ, Alberto, *Supuestos y hechos jurídicos, en "Revista Opinión Jurídica"*, Medellín, 2003, Vol. 2, Num.4, pág. 15. Disponible en https://revistas.udem.edu.co/index.php/opinion/article/view/1342 Fecha de consulta: 04 de noviembre de 2020.

3.2. Hecho jurídico

Tal como lo señaló Eduardo García Maynez, en varias definiciones que de hecho brindan algunos tratadistas del derecho "…hállase implícita la idea de que un hecho es un suceso temporal y espacialmente localizado, que provoca, al ocurrir, un cambio en lo existente. Declárase que cuando la ley enlaza a un acontecer de esta especie consecuencias normativas, aquél se transforma en un hecho jurídico".[9] En esa lógica, se puede afirmar que para García Maynez lo hechos jurídicos son aquellos que producen efectos normativos.

En este punto cobra relevancia la definición de *supuestos jurídicos* que también son abordados por García Maynez y definidos como "la hipótesis de cuya realización dependen las consecuencias establecidas por la norma".[10] Al intentar desarrollar mediante la paráfrasis el postulado citado del autor en comento, es viable afirmar que hay un nexo necesario entre la ocurrencia efectiva del supuesto descrito por la norma y la derivación o generación de derechos y facultades, que se consideran exigibles y oponibles antes cualquier persona.

3.3. Acto jurídico

En cuanto a la definición de acto jurídico, por su simplicidad y claridad es dable tomar en cuenta lo señalado en el Diccionario Jurídico Mexicano que establece como tal "…la manifestación de voluntad de una o más personas, encaminada a producir consecuencias de derecho (que pueden consistir en la creación, modificación, transmisión o extinción de derechos subjetivos y obligaciones) y que se apoya para conseguir esa finalidad en la autorización que en tal sentido concede el ordenamiento jurídico".[11]

En relación con la anterior, es de gran valía considerar la definición que acuño León Duguit en su obra llamada Teoría General del Acto Jurídico, y en la que respecto de la definición del acto jurídico refirió:

> La definición más simple y al mismo tiempo más exacta que nos parece pueda darse del acto jurídico es ésta: Es acto jurídico todo acto

[9] GARCÍA MAYNEZ, Eduardo, *Introducción al estudio del derecho,* México, D.F., Porrúa, 35ª edición, 1984, páginas 170-171.

[10] Ibid., pág. 172.

[11] DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO, *acto jurídico.* Disponible en: https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1168/5.pdf Fecha de consulta: 28 de octubre de 2020. Cabe señalar que para este Diccionario el acto jurídico es una subespecie del hecho jurídico, el cual es la noción general.

> de voluntad que interviene con la intención de que se produzca una modificación en el ordenamiento jurídico, tal como existe en el momento en que se produce, o tal como existirá en un momento futuro dado. Esta definición hace aparecer luego un primer punto: Un acto voluntario a consecuencia del cual se produce una modificación en el dominio del derecho no es un acto jurídico, si en el momento en que se efectuó este acto, el agente no tenía la intención de que se produjese una modificación en el dominio del derecho. Un delito penal o civil no podría ser calificado de acto jurídico; aunque sea un acto voluntario, no se ha efectuado con la intención de que se produjese un efecto jurídico.[12]

Con lo anterior, es posible advertir un aspecto de medular importancia para entender los alcances de los actos jurídicos, no es suficiente que el acto se realice voluntariamente en el momento que se ejecuta, sino que es indispensable que dicha voluntad se traduzca en la intencionalidad de producir el fin que se busca al momento de ejecutar el acto jurídico.

Existen diversas clasificaciones de los actos jurídicos, escuelas como la francesa, italiana y alemana han formulado sus propios esquemas clasificatorios, pero en esta ocasión, y dado el tema en el que se pretende aterrizar el análisis conceptual hasta el momento expuesto es útil considerar la categorización elaborada por Galindo Garfias, para quien los actos jurídicos se dividen en a) unilaterales; b) actos lícitos e ilícitos; c) *actos mortis causa e intervivos*; d) atributivos y no atributivos; e) a título oneroso y a título gratuito, y f) de disposición y obligación.[13]

Para efectos de este estudio se retomará lo que el doctor Garfias refiere respecto de los actos lícitos e ilícitos, al señalar que "los primeros reúnen los elementos de existencia y requisitos de validez señalados en el ordenamiento jurídico; los segundos son aquellos contrarios a las leyes de orden público, la moral o las buenas costumbres".[14]

Así, por ejemplo, si una persona emite una factura falsa la cual no soporta materialmente lo que en ella está consignada, bien puede tener como rasgo característico el haberse emitido voluntariamente con tales condiciones, es decir, a

---

[12] DUGUIT, León, *Teoría general del acto jurídico*, trad. del G.S.M.O., México, Editorial Cultura, 1922, pág. 12. Disponible en https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/12/5515/2.pdf Fecha de consulta: 29 de octubre de 2020.

[13] GALINDO GARFIAS, Ignacio, citado en LASTRA, LASTRA, José Manuel, *Conceptos jurídicos fundamentales*..., Ob. Cit., págs. 410-411.

[14] Ídem.

sabiendas que se está emitiendo un documento apócrifo, no obstante, si no tiene la intencionalidad de perjudicar al fisco federal, entonces no se estaría en presencia de un acto jurídico, pero si tiene la intencionalidad de lastimar al fisco federal con lo que en ella se consigna, es dable sostener que se trata de un acto jurídico ilícito, y en consecuencia, relevante para la normatividad fiscal así como para las autoridades fiscales, en el sentido de que éstas están facultadas para investigar, y en su caso, sancionar dicha conducta.

3.4. Pruebas

Por lo que respecta a la prueba es conveniente citar lo que señalan Andrés Baytelman y Mauricio Duce, en cuanto a que:

> Hoy día, como nunca en la historia, las sociedades modernas se caracterizan por tener una cultura eminentemente audiovisual, en donde las representaciones en imágenes forman parte de nuestra vida cotidiana y son una de las principales formas de acceso a la información, educación y diversión. Ésta es la razón por la cual la producción de documentos y objetos como prueba en un juicio debiera ocupar una parte importante…y éstos debieran constituir elementos probatorios muy relevantes.[15]

Por su parte, Marina Gascón señala que desde una perspectiva racional la prueba es entendida como una actividad cognoscitivista, según la cual "la prueba se endereza a conocer o acreditar la verdad de (los enunciados sobre) los hechos litigiosos o controvertidos".[16] La misma autora refiere lo siguiente:

> Que la prueba jurídica sea una actividad cognoscitiva significa que se ha de servir de los mismos esquemas y reglas racionales que valen para cualquier otro tipo de actividad que se desarrolle al margen del derecho y que tenga también como objetivo la averiguación de hechos. Ésta es la razón por la que comúnmente se resalta la analogía del "juez de los hechos" y la del detective y el historiador: los tres –se dice– se enfrentan al mismo problema, conocer la existencia de hechos que muchas veces ya no se pueden observar ni reproducir, y

[15] BAYTELMAN, Andrés y DUCE J., Mauricio, *Litigación penal, juicio oral y prueba*, México, Fondo de Cultura Económica, 2005, pág. 282.

[16] GASCÓN, ABELLÁN Marina, *Freedom of proof? El cuestionable debilitamiento de la regla de exclusión de la prueba lícita*, en CARBONELL, Miguel, OROZCO ENRÍQUEZ, J. JESÚS y VÁSQUEZ, Rodolfo (Coords.), "Estudios sobre la prueba", México, UNAM-IIJ, 2018, pág. 47.

> en la tarea de averiguarlos se habrán de conducir por las mismas reglas. Cuáles sean estas reglas ya no es, por tanto, una cuestión interna al derecho, sino que se sitúa más allá del mismo, en la esfera de la racionalidad empírica.[17]

En ese sentido se pronuncia también el reconocido procesalista mexicano, Cipriano Gómez Lara cuando señaló que "tradicionalmente la doctrina, sin entrar en tantas sutilezas, ha englobado bajo el rubro de la prueba no sólo lo que estrictamente debe considerarse tal, sino otras mecánicas y procedimientos que efectivamente son para forjar convicción, para mostrar, para acreditar, etcétera".[18]

Lejos está la prueba de ser un medio rígido, mecánico, inerte, frío, respecto del cual el litigante tiene que elaborar y edificar un argumento sólido con el propósito de convencer al juzgador de una premisa, para que éste falle a su favor. La prueba en estos tiempos se ha convertido en un medio que no solamente sirve para acreditar objetivamente un suceso o una afirmación respecto de un hecho, sino que consiste en el medio respecto del cual no solamente el juez, sino las partes en el proceso, realización valoraciones empíricas para defender su idoneidad o desacreditarla, con el propósito final de generar convicción.

Es entonces el momento en el que cobra sentido lo argumentado por Marina Gascón y por Cipriano Gómez Lara, puesto que no solamente puede decirse que el detective o el historiador se asemejan al abogado en la necesidad de mediante la prueba confirmar hechos respecto de los cuales no es posible palpar evidencia tangible que acredite su acaecimiento o preexistencia, sino también, es posible imaginar a un médico, que parte de su experiencia previa, de presunciones y elucubraciones empíricas, incluso de la sospecha, para remitir a un paciente a la práctica de estudios de gabinete, que él considera le proporcionarán los medios probatorios (imágenes, resonancias, etc.) para sustentar su diagnóstico.

Lo anterior es relevante en el presente estudio dado que la presunción por la cual la autoridad fiscal inicia el procedimiento de investigación correspondiente en materia de falta de materialidad, es susceptible de ser desvirtuada con las pruebas adecuadas. En ese sentido, por un lado se tiene la presunción contenida en el artículo 69-B del CCF y por el otro, la posibilidad de desmoronar dicha presunción con las pruebas que acrediten la materialidad.

---

[17] Ibíd., págs. 47-48.

[18] GÓMEZ LARA, Cipriano, *Teoría General del Proceso*, México, Ed. OXFORD, 2001, pág. 272.

IV. Las presunciones en el derecho fiscal

Lo expuesto hasta este momento resulta útil para comprender lo que es la materialidad y los alcances que tiene a la luz del artículo 69-B, y también para ser conscientes de la presunción que se activa al aplicar el procedimiento contenido en ese artículo.

Por lo tanto, es conveniente abordar de manera concisa el tema de las presunciones, y acercarse conceptual e incluso, filosóficamente al término, para lograr un mejor entendimiento de sus alcances jurídicos, y de manera particular en cuanto al procedimiento presuntivo de operaciones inexistentes.

La palabra presunción según el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua es definida en lato sensu como "Hecho que la ley tiene por cierto sin necesidad de que sea probado", no obstante, el mismo diccionario alude a la presunción relativa y establece que ésta es en el área del derecho una "presunción que la ley mantiene mientras no se produzca prueba en contrario".[19]

De acuerdo con Nicola Abagnano, quien es citado por Sonia Venegas Álvarez, la presunción desde su vertiente etiológica, proviene del latín prae, que significa antes, y sumere, cuyo significado es tomar, en esa lógica se puede afirmar que presunción es tomar de antemano, o tomar por anticipado, y en consecuencia, se puede afirmar que "por la presunción se toma un cosa por verdadera, antes de que conste de otro modo".[20]

Surge la interrogante del porqué las presunciones son importantes para el derecho, y qué alcances tiene una presunción para arribar a una conclusión o determinación en el ámbito jurisdiccional o decisorio, toda vez que podría parecer un contrasentido partir de una presunción para dar por cierto algo, cuando uno de los valores de esta época es el Estado de Derecho como pilar del orden jurídico nacional. Para dilucidar de mejor manera lo anterior, es útil tomar en cuenta lo señalado por Sonia Venegas Álvarez:

> [...] Ciertamente, todo sistema jurídico requiere de este auxilio, que se complementa con hipótesis, presunciones y ficciones, especialmente en cuanto se relaciona con el derecho positivo. Tanto la presunción

[19] REAL ACADEMIA DE LA LENGUA, *presunción*. Disponible en: https://dle.rae.es/presunción. Fecha de consulta: 15 de octubre de 2020.

[20] VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México, México*, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2007, página 2.

> como la ficción se han tornado indispensables en esta labor de aplicación y creación de la norma jurídica. La primera, como regla que se desvanece una vez que el precepto surge obligatorio y queda establecido como verdad, como certeza, mientras que no sea destruida. La segunda, como realidad jurídica una vez que su invención se presenta como indispensable. Ambas son fundamentales, como verdades iniciales en los Estados de derecho, para la inteligencia y la calificación de los sentidos con las limitaciones que fije la ley.[21]

Para Cipriano Gómez Lara, la presunción carece de materialidad y no está en ninguna parte físicamente, así, lo más significativo que señala este autor es que entraña un mecanismo de razonamiento humano, la mayoría de las veces ejercido por un juzgador, a través del cual "por deducción o por inducción, se llega al conocimiento de un hecho primeramente desconocido, partiendo de la existencia de un hecho conocido".[22] El mismo autor establece lo siguiente:

> [...] Por tanto, el mecanismo por el que se arriba a una presunción es un mecanismo meramente de raciocinio, repetimos, de deducción o de inducción lógicas y sólo en este sentido puede ser considerado medio de prueba. En rigor se trata de una excepción a la necesidad de probar, y entonces estamos frente a la llamada presunción *juris et de jure*, es decir, la que no admite prueba en contrario o bien frente a una inversión de la carga de la prueba y entonces, estamos frente a la llamada presunción juris tantum.[23]

En seguimiento de lo anterior, resulta de gran utilidad tomar en cuenta lo que refiere sobre la inducción y la verificación fáctica Luigi Ferrajoli, toda vez que se relaciona en gran medida con el tema de las presunciones en el derecho, pues dicho autor explora con profundidad los extremos de la deducción y la inducción en los siguientes términos:

> A diferencia de la deducción, que siempre es tautológica, la verdad de las premisas de la inducción no implica nunca la verdad de la conclusión, pues si las premisas son verdaderas no se da ninguna necesidad lógica sino sólo una relevante probabilidad de que la

[21] Ibíd., página 1.

[22] GÓMEZ LARA, Cipriano, *Teoría General del Proceso*, México, OXFORD, novena edición, 2001, página 279.

[23] Ídem.

> conclusión sea verdadera (y ninguna contradicción o imposibilidad sino sólo una relevante improbabilidad de que sea falsa)…Por otra parte, precisamente porque no están implicadas por las premisas, las conclusiones de una inducción tienen un contenido informativo mayor que ellas que permite considerarlas como un desarrollo fiable, aunque no válido lógicamente, de dichas premisas. Por eso estas, aun cuando no verdaderas…sino solo probablemente, aumentan nuestro conocimiento: su relativa incertidumbre respecto de las premisas o pruebas aceptadas como verdaderas es el precio que se paga por su valor de descubrimientos de hechos ignorados idóneos para explicar hechos conocidos.[24]

Si para Gómez Lara a la presunción se accede mediante un ejercicio de raciocinio, sea de deducción o de inducción, para Luigi Ferrajoli este ejercicio racional va más allá de decantarse por una deducción o inducción, es decir, para el procesalista italiano la construcción de inferencias válidas en el mundo jurídico o de presunciones, parte de poner en práctica la inducción sobre la deducción, toda vez que esta última brinda certeza respecto de determinados hechos que sucedieron y que están de hecho probados, en tanto que la inducción permite adquirir un conocimiento mayor toda vez que sus premisas proporcionan elementos informativos que si bien no son conclusivos, si permiten acercarse a realidades a las que las premisas del proceso deductivo no logran aproximarse.

El entendimiento preciso de lo que significa la inducción es relevante para los efectos de este estudio, sobre todo porque como ejercicio lógico del intelecto está ligado con la presunción, para decirlo de otra forma, esta última es producto de la inducción. Para probar esta afirmación es pertinente comprender a cabalidad su significado a la luz de la filosofía, para posteriormente ubicar su aplicación en las ciencias jurídicas:

> INDUCCIÓN: 1) en un sentido estricto, la inferencia de una generalización a partir de sus instancias; 2) en un sentido más amplio, cualquier inferencia ampliativa –esto es, cualquier inferencia en la que la afirmación hecha en la conclusión va más allá de la que introducen las premisas conjuntamente–. La inducción considerada en este sentido amplio incluye como casos de especial interés los siguientes: la argumentación por analogía, la inferencia predictiva, la inferencia de las causas a partir de signos y síntomas y la confirmación de leyes y

[24] FERRAJOLI, Luigi, Derecho y razón, *Teoría del garantismo penal*, Trads. Perfecto Andrés Ibáñez, Alfonso Ruiz Miguel, Juan Carlos Bayón Mohino, Juan Terradillos Basoco, y Rocío Cantarero Bandrés, Madrid, Trotta, 2005, páginas 129-130.

> teorías científicas. El sentido más estricto del término abarca como caso límite uno que no es ampliativo. Se trata de la inducción matemática, en la que las premisas del argumento implican necesariamente la generalización que constituye su conclusión.[25]

Con lo citado es viable formular algunas afirmaciones relevantes para el tema que se estudia, entre ellas, que los procesos lógicos se encuentran presentes en las disposiciones jurídicas que estructuran los ordenamientos jurídicos de cualquier Estado, que tales procesos se producen y se proyectan en la mente del legislador, juez o estudioso del derecho, que las presunciones son parte necesarias de los Estados de derecho, y que si bien, las mismas son resultado de ejercicios deductivos e inductivos, es la inducción la que mayor información aporta a diversos campos del derecho, en particular en los ámbitos procesales, en los que al final de cuentas es necesaria la emisión de un procedimiento que establece una situación jurídica concreta.

Carlos Orozco-Felgueres Loya con apoyo en el Diccionario Jurídico Mexicano, establece que las tesis emitidas sobre las presunciones se pueden agrupar en cinco rubros, los cuales a continuación se transcriben:

> 1. Es un sustituto de la prueba que tiene espacio únicamente en las situaciones previstas en la ley o en donde la misma ley le da cabida al juez para que decida recurriendo a la presunción.
>
> 2. Es un instrumento judicial que permite ubicar el hecho controvertido mediante inducciones y deducciones de otros hechos probados, los cuales incitan su aclaración como medio de convencimiento aplicable al hecho.
>
> 3. Es un medio de prueba que, a diferencia de otros, es una consecuencia extraída de hecho determinado que produce una probabilidad y no una certeza.
>
> 4. A diferencia de la prueba, la presunción se basa en una declaración escrita, mientras que la primera se sustenta en una declaración distinta a la de la presunción.

[25] DICCIONARIO AKAL DE FILOSOFÍA, *inducción*, trads. Huberto Marraud y Enrique Alonso. Disponible en http://josemramon.com.ar/wp-content/uploads/Diccionario-Akal-de-Filosofia.pdf Fecha de consulta: 22 de octubre de 2020.

> 5. No es medio de prueba, sino un instrumento que el legislador emplea para señalar a quién debe corresponder la carga de la prueba.[26]

Como se puede advertir para los criterios judiciales así como para la doctrina jurídica, la presunción puede revestir diversos tintes conceptuales, no obstante, en este trabajo se resalta la tesis de que la presunción se asemeja en mayor medida a un medio de prueba *sui generis*, el cual regularmente se encuentra previsto en la ley, de ahí que adquiera la fuerza de su validez, y en ese sentido, se perfila como una ficción jurídica que resiste con cierta rigidez el embate de otras pruebas, pero que también puede ser eliminada o desestimada por una prueba adecuada que una de las partes presente en el proceso.

No pasa inadvertido para este estudio que la presunción podría ser confundida con la ficción, y es que en algún punto tienen contacto tangencial en cuanto a su definición. Por la claridad que aporta, en este caso se toma en cuenta la definición que del segundo término hace el Diccionario Jurídico Mexicano, y también de la distinción que establece entre los conceptos citados, al momento de referir que:

> Las ficciones jurídicas son construcciones ideales que se hacen en las normas de derecho, a las que se les asigna un valor hipotético o instrumental, debido a su aptitud para facilitar una concepción jurídica o para provocar una realidad deseada e inexistente, considerada preferible a la actual y con la finalidad de facilitar la aplicación de los preceptos jurídicos... El maestro Bonilla hace la distinción entre hipótesis, presunción y ficción: en la hipótesis el supuesto es posible o existe, la presunción cumple una función similar a la de la ficción en la técnica jurídica, pero a diferencia de la ficción, la presunción juris tantum, admite prueba en contrario. Las presunciones juris et de jure, son en realidad ficciones.[27]

No es el propósito de este estudio ahondar en el tema de la distinción entre ficciones y presunciones, sino que para efectos del mismo, basta señalar que las mencionadas en primer lugar establecen a crear una realidad jurídica que parte de un hecho falso, incluso que se sabe inexistente, mientras que la presunción, parte de un hecho conocido para mediante la inducción establecer *a priori* uno desconocido el cual se toma como cierto para la generación de consecuencias de derecho, en tanto su veracidad no se desvirtúe por una prueba en contrario.

---

[26] OROZCO-FELGUERES, Loya Carlos, *La materialidad*..., Ob. Cit., págs. 62-63.

[27] DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO, *ficción jurídica.* Disponible en: https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1171/9.pdf Fecha de consulta: 08 de noviembre de 2020.

V. Principales presunciones en el Código Fiscal de la Federación

Por su importancia para efectos fiscales, y siguiendo a Carlos Orozco, es posible establecer que en el Código Fiscal se actualizan las siguientes presunciones:[28]

> a) La utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al título III de la LISR, de acuerdo con los supuestos de hecho que se prevén en el artículo 55 del CFF, y que para propósitos ilustrativos sólo se cita la fracción I del mencionado artículo:
>
> Artículo 55. Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando:
>
> I. Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.
>
> [...].

Esta presunción surge de un hecho verificado y verificable, que es la oposición u obstaculización de los contribuyentes al despliegue de las facultades de verificación que tienen las autoridades fiscales, o bien, de otro hecho constatado que es la omisión de presentación de una declaración a que se encuentre obligado el contribuyente hasta el momento en que se inicien las referidas facultades, es entonces, cuando se actualiza la posibilidad para que las autoridades a partir de una presunción determinen las utilidades fiscales o el remanente distribuible a que alude el artículo 55 del CFF.

[28] OROZCO-FELGUERES, Loya Carlos, *La materialidad*... Ob. Cit., pág. 65.

> b) Las contribuciones que se debieron haber retenido, cuando aparezca omisión en la retención y entero, por más del 3% sobre las retenciones enteradas, referidas en el artículo 57 del CFF. Para ilustrar esta presunción se cita los párrafos primero y segundo del citado artículo:
>
> Artículo 55. Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente las contribuciones que se debieron haber retenido, cuando aparezca omisión en la retención y entero, por más del 3% sobre las retenciones enteradas.
>
> Para efectos de la determinación presuntiva a que se refiere este Artículo, las autoridades fiscales podrán utilizar indistintamente cualquiera de los procedimientos previstos en las fracciones I a V inclusive del Artículo 56 de este Código.
>
> [...].

En este caso, el hecho verificado es una omisión detectada fehacientemente en la retención o el entero, y que como hecho o acto jurídico, dependiendo del grado de intencionalidad o no en la configuración de la omisión, da lugar a consecuencias jurídicas fiscales, que en este caso consisten en que presuntivamente la autoridad fiscal podrá determinar las contribuciones que se debieron haber retenido.

> c**)** El precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, cuando se encuentren en los supuestos del artículo 58-A del CFF. A continuación se cita el artículo señalado, solamente en su párrafo primero y en sus fracciones I a III para mejor entendimiento:
>
> Artículo 58-A. Las autoridades fiscales podrán modificar la utilidad o la pérdida fiscal a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta, mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, cuando:
>
> I. Las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio.

> II. La enajenación de los bienes se realice al costo o a menos del costo, salvo que el contribuyente compruebe que la enajenación se hizo al precio de mercado en la fecha de la operación, o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en estas condiciones.
>
> III. Se trate de operaciones de importación o exportación, o en general se trate de pagos al extranjero.
>
> [...]"

El supuesto jurídico previsto en el artículo 58-A del CFF muestra con gran claridad la utilidad de las presunciones en el derecho fiscal, una utilidad que no solamente es normativa, y tampoco se debe traducir como una ventaja de las autoridades fiscales en detrimento de los contribuyentes, sino que es una presunción que busca salvaguardar los intereses del Estado mexicano, porque toda de las herramientas normativas necesarias para que dichas autoridades estén condiciones de velar por la integridad de la recaudación, la cual es necesaria para que el Estado cumpla con su actividad financiera en beneficio de la población.

La fracción I del artículo transcrito busca evitar que las transacciones de compraventa sean instrumentos para no cumplir debidamente con las obligaciones fiscales, por ejemplo, en el caso de que un bien inmueble sea vendido por debajo de su precio de mercado, la presunción hará posible que las autoridades fiscales determinen el precio al cual ese bien debió haberse vendido así como de la contraprestación fiscal en caso de que no se trate de enajenaciones.

Desde otro ángulo de análisis, se advierte que las presunciones previstas en los artículos citados buscan proteger el principio de buena fe de las operaciones económicas y comerciales en las que participan los contribuyentes, a efecto de encontrar un coeficiente adecuado para el cálculo de las cantidades que se deben enterar al fisco federal en virtud de tales operaciones, toda vez que al conculcarse dicho el principio enunciado, no se está en posibilidad de conocer con precisión el monto del precio final, y en consecuencia, de la utilidad para efectos fiscales.

VI. Procedimiento de la presunción de operaciones inexistentes

Para efectos didácticos se transcribe la parte conducente del artículo 69-B del CFF, a efecto de que el lector cuente con los elementos suficientes para comprender lo que hasta este momento se ha revisado en el tema, tal disposición establece textualmente:

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.

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.

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.

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.

La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.

Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.

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 cuarto 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.

De una revisión puntual al párrafo primero de este artículo se tiene que son dos supuestos jurídicos los activan la presunción de que las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales son simuladas o apócrifas, estos son cuando:

1. Las autoridades fiscales detecten que un contribuyente emitió 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, y

2. Cuando los contribuyentes que emitieron tales comprobantes no son localizados.

Como se revisó con anterioridad, una vez que los supuestos jurídicos son colmados en la realidad, sea por un hecho o acto jurídico, entonces van a engendrar consecuencias jurídicas. En el caso concreto que plantea el artículo es dable decir que los contribuyentes que hayan emitido los comprobantes carentes de materialidad, llevaron a cabo un acto jurídico, es decir que con todo conocimiento de causa acompañado de la intención que se requiere para configurar un acto jurídico, emitieron tales documentos a sabiendas de que eran apócrifos, es entonces cuando se tiene un acto de derecho que tienen una consecuencia directa y que es la de actualizar una presunción.

En este sentido, al igual que Carlos Orozco-Felgueres Loya, se sostiene que el punto de partida del procedimiento de las operaciones inexistentes es una presunción,[29] y en este estudio se añade que se trata de una presunción legal, porque su actualización implica todos los efectos jurídicos que el propio artículo en comento le confiere en caso de que no se desvirtúe.

La presunción contenida en el artículo 69-B del CFF es completa toda vez que no se requiere que la autoridad fiscal ejerza algunas de las facultades de verificación que prevé el artículo 42 del mismo Código, sino que de manera lisa y llana, si el contribuyente presuntamente responsable no acredita que lo consignado en el comprobante fiscal cuenta con materialidad, entonces procederá de pleno derecho, la imposición de las sanciones correspondientes.

[29] OROZCO-FELGUERES, LOYA Carlos, *La materialidad*..., Ob. Cit., pág. 66.

Es justo en este momento procesal cuando lo conducente es que el contribuyente señalado como responsable de operaciones existentes, una vez notificado por los medios mencionados en el artículo en comento, acuda a los medios de prueba para acreditar que lo que se le atribuye no es objetivamente veraz, por lo que contará con un plazo de 15 días para mediante la prueba o pruebas idóneas desvirtuar la presunción que lo ha colocado en una comprometida situación.

No pasa inadvertido que el 25 de junio de 2018 se publicó en el DOF el Decreto por el que se reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en el que entre otras cosas, se concedió a los contribuyentes por única ocasión una prórroga de 5 días (adicional a los 15 días mencionados en el segundo párrafo del artículo 69-B del CFF), para hacer valer las pruebas y argumentos tendentes a desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes.

Este es el momento oportuno en el procedimiento cuando los contribuyentes presuntos responsables presentarán argumentos y medios de prueba para acreditar que los comprobantes fiscales que emitieron si contaban al momento de su emisión con los activos, personal, infraestructura y capacidad material en ellos señalados, en otras palabras, que los cuatro elementos mencionados respaldaban de manera real y verificable al contenidos de los comprobantes, puesto que directa o indirectamente, estaban afectos para la prestación de los servicios o producción, comercialización o entrega de los bienes que amparaban tales comprobantes.

Para notar la importancia de presentar los medios de prueba adecuados, se destaca que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, con apoyo de su Comité Técnico de Normatividad, emitió el criterio jurisdiccional 74/2019, que en su parte relevante señala lo siguiente:

> **OPERACIONES INEXISTENTES (EDOS). PRUEBAS APORTADAS CUYA VALORACIÓN ADMINICULADA EN JUICIO CONTENCIOSO RESULTARON SUFICIENTES PARA DESVIRTUAR LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA POR PARTE DE LA AUTORIDAD FISCAL.** El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación regula el procedimiento especial a fin de que la autoridad fiscal determine de manera presuntiva, y posteriormente definitiva, la inexistencia de operaciones que para efectos fiscales celebran las empresas que facturan operaciones simuladas (EFOS) y las empresas que deducen operaciones simuladas (EDOS), así como lo atinente a los plazos para desvirtuar tales determinaciones de la autoridad. En el caso particular, el Órgano Jurisdiccional estimó que con las pruebas aportadas en sede administrativa (ante la propia autoridad fiscalizadora y las adicionadas al Recurso de Revocación), valoradas de manera adminiculada, esto es,

> el comprobante fiscal, estado de cuenta bancario, comprobante de traspaso, vale y requisición de materiales, se acreditó fehacientemente la materialidad de la operación de comercio de mercancía respecto de una empresa dedicada a la construcción, ya que no sólo se comprobó el ciclo del recurso económico vinculado con dicha operación, sino también la solicitud y entrega de los bienes (agregados, grava, arena y piedra), motivo por el cual quedó desvirtuada la presunta simulación determinada por la autoridad; de igual manera la Sala consideró excesiva la pretensión de la autoridad respecto a que la contribuyente debía acreditar que las personas involucradas en la elaboración de los referidos vales y requisición de materiales tuvieran relación con ella y contaran con tales facultades, ya que dicha carga probatoria carece de fundamento legal al tratarse de documentos que implican el ciclo de solicitud, entrega y recepción de insumos y, por ende, la organización y/u operación le corresponde únicamente a la empresa.[30]

Lo anterior da muestra de la importancia de que los contribuyentes conserven toda la documentación atinente a los comprobantes fiscales que emiten, (estado de cuenta bancario, comprobante de traspaso, vale y requisición de materiales) porque en el criterio jurídico que se transcribió se advierte la manera válida de desvirtuar, por no decir, destruir la presunción de operaciones inexistentes en su contra. Esto se ilustra de mejor manera si se tiene en cuenta lo señalado en el Cuaderno Institucional de PRODECON correspondiente al mes de septiembre de 2020:

> Ante las consecuencias jurídicas que los pagadores de impuestos pueden padecer al ubicarse definitivamente en los supuestos previstos en el artículo 69-B del CFF, como lo es la restricción temporal del Certificado de Sello Digital, es importante que conozcan con precisión las causas y motivos por las cuales, la autoridad fiscal presume la inexistencia de operaciones amparadas en los CFDI's, así como los procedimientos que deben seguir para aportar documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos y acreditar la materialidad de las operaciones; resultando también de gran interés que el contribuyente tenga conocimiento del caudal de documentos que debe conservar para que ante una eventual situación relacionado con el tema en cuestión, pueda exhibir ante la autoridad fiscal para desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones.[31]

[30] PRODECON, CRITERIO JURISDICCIONAL 74/2019 (APROBADO 8VA. SESIÓN ORDINARIA 27/09/2019). Disponible en: http://www.prodecon.gob.mx/buscador_c/buscarcrit/825 Fecha de consulta: 01 de noviembre de 2020.

Cabe señalar que el proceso de presunción de operaciones inexistente puede resolverse en dos sentidos por parte de la autoridad fiscal, a saber:[32]

1. Confirmar la presunción de operaciones inexistentes, cuando el contribuyente no proporcionó la información y documentación idónea y suficiente.

2. Resolver que el contribuyente acreditó que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios amparados en los CFDI's correspondientes.

Finalmente, la prevalencia de la presunción o bien, el no haber desvirtuado la presunción de operaciones inexistentes, no solamente hace responsable al contribuyente de diferentes sanciones,[33] sino que también y como se estudió en la parte teórica, genera consecuencias jurídicas, pues tal como lo explica el autor que se ha seguido de manera recurrente en este estudio, Carlos Orozco-Fuelgueres Loya, y al tenor del noveno párrafo del artículo 69-B del CFF, al no haberse logrado desvirtuar la presunción aludida o no se haya corregido la situación fiscal, la autoridad procederá a determinar el crédito fiscal derivado de la improcedencia de la deducción y acreditación de los comprobantes fiscales.[34]

[31] PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, *Presunción de inexistencia de operaciones amparadas en CFDI's,* Artículo 69-B del CFF, México, Cuadernos Institucionales, septiembre 2020, pág. 89. Disponible en: https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/librosprodecon/69b1.pdf Fecha de consulta: 25 de noviembre de 2020. Por su importancia y de la misma fuente se toma textualmente lo siguiente: "No debe pasarse desapercibido, que para desvirtuar los hechos que determinaron la presunción de operaciones inexistentes o simuladas, o bien para acreditar que efectivamente se adquirieron los bienes o se recibieron los servicios que amparan los comprobantes fiscales, la autoridad fiscal ha emitido reglas de carácter general que otorgan al contribuyente facilidades administrativas, tal es el caso de lo previsto en las reglas 1.4. y 1.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente en 2020 y fichas de trámite 156/CFF y 157/CFF del Anexo 1 A de la citada Resolución". Ídem.

[32] Ibíd., pág. 35.

[33] Como lo podría ser la investigación correspondiente por el delito de defraudación fiscal equiparable.

[34] OROZCO-FELGUERES, LOYA Carlos, *La materialidad*..., Ob. Cit., pág. 77.

VII. Consideraciones finales

Los tiempos que se viven son difíciles puesto que a la par de las mejoras en la legislación y en la normatividad para asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, también ha evolucionado las redes criminales que tienen como propósito defraudar al fisco federal, lo cual siempre será un grave problema que atenta contra las bases del Estado de derecho y del orden constitucional, en virtud de que se afecta la recaudación y consecuentemente, como se ha dicho en líneas anteriores, la efectiva prestación de servicios públicos en favor de los habitantes de México.

Por otra parte, el análisis de los conceptos jurídicos fundamentales en cualquier procedimiento previsto en la ley es no solamente un imperativo académico, sino también un ejercicio que arroja resultados útiles para la aplicación de la norma jurídica, para todas las partes que actúan e interactúan en sus diversas etapas, toda vez que aporta no sólo conocimiento sino también seguridad jurídica en cuanto a los plazos, a las pruebas que se requieren aportar, a los documentos que se consideran impugnables ante las instancias correspondientes, en fin, en cuanto a la naturaleza misma del procedimiento de que se trate.

La presunción *iuris tantum* contenida en el artículo 69-B del CFF constituye una presunción que no es una prueba en el sentido estricto de la palabra, tampoco se considera un substituto de la prueba sino que consiste en un instrumento establecido por el legislador que a partir de un hecho comprobado o cierto determina una situación jurídica, y que en el caso de las operaciones inexistentes, impone al presunto contribuyente que emitió comprobantes carentes de materialidad, la obligación de probar que tales comprobantes fiscales real y verídicamente están soportados por los activos, personal, infraestructura y la capacidad reflejada en ellos. En otras palabras dicha presunción es un instrumento legal para que el contribuyente esté conminado a probar la materialidad de sus actos.

En ese sentido, el presente estudio tiene el objeto de constituir un acercamiento a los conceptos jurídicos fundamentales que articulan cada supuesto del artículo 69-B del CFF, para mejor entendimiento y aplicación de este último.

El sistema de presunciones en materia fiscal se justifica por sí sólo al evitar entramados probatorios complejos, y de esta manera la autoridad fiscal está en condiciones de asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, no solamente en cuanto a la forma sino sobre todo al fondo, es decir, la materialidad de los actos en materia fiscal se convierte en un requisito *sine qua non* para todos los contribuyentes, ya que el objetivo último es que nadie quebrante el principio de

buena fe, tan soslayado en los últimos años por "factureras" que se establecían en determinado lugar por un tiempo, y que en apariencia contaban con todo lo necesario para respaldar sus comprobantes fiscales, pero lo que en verdad buscaban era defraudar al fisco mediante un elaborado ejercicio de simulación.

La historia de la regulación de este sensible tema seguirá su curso, porque la criminalidad también seguirá buscando manera de eludir y evadir el pago de impuestos así como el cumplimiento de otras obligaciones fiscales. No obstante, en el futuro, cuando existan otros mecanismos legales que a la par de las presunciones inhiban las simulaciones que pretendan dañar al fisco federal, se recordará que en los albores del segundo decenio del siglo XXI, hubo profesionales del derecho que a partir del conocimiento de los conceptos jurídicos fundamentales inmersos en el artículo 69-B del CFF y de un ejercicio ético de la ciencia jurídica, defendieron con convicción y estoicismo la integridad de los ingresos públicos, que en última instancia dignifican mediante servicios y bienes públicos a quienes construyen una historia y proyecto de vida al amparo de las leyes mexicanas.

VIII. FUENTES

LIBROS

BAYTELMAN, Andrés y DUCE J, Mauricio, *Litigación penal, juicio oral y prueba*, México, Fondo de Cultura Económica, 2005.

FERRAJOLI, Luigi, *Derecho y razón, Teoría del garantismo penal*, trads. Perfecto Andrés Ibáñez, Alfonso Ruiz Miguel, Juan Carlos Bayón Mohino, Juan Terradillos Basoco, y Rocío Cantarero Bandrés, Madrid, Trotta, 2005.

GARCÍA MAYNEZ, Eduardo, *Introducción al estudio del derecho,* México, D.F., Porrúa, 35ª edición, 1984.

GASCÓN, ABELLÁN Marina, *Freedom of proof? El cuestionable debilitamiento de la regla de exclusión de la prueba lícita*, en CARBONELL, Miguel, OROZCO ENRÍQUEZ, J. JESÚS y VÁSQUEZ, Rodolfo (Coords), "Estudios sobre la prueba", México, UNAM-IIJ, 2018.

GÓMEZ LARA, Cipriano, *Teoría General del Proceso*, México, Ed. OXFORD, 2001.

KELSEN, Hans, *Introducción a la teoría pura del derecho*, Lima, APDC-UNAM, 3ª edición, 2002.

LASTRA, LASTRA, José Manuel, *Conceptos jurídicos fundamentales,* en "Liber ad honorem Sergio García Ramírez", Tomo I, Comp. María Bono López, México, UNAM, 1998.

OROZCO-FELGUERES, Loya Carlos, *La materialidad de los actos jurídicos*, México, Thomson Reuters, 2ª edición, 2020.

VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2007.

INTERNET

A) Libros consultados en internet

DUGUIT, León, Teoría general del acto jurídico, trad. del G.S.M.O., México, Editorial Cultura, 1922. Disponible en: https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/12/5515/2.pdf

VÉLEZ RODRÍGUEZ, Alberto, Supuestos y hechos jurídicos, en "Revista Opinión Jurídica", Medellín, 2003, Vol. 2, Num.4, pág. 15. Disponible en https://revistas.udem.edu.co/index.php/opinion/article/view/1342

B) Diccionarios

ALFARO JIMÉNEZ, Víctor Manuel, *Glosario de términos de derecho fiscal*. Disponible en: http://paginaspersonales.unam.mx/app/webroot/files/358/GLOSARIO_DE_DERECHO_FISCAL.pdf

DICCIONARIO AKAL DE FILOSOFÍA, trads. Huberto Marraud y Enrique Alonso. Disponible en: http://josemramon.com.ar/wp-content/uploads/Diccionario-Akal-de-Filosofia.pdf

DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO, Tomo I, A-B. Disponible en: https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1168/5.pdf

DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO, Tomo IV, E-H. Disponible en: https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1171/9.pdf

REAL ACADEMIA DE LA LENGUA. Disponible en: https://dle.rae.es/presunción

C) Documentos consultados en portales oficiales

Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación. Disponible en http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2013/sep/20130908-C.pdf

Criterio jurisdiccional 74/2019, PRODECON, (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 27/09/2019). Disponible en: http://www.prodecon.gob.mx/buscador_c/buscarcrit/825

D) Revistas

PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, Presunción de inexistencia de operaciones amparadas en CFDI's, Artículo 69-B del CFF, México, Cuadernos institucionales, Septiembre 2020. Disponible en: https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/librosprodecon/69b1.pdf

REVISTA OPINIÓN JURÍDICA, Medellín, 2003, Vol. 2, Num.4, pág. 15. Disponible en: https://revistas.udem.edu.co/index.php/opinion/article/view/1342

ÓPTICA EMPRESARIAL SOBRE LA MATERIALIDAD DE LOS ACTOS PARA EFECTOS FISCALES

Marcos Gutiérrez Martínez*

Resumen

A partir de la evolución de la planeación fiscal, se habla de cómo el Estado Mexicano ha evolucionado para erradicar la emisión de comprobantes fiscales digitales sin sustento material. Se refiere que el sector empresarial no ha evolucionado a la par; que debe hacerlo, hacia mejores prácticas que se traduzcan en un crecimiento económico con bases sólidas; que debe mejorar en sus equipos contables, procesos y procedimientos, cultura empresarial financiera y legal; y que es necesaria una mejor gestión pública de los recursos, como estímulo para el adecuado pago de las contribuciones.

Como advertencia sepan que el presente no es un trabajo de investigación sino el fruto de la experiencia en mi trato con el sector empresarial, basada en el servicio profesional orientado a la generación de empresas con valores éticos y estructuras financieras sólidas que hagan innecesario el uso de esquemas fiscales ilegales.

Abstract

From the evolution of fiscal planning, there is talk of how the Mexican State has evolved to eradicate the issuance of digital tax vouchers without material support. It said that the business sector had not evolved in pair; that it should do so, towards best practices that translate into sound economic growth; that it should improve its accounting teams, processes and procedures, financial and legal business culture; and that better governance of resources was needed, as a stimulus for the proper payment of contributions.

* Doctorante en Ciencias de lo Fiscal, Empresario y Tesorero de Coparmex en Quintana Roo. Correo electrónico: hola@marcosgutierrez.mx

As a warning, this is not a research work, but the fruit of experience in my dealing with the business sector, based on professional service for the generation of enterprises with sound ethical values and financial structures that make the use of illegal tax schemes unnecessary.

Palabras clave: Comprobante Fiscal Digital, Inexistencia de Operaciones, Defraudación Fiscal, Mejores Prácticas Empresariales, Evolución Empresarial, Equipo Contable, Cultura Empresarial.

Key words: Digital Fiscal Check, No Operations, Tax Defraudation, Best Business Practices, Business Development, Accounting Equipment, Business Culture.

1. Introducción

Tradicionalmente, en la vida empresarial se ha buscado contar con esquemas que generen menores pagos de contribuciones; más allá de las justificaciones éticas o sociales, el principal motivo se ha centrado en la idea de que con ello se genera un beneficio económico adicional a la gestión empresarial.

Esta situación generó, por muchos años, una tierra fértil para profesionistas relacionados con el tema fiscal para diseñar diversos tipos de estrategias encaminadas a tal fin; baste señalar, como ejemplo, el uso de sociedades cooperativas, sindicatos, tercerización de servicios y esquemas de supuesta previsión social.

Dichos esquemas, también conocidos como planeación fiscal, tenían un sustento basado en el estudio profundo de las normas tributarias, al grado que se aprovecharon diversos vacíos legislativos que desencadenaron que de manera importante se dejaran de pagar contribuciones sin que se considerara como ilegal; simplemente, se aprovechaba las deficiencias de las normas (elusión fiscal) situación que fue disminuyendo con diversas y constantes reformas fiscales.

Ante el espacio reducido de acción que fue quedando frente a los esquemas de planeación fiscal, se dio paso a esquemas artificiosos, sin tener justificación o sustento legal ya que sólo buscaron generar ganancias, en la mayoría de los casos, las mayores en favor del ofertante del esquema; así se llegó a esquemas con un uso abusivo de la subcontratación, los pagos millonarios a personas físicas bajo el concepto de asimilados a salarios y la emisión de comprobantes fiscales digitales sin sustento real (facturas falsas).

De esta forma, al paso de los años, los esquemas de planeación fiscal se redujeron en eso: uso de pagadoras (quienes operan los esquemas de tercerización laboral y

pago por asimilaos a salarios) y la compra de comprobantes fiscales sin tener sustento real.

El tema de la materialidad de los actos para efectos fiscales ha generado que importantes juristas se hayan pronunciado al respecto; desde la visión de la evolución legislativa, las deficiencias en que la autoridad incurre y sobre la manera de emprender una defensa.

Otros, han preferido dirigir sus esfuerzos en establecer una base doctrinal sobre aspectos que hasta hace no muchos años eran ajenos a la doctrina fiscal, con términos como: "materialidad" y "sustancia económica".

Bajo ese tenor, la intención de este documento se centra en dar una visión distinta; esto es, desde la gestión empresarial, haremos evidentes algunas indebidas prácticas en la gestión de los negocios y trataremos de dar algunas recomendaciones que de ser aplicadas correctamente pueden evitar no sólo pérdidas de dinero sino grandes problemas legales frente a la administración tributaria.

2. Evolución del sistema

El Estado mexicano ha focalizado todos sus esfuerzos para mitigar los esquemas agresivos que buscan empecinadamente no pagar contribuciones, desde amplias reformas legales, con base en adecuaciones constitucionales, campañas de comunicación, haciendo más hostiles las facultades de comprobación, la emisión de resoluciones judiciales que dan fortaleza a las reformas legales y a las acciones de fiscalización.

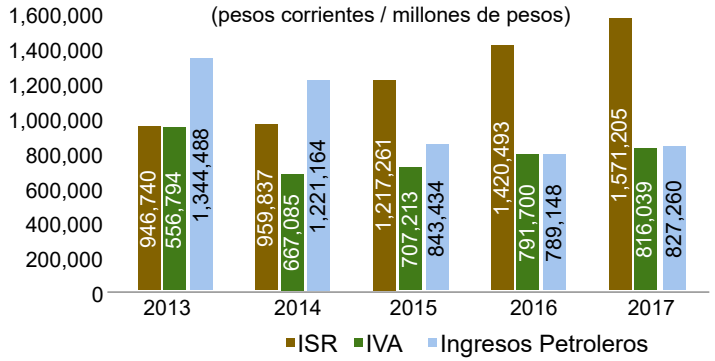
La administración tributaria ha hecho el trabajo necesario para que el día de hoy sea más fácil y eficiente el control del registro de contribuyentes; la fiscalización y consecuentemente, la recaudación.

Hay que tener presente el tránsito de la contabilidad en papel a la electrónica; se dejaron de presentar declaraciones de contribuciones en ventanillas bancarias para pasar al envío digital y realizar el pago vía transferencia electrónica; desaparecieron las facturas en papel para dar paso al actual Comprobante Fiscal Digital por Internet (en adelante CFDI).

La hacienda tributaria tuvo el gran acierto de realizar la transformación digital para la administración de los recursos públicos; logró que los ingresos tributarios pudieran compensar, en los últimos años, la disminución de los ingresos petroleros al grado que la baja constante en el precio del crudo no afectó la

programación presupuestal; por el contrario, año con año se logró experimentar un constante incremento en la recaudación.

Así lo corrobora el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (CEFP) de la Cámara de Diputados, en su estudio sobre la evolución y perspectiva del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, 1990-2019, en donde los ingresos presupuestarios petroleros y no petroleros muestran el siguiente comportamiento:



Fuente: Elaborado por el CEFP con datos de la SHCP[1]

Este avance tecnológico también ha tenido sus desaciertos; en teoría, la emisión de la facturación electrónica (CFDI) eliminaría la práctica de la facturación falsa en papel; sin embargo, abrió la puerta para la práctica del último de los esquemas más agresivos, por los que se ha menoscabado de manera impresionante los ingresos tributarios; y en lo que se ha enfocado en erradicar el gobierno federal, la simulación de operaciones.

Tan es así que los grandes escándalos de corrupción de los últimos años tuvieron sustento en esta práctica, en el prólogo del libro: "La Estafa Maestra". Se explica:

> "... El gobierno federal encontró, hace tiempo, un *modus operandi* para desviar este dinero y darle otro uso. Lo que funciona así: las dependencias de gobierno inventan supuestos servicios, por ejemplo,

[1] CENTRO DE ESTUDIOS DE LAS FINANZAS PÚBLICAS DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS, *Evolución y Perspectiva del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, 1990-2019*. Disponible en: www.cefp.gob.mx/presentaciones/precefp0022018 Fecha de consulta:17 de noviembre de 2020.

> hacer un concierto o dar apoyos a campesinos y escogen a ciertas universidades para que lo lleven a cabo; obviamente, éstas no pueden cumplir, pero cobran una comisión y luego contratan a otras empresas que lo hagan. Dichas empresas tampoco proporcionan los servicios mencionados porque no son reales, sólo existen en un papel, no tienen empleados, oficinas ni capital. Son lo que llaman "empresas fantasma".[2]

La tecnología vino a facilitar la posibilidad de obtener el soporte de supuestas operaciones mercantiles; bajo el cobijo de que la manera en que se diseñó la emisión de esos comprobantes era fiable; pues para poder emitir comprobantes fiscales se requiere de certificados electrónicos que genera, controla y proporciona la propia autoridad fiscal; una4 vez emitidos los comprobantes, su validación (timbrado) pasa por la propia autoridad, antes de llegar al destinatario.

Luego, si todo el proceso de emisión del comprobante es validado por la autoridad fiscal parecía que con ello se podría dar la certeza de que con el mismo sería suficiente para justificar en el campo legal y fiscal la operación que lo motiva.

Sin embargo, a pesar de lo avanzado del proceso para generar el comprobante fiscal y que en apariencia era un sistema probado que evitaría la falsificación del comprobante, parece que la autoridad no advirtió que se abría la posibilidad de que en segundos se pudiesen emitir miles de comprobantes fiscales con la posibilidad de sustentar operaciones millonarias sin que éstas se hubiesen dado en el mundo real.

Así tenemos que: "El gobierno federal, en cambio, aplica un esquema más sofisticado con el que desvió 11 veces más dinero que el ex gobernador Duarte: 7 mil 670 millones de pesos, utilizando a 11 dependencias, 8 universidades públicas y 186 empresas...".[3]

Ante tal posibilidad, no tardó mucho tiempo para que se aprovechara tal facilidad y con base en ello se ofrecieran, a los empresarios -y como se sabe, también aprovechado por algunos funcionarios-, estos esquemas que no sólo les permitieron omitir el pago de contribuciones sino que se llegó al extremo de que, con base en eso, solicitaban la devolución de impuestos sobre supuestos saldos a favor inexistentes.

---

[2] ROLDAN NAYELI, Castillo Miriam y URESTE, Manuel, *La Estafa Maestra. Graduados en desaparecer el dinero público*, CDMXA, Planeta 2018.

[3] Ibíd., pág. 31.

El Estado, para combatir lo antes descrito, en la reforma fiscal para el año 2014, creó el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF); el cual, contiene el procedimiento que permite presumir operaciones inexistentes respaldadas con comprobantes fiscales; dicho precepto se aprobó con el siguiente texto:

> "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 5 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."[4]

Este precepto establece el procedimiento que le permite a la autoridad fiscal resolver que cierto contribuyente emitió comprobantes fiscales sin contar con la infraestructura que sustente las operaciones y en consecuencia, los efectos de tal conclusión sobre aquéllos, que hubiesen hecho uso de esos comprobantes y, por ende, hubiesen dado efectos fiscales a los mismos.

Con base en este artículo, la autoridad fiscal empezó a acotar tales actos de simulación a través de la realización de auditorías fiscales; las cuales, se centraron en determinar si los comprobantes fiscales, en realidad se refieren a operaciones reales o sólo son el sustento de simulación de operaciones.

Los tribunales también se sumaron al combate y la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió criterios con los que buscó la justificación jurisdiccional de tal situación; no obstante que para un sector importante de la comunidad jurídica especializada se estimó que los criterios emitidos no se centraban en una verdadera interpretación que buscase la impartición de justicia, sino más bien, fortalecer el combate a tales actuaciones indebidas.

Así, surgieron criterios jurisprudenciales que abordaron los siguientes aspectos:

[4] Dicho precepto se reformó mediante Decreto publicado en el DOF el 25 de junio de 2018.

1. Derecho de Audiencia

Se resolvió que las publicaciones que hace la autoridad fiscal, dentro del procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, por las que da a conocer que contribuyentes se encuentran en el supuesto de presunción de inexistencia de operaciones, no transgreden ese derecho; pues por lo que hace a la primera publicación no se requiere del derecho de audiencia previa y por lo que hace a la segunda, los contribuyentes que utilizaron esos comprobantes podrían acudir ante la autoridad fiscal para demostrar la veracidad de las operaciones y para el caso de no desvirtuarlas, cuentan con la posibilidad de acudir a juicio.[5]

2. Irretroactividad de la Ley

La Suprema Corte resolvió que los comprobantes fiscales que se hubiesen emitido con anterioridad a la vigencia del artículo 69-B del CFF, no gozan, por ese solo hecho, de eficacia, pues requieren cumplir de los requisitos legales, por lo que si el comprobante no se encuentra soportado por una operación real, no puede considerarse que con el procedimiento establecido en dicho artículo se modifica una situación previamente creada, cuando ésta ni siquiera existió, por lo que concluyó que con dicho artículo no se contraviene el principio de irretroactividad de la ley contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.[6]

3. Presunción de inocencia

Nuestro máximo tribunal concluyó que no se afecta dicha presunción, pues el artículo 69-B del CFF contiene un procedimiento que permite al contribuyente hacer llegar los elementos necesarios para demostrar que se cuenta con la capacidad operativa para la realización de las operaciones de que se trate.[7]

[5] Tesis: 2a./J. 133/2015 (10a.) *Semanario Judicial de la Federación*, Libro 23, Octubre de 2015, tomo II, página 1738. 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.

[6] 2a./J. 132/2015 (10a.). *Semanario Judicial de la Federación*, Libro 23, Octubre de 2015, Tomo II, página 1740. 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.

[7] 2a./J. 135/2015 (10a.). *Semanario Judicial de la Federación*, Libro 23, Octubre de 2015, Tomo II, Pag. 1742. 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.

4. Libertad de trabajo

Se resolvió que la publicación de aquellos contribuyentes que se ubican en el supuesto de no haber realizado operaciones con infraestructura no afecta dicha libertad porque no impide el desempeño normal de sus actividades.[8]

Estos criterios robustecieron las acciones de fiscalización; así como con otras resoluciones jurisdiccionales, no solo de los tribunales federales del Poder Judicial sino también del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en donde se han venido decantando conceptos tales como: sustancia económica, veracidad y verificabilidad de las operaciones; ya que aún, cuando en la legislación fiscal no se contemplan tales conceptos, han sido sustento en las facultades de comprobación y en dichos fallos se ha resuelto que es dable verificarlos para la autoridad fiscal para corroborar la existencia de las operaciones.

Continuando con la manera de perfeccionar el combate a dicha mala práctica, llegó una reforma de mayor calado para el año 2020, en la que se modificaron los siguientes ordenamientos:

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;
- Código Fiscal de la Federación;
- Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada;
- Código Penal Federal;
- Código Nacional de Procedimientos Penales;
- Ley de Seguridad Nacional; y
- Ley Nacional de Extinción de Dominio.

[8] 2a./J. 134/2015 (10a.). *Semanario Judicial de la Federación,* Libro 23, Octubre de 2015, Tomo II, Página. 1743. 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.

Dichas modificaciones hicieron más duras las acciones y el alcance de éstas, ya que se centraron en hacer que la actividad de generación de CFDI's sin sustento de operaciones se pudiese considerar delincuencia organizada y defraudación fiscal, con la posibilidad de ejercer la extinción de dominio sobre los bienes que se hubiesen generado con motivo de dicha actividad.

De esta manera el Estado Mexicano ha evolucionado constantemente para mejorar la gestión tributaria y en los últimos años para lograr una disminución significativa de la emisión de CFDI's sin haberse realizado las operaciones que amparan.

3. ¿Qué pasó con el sector empresarial?

En la vida de empresa se busca incrementar las ganancias o la riqueza que cada una genera; para lograrlo se hace el uso de varias herramientas y estrategias, generalmente, desde el aspecto financiero, lo relativo al uso del crédito, renegociación de deudas, estrategias de marketing, y en cierto momento, se instauró la idea que ese incremento de riqueza podría generarse con la omisión del pago de las contribuciones o bien, logrando pagar menos.

Si bien, una debida gestión contable fiscal en un correcto enlace con la buena toma de decisiones financieras y ligada a la adecuada gestión del negocio, puede maximizar las ganancias; lo cierto, es que en la cultura empresarial de los últimos 20 años se hizo creer al empresario que podría ser más rico si de alguna manera dejaba de pagar contribuciones.

Esta forma de pensar llevó a la implementación de esquemas fiscales que si bien, implicaban la disminución en el pago de contribuciones, los mismos tenían sustento técnico; y más de uno era motivo de victorias en los tribunales, ante las deficiencias legales que fueron bien aprovechados por profesionistas que diseñaron esos esquemas.

Esos sistemas de planeación fiscal fueron combatidos con reformas legales, que los llevaron a disminuir su uso e incluso a desaparecer; no obstante, ante la demanda, en el mercado empresarial, de esquemas de este tipo, pseudo fiscalistas crearon algunos, que fueron degenerando en lo que hemos referido como la simulación de operaciones con sustento documental (digital) avalado por la propia autoridad fiscal.

De esta forma, podría decir que de la planeación fiscal técnica, basada en figuras legales y argumentos técnicos transitó a un extremo de burda simulación, en la que simplemente se emitían comprobantes digitales, se efectuaban operaciones

financieras de transferencias de dinero, pero sin que en realidad existiese motivo de las mismas.

Para los empresarios que conscientemente participaron de este esquema se convirtió en una manera muy sencilla de ganar dinero; prácticamente, sólo necesitaban hacer depósitos o transferencias de dinero y al cabo de unos segundos recibían el retorno del dinero y su "comprobante" para sustentar la supuesta operación.

Lo cierto es que ante este banquete de agasajos de fácil obtención de ganancias; a la mayoría no le preocupó el alcance de las consecuencias; sin advertirlo desvincularon esos movimientos de dinero de la operación real del negocio, lo que ocasionó una expectativa de riqueza tal que incluso sus finanzas personales se vieron trastornadas y en general, no crearon una estructura financiera que les permitiera hacer frente a las contingencias cuando el riesgo de participar en ello, se actualizara.

Los equipos de administración, finanzas o contables de las empresas siguieron con la dinámica ordinaria como si no pasara nada; muchos aún, siguen con la práctica pues el flujo de dinero y las necesidades que requieren cubrir no les permite, de manera inmediata, dejar de usar esos esquemas.

Ahora que la fiscalización se ha convertido no solo más estricta y eficaz, sino completamente dirigida (como una operación quirúrgica que pretende extirpar un tumor cerebral) por el uso de la tecnología, nos encontramos con un sector empresarial desarticulado, en cuanto a sus procesos y sin tener la fortaleza y claridad de cómo enfrentar esta situación.

Estamos frente a un sin número de escenarios en los que nadie garantiza nada; algunas de las empresas que vendieron estos esquemas han tratado de migrar hacía otros, en donde pretenden controlar el riesgo o simulan que lo minimizan al máximo, pero sin dejar de ofrecerlos; con estrategias que abonan a otras áreas del derecho, como haberes de retiro, compensaciones por productividad o incluso, diciendo que son pagos en compensación por supuestas (falsas) afectaciones derivadas de estrés laboral.

Otras entidades están cumpliendo sus promesas con los empresarios que las contrataron, les aportan equipos de abogados para hacer frente a los procedimientos de fiscalización e incluso, las hay quienes ofrecen "negociar" con las autoridades a efecto de cerrar los procedimientos de auditoría con la menor afectación posible para quienes las contrataron.

Están aquellas que simplemente desaparecieron y el empresario que las contrató ya no las localiza o simplemente, no cumplen lo que en su momento ofrecieron como un "esquema blindado" e incluso decían, con soporte en sentencias a favor, de parte de nuestro máximo tribunal.

Lo cierto, es que el combate relacionado a la emisión de comprobantes fiscales sin sustento material ha hecho visible que una parte del sector empresarial -el que hizo de esto, una práctica recurrente- no estaba siendo próspero en sus negocios, sino más bien, se hizo de riqueza indebida, pues hacerse de ganancias a costas de las contribuciones, lo que incluye las relativas a la seguridad social de los trabajadores, es un delito.

Por lo que hace al sector empresarial que no tenía como práctica este tipo de esquemas, también ha dejado ver lo endeble de sus equipos de administración, finanzas e incluso contables; muchos, se confiaron bajo el hecho de no estar actuando indebidamente; sin embargo, les faltó visión en el sentido de que podrían ser relacionados en esas actividades sin su consentimiento o bien, que las prácticas o procesos implementados eran suficientes cuando no es así.

Las reformas legales y los procesos de auditoría fiscal han corroborado que no es suficiente tener un equipo contable profesional y con suficientes conocimientos técnicos; que no basta el adecuado registro contable y que es necesario la vinculación con expertos en las otras áreas de especialización del negocio.

Por otra parte, se ha dejado al descubierto que las malas prácticas empresariales ponen en riesgo la viabilidad de las empresas; por ejemplo, la constante inyección de capital en especie o efectivo sin documentar tales acciones; los continuos préstamos y retiros de dinero hechos por los accionistas o administradores, aludiendo las necesidades de la operación del negocio; el uso indiscriminado de las tarjetas de crédito como fuente de financiamiento o bien, el pago de estos adeudos con efectivo.

Lo anterior, habla de la urgencia de que el sector empresarial también avance y evolucione, no sólo respecto de cómo hacer más y mejores negocios; sino respecto de la manera en que debe llevar a cabo su gestión; el nivel de los profesionales que integran sus equipos de trabajo deben ser especializados y con una visión global respecto de los nuevos alcances de las normas tributarias.

4. Hacia una nueva gestión empresarial

Ante la actual regulación y lo especializado que se han convertido las facultades de comprobación así como por la política pública implementada por el Gobierno

Federal, estimo que los empresarios deben transitar a una nueva forma de gestionar sus negocios, pues con ello, pueden prevenir sin número de contingencias y en la medida que avanzan en su operación diaria generar el caudal probatorio no sólo de sus operaciones sino también de lo que en algún momento implicaría hacer frente a una auditoría o incluso, medio de defensa legal.

Con base en lo anterior, se estima que el sector empresarial debe poner especial atención en los siguientes aspectos relacionados con la operación:

- **Equipos contables adecuados a las necesidades de la empresa.**

Dentro de la cultura empresarial está arraigado el pensamiento de que el contador es el encargado de toda la gestión del negocio, más allá del aspecto relativo a los números de la empresa; luego, se pretende que dicho profesionista se haga cargo de la tesorería, la gestión de cobranza, los trámites para el funcionamiento del negocio; incluso, en algunas ocasiones, hasta de la defensa legal.

No se delimita de manera correcta el alcance de la función del contador con relación a la operación propia del negocio; ahora, no solo se trata de hacer asientos contables y hacer registros, el debido control de las múltiples operaciones de una empresa -no me refiero solo a las ventas- requiere de una cantidad significante de tiempo y dependiendo de la cantidad de operaciones se requiere de un verdadero ejército de personas que atiendan esa área.

El empresario necesita saber con claridad cuál es el equipo necesario que su negocio requiere; es un ahorro mal entendido el limitar el gasto en la parte contable, ya que en la medida que esa área esté debidamente cubierta, el cumplimiento de las obligaciones tributarias será mejor y con mayor capacidad de respuesta en caso de requerirse con motivo de alguna auditoría o requerimiento de autoridad.

Es importante que se identifique el nivel de contador que requiere cada negocio; en algunos, bastará con un profesional que realice el adecuado control y registro de las operaciones; en otras, a uno con una visión más avanzada que sepa cómo maximizar los beneficios de la ley; y en otras, se requiere de alguien con conocimientos y perspectivas que le permitan incluso vislumbrar el crecimiento del negocio y la necesidad de ser abierto a relacionarse con otros profesionistas para hacer un equipo sólido en beneficio del desarrollo de la empresa.

Es necesario que el empresario cuente con un equipo contable que sepa de sus limitaciones y que reconozca que en el campo fiscal debe trabajar de la mano del especialista en leyes quien le indique la manera correcta de dar soporte legal a las

operaciones que realiza la entidad mercantil, y quien, además, con base en su experiencia diseñe los instrumentos legales adecuados, hechos a la medida de las necesidades de la empresa.

En ese sentido, se requiere que el empresario vuelva a verificar lo adecuado de su equipo contable y la manera en que viene desarrollando su trabajo; es increíble que en estos tiempos existan empresas que realizan negocios millonarios en donde su control de flujo de efectivo sea inexistente, sus cuentas por cobrar descontroladas y peor aún, que sigan conformándose con la presentación de las declaraciones en ceros.

- **Procesos y procedimientos**

Ante la necesidad de soportar debidamente los registros contables se vuelve imperante que exista un importante control interno en la gestión de las empresas y para ello, el establecimiento de los procesos y procedimientos cobra especial relevancia.

En la medida que se instauran dichos mecanismos, se logra que de manera -casi- automática se vaya generando el sustento de muchas de las operaciones que se llevan a cabo; lo cierto, es que al día de hoy, no existe la cultura de recabar elementos que acrediten lo que se realice día a día; por ejemplo, no se verifica que los comprobantes fiscales de los proveedores lleguen en tiempo y forma; y en caso de no ser así se requieran hasta su obtención.

De igual forma, no existe la costumbre de efectuar los contratos a tiempo y mucho menos obtener la certificación respectiva que genere la fecha cierta de los mismos; tampoco, se obtienen los documentos que les dan sustento o coherencia; por ejemplo, los estados de cuenta respecto de aquellos que son de préstamo o la recepción o elaboración de los saldos que corresponden a los intereses respectivos.

Tampoco se cuenta con bitácoras, registros y documentos que acrediten el día a día de las operaciones, no se resguardan cotizaciones o correos electrónicos en donde conste la autorización de ciertas operaciones o bien, se recabe la información necesaria de algún presupuesto o proyecto a realizar; ahora suma, incluso las conversaciones de texto vía teléfonos celulares.

- **Mejores prácticas empresariales**

Tal vez el peor enemigo del empresario es él mismo; como dueño del negocio, inversor y generador de la riqueza piensa que puede hacer y deshacer lo que

estime oportuno; muchas veces, a nombre de la operación o crecimiento del negocio. Lo cierto es que eso genera desorden en la gestión empresarial, obstaculiza la debida y oportuna respuesta a las necesidades de la empresa y a la propia estructura que debería tener.

Muchas veces desconoce el verdadero flujo de efectivo que la empresa requiere o viene utilizando; realiza negociaciones, asegura contratos, realiza actos de comercio, otros jurídicos, sin planeación debida y después requieren que sus equipos le den cuerpo, justificación y sustento legal, lo que pone en riesgo que los actos realizados se soporten debidamente.

La cultura empresarial en México aún está basada en la cultura del esfuerzo y en la actualidad, con el florecimiento del emprendimiento, hay un sector importante de empresarios que han destacado por su habilidad para hacer negocios, no porque hayan planificado sus negocios o sean el resultado de sofisticados estudios de mercado o de due diligencies de los que se pudiese tener la certeza de que cada decisión se toma en el momento adecuado.

En ese sentido, también es necesario que los empresarios cuenten con un mejor nivel de cultura financiera y jurídica; si bien, para muchos no es ajeno, debido a la exposición mediática, el tema de las auditorías fiscales y la manera en que la autoridad fiscal actúa con motivo del combate a la emisión de comprobantes fiscales sin sustento de operaciones; hay aspectos que son relevantes y de imprescindible conocimiento.

En efecto, el empresario debe tener presente la manera de dar cumplimiento a la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (Ley Antilavado); el correcto manejo del efectivo, las obligaciones que le impone estar en cierto régimen fiscal o bien, la vinculación del patrimonio personal con el empresarial, de acuerdo con las obligaciones mercantiles o tributarias que tengan asignadas.

De esta manera, en la medida que existan empresarios con un soporte cultural más elevado, no sólo será mejor el cumplimiento tributario sino que se contará con mejores elementos para demostrar la materialidad de las operaciones, pues no es un secreto que muchas de las operaciones que la autoridad rechaza no es porque no se hayan realizado sino porque el contribuyente no tuvo la previsión de hacerse de los elementos necesarios que las sustentaran y pretender hacerlo después, no sólo es complicado sino que se puede generar la idea de que se inventan; no obstante, que sí se llevó a cabo la operación de mérito.

- **Impulso gubernamental**

Algunos aspectos que son comunes en la justificación filosófica del no pago de contribuciones están en el hecho de que la autoridad no realiza una adecuada gestión de los recursos, los servicios públicos son malos y la corrupción que existe en las administraciones tributarias.

Consecuentemente, en la medida que esa percepción se acote, y la búsqueda en erradicar las prácticas indebidas de los particulares también se traslade a la gestión de la administración tributaria, estoy convencido de que habrá un sector de empresarios que de manera voluntaria buscarán cumplir debidamente con su obligación; pues no es menor el malestar que genera el ver que el dinero que cuesta tanto trabajo conseguir es derrochado por aquél que solo lo recibe; aún y cuando se justifique en el bien común.

Por tanto, si bien, el Estado ha trabajado intensamente para erradicar las malas prácticas de parte de los contribuyentes que inciden en el no pago de las contribuciones, lo cierto, es que falta mucho por hacer para generar la percepción de que es conveniente el hacer el debido pago de las contribuciones, más allá de no incurrir en incumplimientos sino porque es lo que más conviene a la sociedad.

5. Conclusiones:

1. El Estado ha realizado un avance importante para: gestionar la administración tributaria; tener más control sobre los contribuyentes; que la recaudación sea más, y eficiente, al grado de evitar la dependencia de los ingresos petroleros;

2. El avance tecnológico permitió que se desarrollaran esquemas para evadir el pago de contribuciones; a través de la emisión de comprobantes fiscales digitales sin que las operaciones que supuestamente les dieron origen existieran;

3. El Estado Mexicano emprendió varias acciones para su erradicación, se creó el procedimiento que permite declarar la inexistencia de las operaciones; y se ha llevado estimar esta actividad como un delito contra la seguridad nacional que permite la extinción de dominio sobre los bienes origen de esas actividades;

4. El sector empresarial no ha evolucionado al mismo tiempo que la administración; se ha visto aletargada y ahora, ante los nuevos retos de la fiscalización no sabe cómo actuar; más allá de tratar de justificar o sostener las operaciones que realizó;

5. Es necesario que el empresariado avance y mejore en áreas como: equipo contable, procesos y procedimientos, cultura empresarial financiera y legal; así como, que se obtengan mejores resultados en la gestión pública de los recursos, como un estímulo para el adecuado pago de las contribuciones.

Fuentes

Bibliográficas

ROLDAN NAYELI, Castillo Miriam y URESTE, Manuel, *La Estafa Maestra. Graduados en desaparecer el dinero público*, CDMXA, Planeta 2018.

Hemerografía

CENTRO DE ESTUDIOS DE LAS FINANZAS PÚBLICAS DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS, *Evolución y Perspectiva del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, 1990-2019.* Disponible en: https://www.cefp.gob.mx/new/index.php Fecha de consulta:17 de noviembre de 2020.

Informáticas

https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/SemanarioIndex.aspx

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm

Legislativas

Código Fiscal de la Federación

CUADROS EXPLICATIVOS DE LA REFORMA PENAL FISCAL 2020[*]

José Antonio Rumoroso Rodríguez[*]

A mi amada esposa Doña Valentina Vázquez de Rumoroso

Resumen

El artículo que se presenta tiene como objetivo realizar una exposición breve de la Reforma Penal Fiscal 2020, buscando explicar de forma clara y sencilla sus puntos esenciales.

Abstract

The research that is presented aims to provide a brief overview about the Criminal Tax Reform 2020, trying to explain in a clear and simple way the essential points of it.

Palabras clave: Defraudación Fiscal, Delincuencia Organizada, Comprobantes Fiscales, Criterios De Oportunidad, Operaciones Inexistentes.

Key words: Tax Fraud, Organized Crime, Tax Vouchers, Criterion of Expediency, Non-Existent Operations.

[*] Licenciado en Derecho por la Universidad Nacional Autónoma de México, Campus FES Acatlán, egresado de la Licenciatura en Filosofía de la Facultad de Humanidades y Ciencias Sociales de la Universidad La Salle (México). Correo electrónico: rorhflote_4@hotmail.com

[*] Artículo publicado en la Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa en su Número 27 | Enero - Junio de 2020. Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

I. Introducción

El pasado 15 de octubre de 2019[1] el Congreso de la Unión (Cámara de Diputados) aprobó el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal, en materia de comprobantes fiscales falsos, el cual fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 08 de noviembre de 2019.[2]

La Reforma aprobada y publicada señala que el fenómeno de la defraudación fiscal debe ser reconocido como una cuestión de delincuencia organizada que atenta contra la seguridad nacional, siendo el punto toral del Decreto que entrará en vigor el día 1º de enero de 2020, el cual incluye los delitos de defraudación fiscal establecidos en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación, así como el delito específico de enajenación y adquisición de facturas simuladas establecido en el artículo 113 Bis del mismo ordenamiento, en el catálogo de delitos que constituyen la figura penal de delincuencia organizada. Además, dispone que la comisión de los delitos fiscales calificados son actos que atentan contra la seguridad de la nación.

A continuación, se analizan las modificaciones de cada una de las normas referidas.

II. Reformas al Código Fiscal de la Federación

Texto Vigente	**Texto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el día 08 de noviembre de 2019**
Artículo 113. Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que:	**Artículo 113**. Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que:
I. Altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.	**I.** …
II. Altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes o precintos sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado para ello.	**II.** …
III. Adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.	**III. Se deroga**

Texto Vigente	Texto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el día 08 de noviembre de 2019
No existe correlativo	**Artículo 113 Bis**. Se impondrá sanción de dos a nueve años de prisión, al que por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados. Será sancionado con las mismas penas, al que a sabiendas permita o publique, a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, la defraudación no sólo configura la conducta de omisión en el pago total o parcial de contribuciones, sino además que se realice a través del uso de engaños o aprovechándose de errores y además que con esa conducta se obtengan beneficios que dañen los ingresos tributarios del fisco federal.

En ese sentido, las reformas publicadas el pasado 08 de noviembre de 2019, tienen por objeto incluir al catálogo de delitos cometidos por la Delincuencia Organizada a la Defraudación Fiscal, la Defraudación Fiscal Equiparada y las conductas previstas en el artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, para combatir y sancionar a los contribuyentes que defrauden grandes cantidades al fisco Federal.[3]

[1] CÁMARA DE DIPUTADOS, *Gaceta Parlamentaria Anexo V*, número 5387-V, año XXII, CDMX, 15 de octubre de 2019. Disponible: http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/oct/20191015-V.pdf Fecha de consulta: 30 de noviembre de 2020.

PERIODISTAS DE EL UNIVERSAL, *Hoy se aprueba Ley Antifactureros,* El Universal, Sección Nación, 15 de octubre de 2019. Disponible en: https://www.eluniversal.com.mx/nacion/politica/hoy-se-aprueba-la-ley-antifactureros Fecha de consulta: 30 de noviembre de 2020.

JIMÉNEZ, Horacio y otras, *Diputados avalan "Ley Antifactureros"*; pasa al ejecutivo para su publicación, El Universal, Sección Nación, 15 de octubre de 2019. Disponible en: https://www.eluniversal.com.mx/nacion/diputados-avalan-ley-antifactureros-pasa-al-ejecutivo-para-su-publicacion Fecha de consulta: 30 de noviembre de 2020.

[2] DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, *Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales*, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal, CDMX, 8 de noviembre de 2019. Disponible en: https://www.dof.gob.mx/index.php?year=2019&month=11&day=08 Fecha de consulta: 30 de noviembre de 2020.

[3] CÁMARA DE DIPUTADOS, *Gaceta Parlamentaria Anexo V*, número 5387-V, año XXII, CDMX, 15 de octubre de 2019. Disponible: http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/oct/20191015-V.pdf Fecha de consulta: 30 de noviembre de 2020.

Es así, que las reformas tienen como objetivos el combate a las empresas fantasmas, es decir aquellas personas físicas y morales que facturan operaciones inexistentes, con el propósito de aplicar efectos fiscales, de manera ilegal, en el beneficio de otros contribuyentes. Asimismo, se pretende combatir esquemas de evasión a gran escala como las de organizaciones que realizan simulaciones jurídicas tales como subcontrataciones ilegales o esquemas dudosos de outsourcing.[4]

III. Reformas a la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada

Texto Vigente	Texto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el día 08 de noviembre de 2019
Artículo 2o.- …	**Artículo 2o**.- …
I. a **VII**. …	**I.** a **VII**. …
VIII. Contrabando y su equiparable, previstos en los artículos 102 y 105, ~~cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II o III del artículo 104~~ del Código Fiscal de la Federación;	**VIII**. Contrabando y su equiparable, previstos en los artículos 102 y 105 del Código Fiscal de la Federación. **VIII Bis. Defraudación fiscal, previsto en el artículo 108, y los supuestos de Defraudación Fiscal Equiparada, previstos en los artículos 109, fracciones I y IV, ambos del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando el monto de lo defraudado supere 3 veces lo dispuesto en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación;** **VIII Ter. Las conductas previstas en el artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación; exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, superen 3 veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación;**
IX. a **X.** … …	**IX.** a **X**. … …

[4] Ibíd., pág. 4

El propósito para reformar la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada obedece a que a la expedición, adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, se considere no sólo como defraudación fiscal, sino también como delincuencia organizada,

Ahora bien, la adición al artículo 2º de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada de una fracción VIII Bis, en ésta se contemplan a los artículos 108 (defraudación fiscal) y 109, fracciones I y IV, (defraudación fiscal equiparada), ambos del Código Fiscal de la Federación establecen los supuestos de sanción penal a quien:

> a) con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
>
> b) 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 y,
>
> c) simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

IV. Reformas a la Ley de Seguridad Nacional

Texto Vigente	**Texto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el día 08 de noviembre de 2019**
Artículo 5.- Para los efectos de la presente Ley, son amenazas a la Seguridad Nacional:	**Artículo 5**.- …
I. a X. …	I. a X. …
XI. Actos tendentes a obstaculizar o bloquear actividades de inteligencia o contrainteligencia, y	XI. Actos tendentes a obstaculizar o bloquear actividades de inteligencia o contrainteligencia;
XII. Actos tendentes a destruir o inhabilitar la infraestructura de carácter estratégico o indispensable para la provisión de bienes o servicios públicos.	XII. Actos tendentes a destruir o inhabilitar la infraestructura de carácter estratégico o indispensable para la provisión de bienes o servicios públicos, y
	XIII. Actos ilícitos en contra del fisco federal a los que hace referencia el artículo 167 del Código Nacional de Procedimientos Penales.

Los cambios en la Ley de Seguridad Nacional buscan fortalecer los mecanismos contra los defraudadores fiscales, en atención que dichos delincuentes deben ser considerados como amenazas a la seguridad nacional. Es importante reiterar que los actos ilícitos en contra del fisco federal, que ameritan prisión preventiva oficiosa son: el contrabando y su equiparable cuando sean calificados, la defraudación fiscal y su equiparable cuando sean calificados y el monto de los defraudado supere 3 veces lo dispuesto en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, así como la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales, superen la cantidad establecida en la fracción del artículo citado.

V. Reformas al Código Nacional de Procedimientos Penales

Texto Vigente	**Texto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el día 08 de noviembre de 2019**
Artículo 167. Causas de procedencia	**Artículo 167.** Causas de procedencia
…	…
…	…
…	…
…	…
…	…
Se consideran delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa, los previstos en el Código Penal Federal de la manera siguiente:	Se consideran delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa, los previstos en el Código Penal Federal, de la manera siguiente: I. a XI. … Se consideran delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa, los previstos en el Código Fiscal de la Federación, de la manera siguiente: I. Contrabando y su equiparable, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 102 y 105, fracciones I y IV, cuando estén a las sanciones previstas en las fracciones II o III, párrafo segundo, del artículo 104, exclusivamente cuando sean calificados;

	II. Defraudación fiscal y su equiparable, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado supere 3 veces lo dispuesto en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando sean calificados, y III. La expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación. Exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales, superen 3 veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.
El juez no impondrá la prisión preventiva oficiosa y la sustituirá por otra medida cautelar, únicamente cuando lo solicite el Ministerio Público por no resultar proporcional para garantizar la comparecencia del imputado en el proceso, el desarrollo de la investigación, la protección de la víctima y de los testigos o de la comunidad. Dicha solicitud deberá contar con la autorización del titular de la Procuraduría o el funcionario que en él delegue esa facultad.	...
Artículo 187. **Control sobre los acuerdos reparatorios** Procederán los acuerdos reparatorios únicamente en los casos siguientes: **I.** a **III**. ... No procederán los acuerdos reparatorios en los casos en que el imputado haya celebrado anteriormente otros acuerdos por hechos que correspondan a los mismos delitos dolosos, tampoco procederán cuando se trate de delitos de violencia familiar o sus equivalentes en las Entidades federativas. Tampoco serán procedentes en caso de que el imputado haya incumplido previamente un acuerdo reparatorio, salvo que haya sido absuelto.	**Artículo 187**. **Control sobre los acuerdos reparatorios** Procederán los acuerdos reparatorios únicamente en los casos siguientes: **I.** a **III.** ... No procederán los acuerdos reparatorios en los casos en que el imputado haya celebrado anteriormente otros acuerdos por hechos que correspondan a los mismos delitos dolosos tampoco procederán cuando se trate de delitos de violencia familiar o sus equivalentes en las Entidades federativas. **Tampoco serán procedentes los acuerdos reparatorios para las hipótesis previstas en las fracciones I, II y III del párrafo séptimo del artículo 167 del presente Código.** ...

Artículo 192. Procedencia La suspensión condicional del proceso, a solicitud del imputado o del Ministerio Público con acuerdo de aquél, procederá en los casos en que se cubran los requisitos siguientes: **I**. a **III**. … Lo señalado en la fracción III del presente artículo, no procederá cuando el imputado haya sido absuelto en dicho procedimiento.	**Artículo 192.** Procedencia La suspensión condicional del proceso, a solicitud del imputado o del Ministerio Público con acuerdo de aquél, procederá en los casos en que se cubran los requisitos siguientes: **I** a **III**. … … La suspensión condicional será improcedente para las hipótesis previstas en las fracciones I, II y III del párrafo séptimo del artículo 167 del Código.
Artículo 256. Casos en que operan los criterios de oportunidad … … **I**. a **VII**. … No podrá aplicarse el criterio de oportunidad en los casos de delitos contra el libre desarrollo de la personalidad, de violencia familiar ni en los casos de delitos fiscales o aquellos que afecten gravemente el interés público.	**Artículo 256**. **Casos en que operan los criterios de oportunidad** … … **I**. a **VII**. … No podrá aplicarse el criterio de oportunidad en los casos de delitos contra el libre desarrollo de la personalidad, de violencia familiar ni en los casos de delitos fiscales o aquellos que afecten gravemente el interés público. **Para el caso de los delitos fiscales y financieros, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación, únicamente podrá ser aplicado el supuesto de la fracción V, en el caso de que el imputado aporte información fidedigna que coadyuve para la investigación y persecución del beneficiario final del delito, tomando en consideración que será este último quien estará obligado a reparar el daño.**

El Ministerio Público aplicará los criterios de oportunidad sobre la base de razones objetivas y sin discriminación, valorando las circunstancias especiales en cada caso, de conformidad con lo dispuesto en el presente Código así como en los criterios generales que al efecto emita el Procurador o equivalente.	…
La aplicación de los criterios de oportunidad podrán ordenarse en cualquier momento y hasta antes de que se dicte el auto de apertura a juicio.	…
La aplicación de los criterios de oportunidad deberá ser autorizada por el Procurador o por el servidor público en quien se delegue esta facultad, en términos de la normatividad aplicable.	…

Es importante destacar que no se debe perder de vista, que los actos ilícitos en contra del fisco federal, que ameritan prisión preventiva oficiosa son: el contrabando y su equiparable cuando sean calificados, la defraudación fiscal y su equiparable cuando sean calificados y el monto de los defraudado supere 3 veces lo dispuesto en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, así como la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales.[5]

El Decreto publicado establece con claridad la necesidad de contar con una querella por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para proceder penalmente por el delito del referido artículo 113 Bis. En esa tesitura, la Procuraduría Fiscal de la Federación y los abogados hacendarios podrán participar como asesores jurídicos a lo largo de todo el procedimiento penal.

La reforma establece Criterios de Oportunidad, de esta manera, existe la posibilidad que aquellos participantes que han sido utilizados para encubrir a los defraudadores, antes que verse acusados de pertenecer a la delincuencia organizada, prefieran delatar a los beneficiarios finales de la defraudación fiscal.

[5] Ídem.

Con la posibilidad de la aplicación del Criterio de Oportunidad, los beneficiarios finales de la defraudación fiscal (los defraudadores fiscales), podrán quedar expuestos a las declaraciones o testimonios de aquellos participantes que han sido utilizados para encubrirlos.

VI. Reformas al Código Penal Federal

Texto Vigente	Texto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el día 08 de noviembre de 2019
Artículo 11 Bis.- Para los efectos de lo previsto en el Título X, Capítulo II, del Código Nacional de Procedimientos Penales, a las personas jurídicas podrán imponérseles algunas o varias de las consecuencias jurídicas cuando hayan intervenido en la comisión de los siguientes delitos:	**Artículo 11 Bis**. - …
A. De los previstos en el presente Código:	**A**. …
I. Terrorismo, previsto en los artículos 139 al 139 Ter y terrorismo internacional previsto en los artículos 148 Bis al 148 Quáter; II. Uso ilícito de instalaciones destinadas al tránsito aéreo, previsto en el artículo 172 Bis; III. Contra la salud, previsto en los artículos 194 y 195, párrafo primero; IV. Corrupción de personas menores de 18 años de edad o de personas que no tienen capacidad para comprender el significado del hecho o de personas que no tienen capacidad para resistirlo, previsto en el artículo 201; V. Tráfico de influencia previsto en el artículo 221; VI. Cohecho, previsto en los artículos 222, fracción II, y 222 bis; VII. Falsificación y alteración de moneda, previstos en los artículos 234, 236 y 237; VIII. Contra el consumo y riqueza nacionales, prevista en el artículo 254; IX. Tráfico de menores o de personas que no tienen capacidad para comprender el significado del hecho, previsto en el artículo 366 Ter; X. Comercialización habitual de objetos robados, previsto en el artículo 368 Ter;	**I.** a **XVI**. …

Texto Vigente	Texto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el día 08 de noviembre de 2019
XI. Robo de vehículos, previsto en el artículo 376 Bis y posesión, comercio, tráfico de vehículos robados y demás comportamientos previstos en el artículo 377; XII. Fraude, previsto en el artículo 388; XIII. Encubrimiento, previsto en el artículo 400; XIV. Operaciones con recursos de procedencia ilícita, previsto en el artículo 400 Bis; XV. Contra el ambiente, previsto en los artículos 414, 415, 416, 418, 419 y 420; XVI. En materia de derechos de autor, previsto en el artículo 424 Bis;	
B. De los delitos establecidos en los siguientes ordenamientos:	**B**. ....
I. Acopio y tráfico de armas, previstos en los artículos 83 Bis y 84, de la Ley Federal de Armas de Fuego y Explosivos; II. Tráfico de personas, previsto en el artículo 159, de la Ley de Migración; III. Tráfico de órganos, previsto en los artículos 461, 462 y 462 Bis, de la Ley General de Salud; IV. Trata de personas, previsto en los artículos 10 al 38 de la Ley General para Prevenir, Sancionar y Erradicar los delitos en Materia de Trata de Personas y para la Protección y Asistencia a las Víctimas de estos Delitos; V. Introducción clandestina de armas de fuego que no están reservadas al uso exclusivo del Ejército, Armada o Fuerza Aérea, previsto en el artículo 84 Bis, de la Ley Federal de Armas de Fuego y Explosivos; VI. De la Ley General para Prevenir y Sancionar los Delitos en Materia de Secuestro, Reglamentaria de la fracción XXI del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los previstos en los artículos 9, 10, 11 y 15; VII. Contrabando y su equiparable, previstos en los artículos 102 y 105 del Código Fiscal de la Federación;	**I.** a **VIII**. ...

Texto Vigente	Texto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el día 08 de noviembre de 2019
VIII. Defraudación Fiscal y su equiparable, previstos en los artículos 108 y 109, del Código Fiscal de la Federación; IX. De la Ley de la Propiedad Industrial, los delitos previstos en el artículo 223; X. De la Ley de Instituciones de Crédito, los previstos en los artículos 111; 111 Bis; 112; 112 Bis; 112 Ter; 112 Quáter; 112 Quintus; 113 Bis y 113 Bis 3; XI. De la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, los previstos en los artículos 432, 433 y 434; XII. De la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, los previstos en los artículos 96; 97; 98; 99; 100 y 101; XIII. De la Ley del Mercado de Valores, los previstos en los artículos 373; 374; 375; 376; 381; 382; 383 y 385; XIV. De la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro, los previstos en los artículos 103; 104 cuando el monto de la disposición de los fondos, valores o documentos que manejen de los trabajadores con motivo de su objeto, exceda de trescientos cincuenta mil días de salario mínimo general vigente en el Distrito Federal; 105; 106 y 107 Bis 1; XV. De la Ley de Fondos de Inversión, los previstos en los artículos 88 y 90; XVI. De la Ley de Uniones de Crédito, los previstos en los artículos 121; 122; 125; 126 y 128; XVII. De la Ley para Regular las Actividades de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo, los previstos en los artículos 110; 111; 112; 114 y 116; XVIII. De la Ley de Ahorro y Crédito Popular, los previstos en los artículos 136 Bis 7; 137; 138; 140 y 142; XIX. De la Ley de Concursos Mercantiles, los previstos en los artículos 117 y 271;	**VIII Bis**. Del Código Fiscal de la Federación, el delito previsto en el artículo 113 Bis; **IX**. a **XXII**. ...

Texto Vigente	Texto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el día 08 de noviembre de 2019
XX. Los previstos en el artículo 49 de la Ley Federal para el Control de Sustancias Químicas Susceptibles de desvío para la fabricación de Armas Químicas; XXI. Los previstos en los artículos 8, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18 y 19 de la Ley Federal para Prevenir y Sancionar los Delitos en Materia de Hidrocarburos. XXII. En los demás casos expresamente previstos en la legislación aplicable. Para los efectos del artículo 422 del Código Nacional de Procedimientos Penales, se estará a los siguientes límites de punibilidad para las consecuencias jurídicas de las personas jurídicas: a) Suspensión de actividades, por un plazo de entre seis meses a seis años. b) Clausura de locales y establecimientos, por un plazo de entre seis meses a seis años. c) Prohibición de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido o participado en su comisión, por un plazo de entre seis meses a diez años. d) Inhabilitación temporal consistente en la suspensión de derechos para participar de manera directa o por interpósita persona en procedimientos de contratación o celebrar contratos regulados por la Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público, así como por la Ley de Obras Públicas y Servicios relacionados con las mismas, por un plazo de entre seis meses a seis años. e) Intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores en un plazo de entre seis meses a seis años. La intervención judicial podrá afectar a la totalidad de la organización o limitarse a alguna de sus instalaciones, secciones o unidades de negocio. Se determinará exactamente el alcance de la intervención y quién se hará cargo de la misma, así como los plazos en que deberán realizarse los informes de seguimiento para el órgano judicial.	

	Texto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el día 08 de noviembre de 2019
La intervención judicial se podrá modificar o suspender en todo momento previo informe del interventor y del Ministerio Público. El interventor tendrá derecho a acceder a todas las instalaciones y locales de la empresa o persona jurídica, así como a recibir cuanta información estime necesaria para el ejercicio de sus funciones. La legislación aplicable determinará los aspectos relacionados con las funciones del interventor y su retribución respectiva. En todos los supuestos previstos en el artículo 422 del Código Nacional de Procedimientos Penales, las sanciones podrán atenuarse hasta en una cuarta parte, si con anterioridad al hecho que se les imputa, las personas jurídicas contaban con un órgano de control permanente, encargado de verificar el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables para darle seguimiento a las políticas internas de prevención delictiva y que hayan realizado antes o después del hecho que se les imputa, la disminución del daño provocado por el hecho típico.	

VII. Cuadro explicativo de la reforma aprobada[6]

Contribuyente común – conductas no delictivas	**Contribuyente que comete un Delito Fiscal Básico**	**Contribuyente que comete un Delito Fiscal Grave**	**Delincuencia Organizada**
Normalmente cumple en tiempo y forma sus obligaciones fiscales. • Planeación fiscal. • Omisiones por error o negligencia.	Incurre en alguno de los delitos en el Código Fiscal de la Federación. • Utiliza engaños. • Defrauda por cualquier monto.	**Incurre en alguno de los delitos calificados en el Código Fiscal de la Federación.** • Utiliza engaños. • Además utiliza mecanismos para ocultar o disfrazar su conducta delictiva. • **EDOS**. • Defrauda por más de 9 mdp.	Conjunto de 3 o más personas cuyo único objeto es el crimen. • **No son contribuyentes.** • **Su actividad criminal es permanente o reiterada.** • **EFOS.** • **Defrauda por más de 9 mdp.**
Consecuencias: • No existe sanción penal.	**Consecuencias**: • Prisión desde 2 meses a 9 años. • **No aplica prisión preventiva oficiosa.** • Sustitutivos de prisión • Aplican salidas alternas.	**Consecuencias**: • **Sanción de 3 meses a 13.5 años.** • **Opera prisión preventiva oficiosa.** • **No hay salidas alternas, pero procede perdón.**	**Consecuencias**: • **Prisión de 4 a 16 años.** • **Opera prisión preventiva oficiosa.**

[6] CARLOS ROMERO, Aranda, *Verdades y Mentiras de la Reforma Fiscal,* en Facebook, 9 de octubre de2019. Disponible en; https://www.facebook.com/watch/live/?v=434525080536481&ref=watch_permalink Fecha de consulta: 30 de noviembre de 2020.

ANEXO 1

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

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 $1,734,280.00.

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

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de $2,601,410.00.

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 querella 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.

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 querella, 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.

(...)

Artículo 113 Bis.- Se impondrá sanción de tres a seis años de prisión, al que expida o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

FUENTES

Bibliografía

CAMARGO GONZÁLEZ, Ismael, *Derecho Penal Fiscal*, CDMX, Flores, 2016.

MICHEL, Ambrosio, *Derecho Penal Fiscal*, CDMX, Porrúa, 2020.

Hemerografía

JIMÉNEZ, Horacio y otras, *Diputados avalan "Ley Antifactureros"*; pasa al ejecutivo para su publicación, El Universal, Sección Nación, 15 de octubre de 2019. Disponible en: https://www.eluniversal.com.mx/nacion/diputados-avalan-ley-antifactureros-pasa-al-ejecutivo-para-su-publicacion Fecha de consulta: 30 de noviembre de 2020.

PERIODISTAS DE EL UNIVERSAL, *Hoy se aprueba Ley Antifactureros,* El Universal, Sección Nación, 15 de octubre de 2019. Disponible en: https://www.eluniversal.com.mx/nacion/politica/hoy-se-aprueba-la-ley-antifactureros Fecha de consulta: 30 de noviembre de 2020.

Diario Oficial de la Federación

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, *Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal*, CDMX, 8 de noviembre de 2019. Disponible en: https://www.dof.gob.mx/index.php?year=2019&month=11&day=08 Fecha de consulta: 30 de noviembre de 2020.

Gaceta Parlamentaria

CÁMARA DE DIPUTADOS, *Gaceta Parlamentaria Anexo V*, número 5387-V, año XXII, CDMX, 15 de octubre de 2019. Disponible: http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/oct/20191015-V.pdf Fecha de consulta: 30 de noviembre de 2020.

Facebook

CARLOS ROMERO, *Aranda, Verdades y Mentiras de la Reforma Fiscal,* en Facebook, 9 de octubre de2019. Disponible en; https://www.facebook.com/watch/live/?v=434525080536481&ref=watch_permalink Fecha de consulta: 30 de noviembre de 2020.

ARTÍCULOS INVITADOS

PENSIONES EN MÉXICO Y DESIGUALDAD

Flor Patricia Pastrán Llanes*

Resumen

Las pensiones son uno de los componentes de la seguridad social que se vuelve medular ante el cese del empleo, sobre todo en el caso de los adultos mayores, pues la pensión representa la seguridad de tener un ingreso al retiro. Sin embargo, su financiamiento cada vez representa un mayor desafío tanto para México como para otros países en el mundo. Para el ejercicio fiscal 2021, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SCHP) propuso asignar más de un billón de pesos para cubrir las obligaciones pensionarias derivadas de alguna relación laboral y en las cuales el gobierno federal participa mediante aportaciones o como garante de la pensión misma. Ante la magnitud de recursos presupuestarios destinados al pago de pensiones, en el presente se pondera en qué medida *un pensionado* del IMSS, del ISSSTE, Pemex o CFE absorbe parte del presupuesto destinado a pensiones y en ese sentido que tan igual o desigual resultan los beneficios pensionarios. Además, se muestra la distribución de los pensionados por el nivel de ingresos de sus hogares, es decir, se observa en qué medida ese presupuesto está favoreciendo a los adultos mayores de los hogares con menores recursos o con mayores recursos.

Abstract

Pensions are one of the components of Social Security that becomes fundamental in employment termination. Most of all in the case of older adults since pension represents the security of having a

* Egresada de la Licenciatura en Actuaría de la Facultad de Ciencias de la UNAM, pasante de la Especialización en Estadística Aplicada por el Instituto de Investigaciones Matemáticas Aplicadas y en Sistemas IIMAS, UNAM, Maestra en Finanzas por el Instituto de Estudios Universitarios e investigadora del Centro de Estudios de Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados. Correo electrónico: florpastran135@gmail.com

retirement income. However, financing represents a mayor challenge as for México and other nations around the world. To the financial year 2021, the Ministry of Finance and Public Credit (SCHP) proposed to assign more than a billion pesos to cover the retirement obligations derived from any working commitment, in which the federal government participates by doing payments or as a guarantor of the pension itself. Due to the magnitude of the budgetary resources aimed to the retirement payments at the moment it is considered how much a retired person from IMSS, ISSSTE, Pemex or CFE, gets from the assigned pension budget as to see if the pensionary benefits are even or uneven. Moreover, the pensioners distribution is shown according to their household income level, this means how this budget supports the older adults with low level income or the high level income.

Palabras clave: Beneficio Definido, Contribución Definida, Costo Fiscal, Decil.

Key words: Defined Benefit, Defined Contribution, Taxes Expense, Decile.

1. Seguridad Social y los desafíos en México

De acuerdo con la Organización Internacional del Trabajo (OIT), la seguridad social es *"la protección social que una sociedad proporciona a los individuos y los hogares para asegurar el acceso a la asistencia médica y garantizar la seguridad del ingreso, en particular en caso de vejez, desempleo, enfermedad, invalidez, accidentes del trabajo, maternidad o pérdida del sostén de familia"*,[2] derivado de lo anterior, las pensiones o jubilaciones son parte de la seguridad social. En México, como en muchos países de América Latina, el derecho a la seguridad social se ha vinculado a una relación laboral pese a que, conforme a la Declaración Universal de Derechos Humanos, toda persona tiene derecho a la seguridad social (artículo 22) y que conforme al artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), en México, toda persona gozará de los derechos humanos.

Derivado de lo anterior, en México toda persona debería tener derecho a la seguridad social; sin embargo, estamos frente a grandes desafíos para poder lograrlo, de éstos se citan los dos más relevantes:

a) **El nivel de cobertura**. De acuerdo con la Encuesta Nacional de Ocupación y Empleo (ENOE) realizada por el Instituto Nacional

[2] ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DEL TRABAJO, *Hechos concretos sobre la seguridad social*. Disponible en: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/documents/publication/wcms_067592.pdf Fecha de consulta: 17 de diciembre de 2020.

de Estadística y Geografía (INEGI), al cierre de 2019, el 36.95 por ciento de las personas ocupadas tenían acceso a instituciones de salud por parte de situación, variable que se vincula con el acceso a seguridad social, es decir, 63 personas ocupadas de cada cien no tuvieron acceso a instituciones de salud y por lo tanto no tienen acceso a la seguridad social.

Del 36.95 por ciento que sí tiene acceso a la seguridad social, el 82.52 por ciento está afiliado al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS); el 11.78 al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE); el 3.03 por ciento a los ISSSTE estatales; el1.64 por ciento a alguna otra institución médica y el 1.03 a algún hospital o clínica naval.

b) **El costo fiscal que representa y la baja recaudación de ingresos tributarios**. Para mostrar la magnitud del costo fiscal que genera el pago de pensiones y jubilaciones se partirá de la información vertida en el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación 2021 (PPEF 2021), puesto que si bien el Presupuesto de Egresos de la Federación para el año 2021 (PEF 2021) ya fue aprobado por la H. Cámara de Diputados, aún no se cuenta con la información sobre el gasto en pensiones del PEF 2021 puesto que aún no vence el plazo previsto en la fracción VI del artículo 42 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria para que se publiquen los tomos del PEF 2021 y se tenga una desagregación tal, que permita identificar el gasto por Unidad Responsable y por Programa Presupuestario.

En el PPEF 2021 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) propuso asignar al gasto en pensiones 1.06 billones de pesos, cifra que representa:

- 1.08 veces el monto que estima recaudar por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) durante el mismo año fiscal,[3] es decir, ni asignando todo el IVA recaudado se alcanzaría para cubrir el gasto en pensiones y jubilaciones.

[3] CÁMARA DE DIPUTADOS, *Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2021*, DOF. 25 de noviembre de 2020. Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2021_251120.pdf Fecha de consulta: 17 de diciembre de 2020.

- 1.59 veces el gasto destinado a la salud.[4]

- Y es 30 por ciento superior al monto propuesto para educación.[5]

Las cifras cobran mayor relevancia si se considera que de acuerdo con la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos en los Hogares 2018 (ENIGH 2018), realizada por el INEGI, sólo el 30.9 por ciento de los adultos de 65 años o más en 2018 tuvo acceso a una pensión contributiva, es decir, el 100 por ciento del IVA recaudado a nivel nacional no alcanza para cubrir el beneficio pensionario al que tiene acceso menos de una tercera parte de la población de adultos mayores que representa el 2.24 por ciento de la población.[6]

Por lo tanto, garantizar el acceso efectivo a la seguridad social a todos los mexicanos, es un desafío que va más allá de voluntad política pues si bien, en el caso de las pensiones teóricamente es necesario crear un fondo durante la vigencia del plan para luego enfrentar las obligaciones. En México resulta evidente que eso no se cumplió, puesto que del gasto total propuesto para el pago de pensiones en el PPEF 2021 (1.06 billones de pesos), el 75.7 por ciento (805,516 millones de pesos) se cubre con recursos fiscales y el 24.30 por ciento (258,572 millones de pesos) restante se cubre con recursos propios de las dependencias. Situación que incrementa el desafío de ampliar la cobertura de la seguridad social y que muestra la necesidad imperante de dar un seguimiento al fondeo de los esquemas pensionarios vinculados al gobierno.

[4] CANA, *Clasificación funcional del gasto (finalidad, función y subfunción) acuerdo por el que se emite la clasificación funcional del gasto CONAC*, "Comprende los programas, actividades y proyectos relacionados con la prestación de servicios colectivos y personales de salud, entre ellos los servicios para pacientes externos, servicios médicos y hospitalarios generales y especializados, servicios odontológicos, servicios paramédicos, servicios hospitalarios generales y especializados, servicios médicos y centros de maternidad, servicios de residencias de la tercera edad y de convalecencia y otros servicios de salud; así como productos, útiles y equipo médicos, productos farmacéuticos, aparatos y equipos terapéuticos", publicado en el DOF 10 de junio de 2010. Disponible en: https://www.conac.gob.mx/work/models/CONAC/normatividad/NOR_01_02_003.pdf Fecha de consulta: 17 de diciembre de 2020.

[5] Ídem.

[6] Nota: De acuerdo con CONAPO, en el 2018 habían 125.3 millones de personas, de las cuales 9.08 millones eran adultos de 65 años o más. Considerando que, de acuerdo con la ENIGH2018, sólo el 30.9 por ciento de los adultos de 65 años o más disfruta de una pensión contributiva. El 30.9 por ciento de 9.08 millones de personas representa el 2.24 por ciento de la población total.

2. Distribución del gasto en pensiones en el PPEF2021

Al menos desde el año 2000, el gasto total que la SHCP reporta como gasto en pensiones sólo incluye las obligaciones derivadas de la Ley del Seguro Social (LSS), la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (LISSSTE), la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas (LISSFAM), las derivadas de los Contratos Colectivos de Petróleos Mexicanos (PEMEX) y de la Comisión Federal de Electricidad (CFE), así como a las obligaciones que anualmente tiene que cumplir de paraestatales extintas como lo es Luz y Fuerza del Centro, Ferrocarriles Nacionales, así como incluye algunas cuotas a cargo del gobierno federal establecidas en la LSS o en la LISSSTE, tal como se muestra en la tabla 1.

Tabla 1. Gastos en pensiones y jubilaciones propuesto en el PPEF 2021

Unidad: millones de pesos

	Asegurador	Patrón	Total
IMSS	450,404	108,280	558,684
ISSSTE	263,187	n.d	263,197
Luz y Fuerza del Centro	22,139	n.a	22,139
Ferrocarriles Nacionales	3,073	n.a	3,073
Pensiones civiles y militares	36,280	n.a	36,280
Otras aportaciones a la seguridad social [1]	68,229	n.a	68,229
CFE Consolidado	n.a	47,146	47,146
Pemex	n.a	65,351	65,351
Total	**843,312**	**220,777**	**1,064,089**

[1] Incluye cuotas y otras aportaciones registradas en el ramo 19 “Aportaciones a la Seguridad Social” reportadas en el PPEF 2021.

n.a no aplica

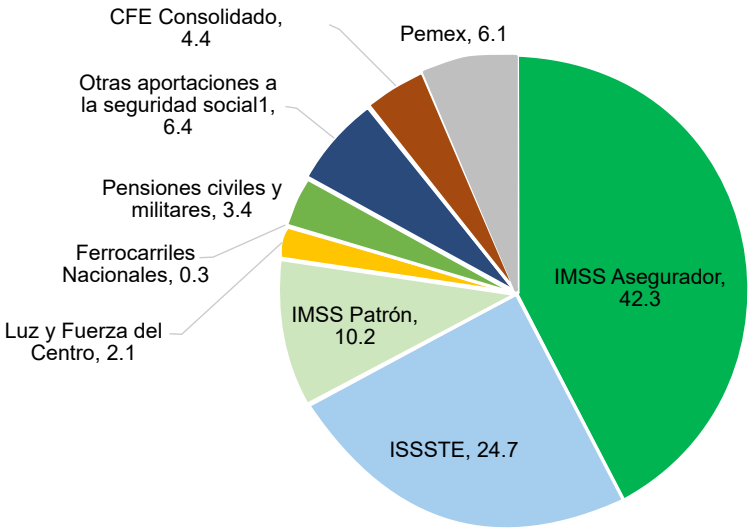
n.d no disponible

Fuente: Elaboración propia con información de la SHCP, PPEF 2021.

Como se puede observar en la tabla 1 y evidenciar en la gráfica con el mismo número, el IMSS es el que recibe mayores recursos para el pago de pensiones seguido por el ISSSTE, lo cual resulta natural considerando que son los institutos principales mediante los que se brinda el acceso a la seguridad social.

Gráfica 1. Distribución del gasto en pensiones PPEF2021

(Porcentaje)



Nota: Elaboración propia con información de la SHCP, PPEF2021.

De hecho, si se acumula el porcentaje asignado para cubrir las pensiones del IMSS en su figura de asegurador[7] y el definido para el ISSSTE, éstos suman el 67.06 por ciento del gasto total en pensiones y jubilaciones del PPEF2021, lo que en otras

[7] Nota: El IMSS tiene dos figuras: como Asegurador y como Patrón. Su figura como asegurador se deriva del hecho que es un instituto mediante el cual se brinda acceso a la seguridad social a una parte de los trabajadores del sector formal, los cuales tienen derecho a las prestaciones previstas en la Ley del Seguro Social (LSS). Su figura como Patrón se debe a que tiene trabajadores a su cargo para poder brindar atención a los derechohabientes y llevar a cabo sus tareas. Es importante hacer la distinción pues en su figura como patrón, las obligaciones son distintas a su figura como asegurador puesto que cuenta con Contratos Colectivos que brindan a sus trabajadores prestaciones adicionales a las previstas en la LSS, lo que resulta en que los pensionados ex trabajadores del IMSS se retiren con pensiones superiores a las previstas en la LSS.

palabras significa que 67 pesos de cada 100 pesos del presupuesto para pensiones es suficiente para cubrir las pensiones de los cotizantes al IMSS o al ISSSTE, los cuales, de acuerdo con la ENIGH 2018, representan el 96 por ciento de las personas que tienen derecho a una pensión contributiva, el 33 por ciento restante del presupuesto para el pago de pensiones, se distribuiría entre el 4 por ciento restante de la población que disfruta de alguna pensión distinta a las otorgadas por el IMSS y el ISSSTE. En la gráfica 2 se muestra la relación entre la asignación de recursos pensionarios y el porcentaje de personas a las que beneficia. De manera puntual se observa lo siguiente:

- Para cubrir las pensiones del 84 por ciento de las personas que disfrutan de una pensión contributiva (pensionados por el IMSS en su figura de Asegurador) se requieren destinar en 2021, 42 pesos de cada 100 presupuestados como gasto en pensiones y jubilaciones.

- 25 pesos de cada 100 presupuestados para el pago de pensiones y jubilaciones beneficiará a los pensionados por el ISSSTE, mismos que representan el 12 por ciento del total de personas que tienen acceso a una pensión contributiva.

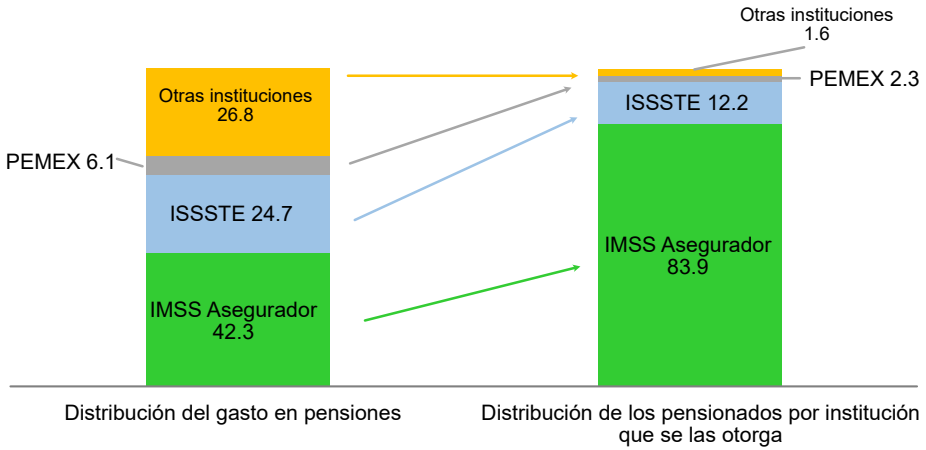
- 6 pesos de cada 100 presupuestados se destinan al pago de pensiones y jubilaciones de Pemex, cuyos pensionados representan apenas el 2 por ciento de la población total que tiene derecho a una pensión contributiva.

- Los casi 27 pesos restantes de cada 100, estarían beneficiando a apenas el 1.6 por ciento de la población. Situación que evidencia la existencia de una desigualdad importante entre los beneficios pensionarios vinculados al gobierno federal, pues no es lo mismo repartir 42 por ciento (menos de la mitad) de un pastel entre el 84 por ciento de los 100 asistentes a una fiesta, a repartir una cuarta parte del pastel entre el 12 por ciento de los invitados y mucho menos a repartir el 6 por ciento del pastel entre el 2 por ciento de los asistentes al convivio.

Lo observado en la gráfica 2, evidencia que los montos pensionarios que obtienen las personas que disfrutan de una pensión contributiva es muy heterogénea pues si el monto pensionario fuera el mismo, habría una igualdad entre el porcentaje de la población a la que se cubre y el porcentaje de pesos que se destina a dicha población, por ejemplo: al diez por ciento de la población beneficiaria se

destinarían 10 de cada 100 pesos del presupuesto para pensiones y jubilaciones, situación de la cual en México estamos alejados, tal como lo muestran los datos.

Gráfica 2. Distribución del gasto de pensiones y la población que atiende



Nota: Elaboración propia con información de la SHCP y de la ENIGH 2018.

Quizás la magnitud del gasto en pensiones para el caso del IMSS y del ISSSTE ha colaborado a que ante el desafío que puede representar hacer frente a las obligaciones pensionarias, sus esquemas sean los primeros en reformarse. Sin embargo, como lo evidenció la gráfica 2, hay esquemas de retiro en los que el gobierno federal participa en su financiamiento que resultan más onerosos para el erario de vista per cápita, que los derivados de los principales Institutos de seguridad social.

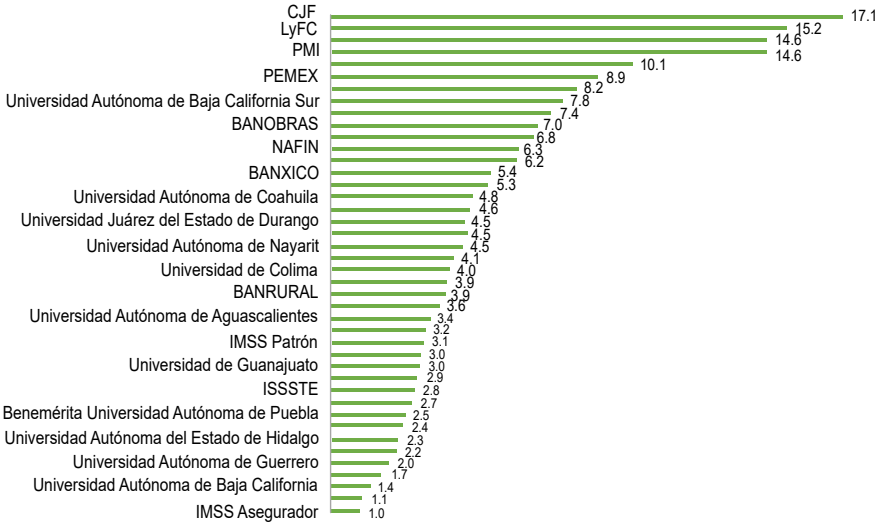
En concordancia con lo anterior, de acuerdo con la Auditoría Superior de la Federación (2013),[8] los pensionados por dichos institutos son los que en promedio reciben menores pensiones que algunos otros esquemas contributivos que en alguna medida pueden estar vinculados a aportaciones por parte del gobierno, tal

[8] AUDITORÍA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN, *Evaluación número 1203 "Evaluación de la política pública de pensiones y jubilaciones",* 2013, pág. 115. Disponible en https://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2013i/Documentos/Auditorias/2013_1203_a.pdf Fecha de consulta: 17 de diciembre de 2020.

como se muestra en la gráfica 3, en donde se puede observar que la pensión promedio de un pensionado por Pemex es equivalente a prácticamente 9 pensionados por el IMSS, y la pensión promedio de un pensionado de Luz y Fuerza del Centro es equivalente a la pensión promedio que reciben 15 pensionados del IMSS.

Sumado a la diferencia en el monto de las pensiones, los requisitos y las aportaciones para el retiro también tienen diferencias importantes. No obstante en su gran mayoría los sistemas pensionarios no cuentan con los recursos necesarios para hacer frente a sus obligaciones.

Gráfica 3. Pensión mensual promedio expresadas en número de veces de la Pensión Mínima previa en la LSS97



Nota: Elaboración propia con información propia con base en información de la ASF, 2013.

En 1995, comenzó a alertarse sobre el envejecimiento de la población y la insostenibilidad financiera que presentaba el esquema pensionario contenido en la Ley del Seguro Social de 1973, ante tal situación, el entonces titular del Ejecutivo Federal presentó ante el Congreso una iniciativa para expedir una Nueva Ley del Seguro Social, en la que planteó un cambio estructural al esquema pensionario pues se migró de un esquema de reparto y beneficio definido a uno de cuentas individuales.

3. Reformas pensionarias en México

3.1 Reformas a la Ley del Seguro Social

Retomando la experiencia de Chile, país que reformó su sistema pensionario en 1981, reemplazando un esquema de retiro de reparto y beneficio definido en donde el trabajador desde un inicio conocía a cuánto ascendería su pensión al momento de retirarse y era financiado bajo un esquema en el cual los jóvenes coadyuvaban a financiar las pensiones de las personas en retiro, por uno basado en cuentas individuales, que se caracteriza porque a cada trabajador le es abierta una cuenta individual y en ella se depositan sus aportaciones, que son administradas e invertidas por las Administradoras de Fondos de Pensiones (AFP). Una vez que los trabajadores cubren con los requisitos para obtener una pensión, con el saldo que hayan acumulado en su cuenta individual pueden contratar una renta vitalicia o un retiro programado que le permitirá recibir mensualmente una renta para hacer frente a sus necesidades. Dado el modelo, el monto que el trabajador en retiro recibe como pensión depende del ahorro que haya acumulado a lo largo de su vida. México, catorce años después de la revolucionaria modificación del régimen pensionario chileno, reformó la Ley del Seguro Social entonces vigente (LSS73) comenzando así el proceso de migrar de un esquema pensionario basado en beneficio definido a uno sustentado en las cuentas individuales, la administración e inversión de los recursos pensionarios quedó a cargo de la iniciativa privada mediante las Administradoras de Fondos de Ahorro para el Retiro (AFORES) para su administración y de las Sociedades de Inversión Especializadas en Fondos para el Retiro (SIEFORES).

La reforma a la LSS73 respetó los derechos adquiridos de las personas que comenzaron a cotizar al IMSS hasta un día antes de que entrara en vigor la Nueva Ley del Seguro Social (LSS97), es decir hasta el 30 de junio de 1997. A los cotizantes bajo el esquema de la LSS73, se les otorgó el derecho a decidir al final de su vida laboral el esquema pensionario bajo el cual se retirarán. De hecho, en el artículo cuarto transitorio de la LSS97 se estableció como obligación del IMSS que, a solicitud el trabajador cotizante bajo la LSS73 calcule el monto de la pensión que el trabajador obtendría bajo cada esquema pensionario: el de beneficio definido y el de cuentas individuales, con esto, el trabajador al final de su vida laboral puede elegir la opción que cubra de mejor manera sus necesidades.

Además, a fin de brindar mayor sostenibilidad financiera al IMSS, en la LSS97 se precisó que el gobierno federal será el responsable de que se cubran las pensiones bajo el esquema de beneficio definido (viejo esquema) con lo cual, se dio certeza jurídica a los trabajadores que se retiren bajo la LSS73, de que continuarán recibiendo sus pensiones.

Por otra parte, para los trabajadores que tengan que retirarse bajo la LSS97 o régimen de cuentas individuales estableció un beneficio mínimo al retiro, el cual funciona de la siguiente forma: si el monto de los recursos acumulados en la cuenta individual no es suficiente para que contraten una renta vitalicia o un retiro programado que les otorgue como pensión un mayor o igual al beneficio mínimo establecido (Pensión Mínima Garantizada, PMG), el gobierno federal asegurará que tanto el trabajador en retiro como sus beneficiarios al momento de su fallecimiento reciban una renta mensual equivalente a la pensión mínima garantizada. El beneficio mínimo establecido es equivalente al monto de un salario mínimo de 1997 actualizado con la inflación. Para cubrir tal beneficio, el artículo 172 de la LSS97 precisa que, en primera instancia se agotarán los recursos que el trabajador tenga acumulados en su cuenta individual, una vez consumidos, el Gobierno Federal la cubrirá.

A pesar del esfuerzo por establecer una protección de ingreso para los retirados bajo el esquema de cuentas individuales, el monto de ésta a diciembre de 2020, asciende a 3 mil 67 pesos mensuales, cifra inferior a la línea de pobreza urbana (3,208.36 pesos)[9] estimada por el Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social (CONEVAL).

En un contexto en el cual, en 2021:

- Se pensionará la primera generación de los trabajadores que comenzaron a cotizar bajo el esquema de cuentas individuales (en adelante, generación AFORE),

- Sólo 22 por ciento de éstos acumulará el saldo necesario para autofinanciar su pensión,

- El 34 por ciento de los cotizantes al IMSS alcanzarían una PMG, cuyo monto no les será suficiente para cubrir sus necesidades básicas al ser más pequeña que la línea de pobreza por ingresos estimada por el CONEVAL.

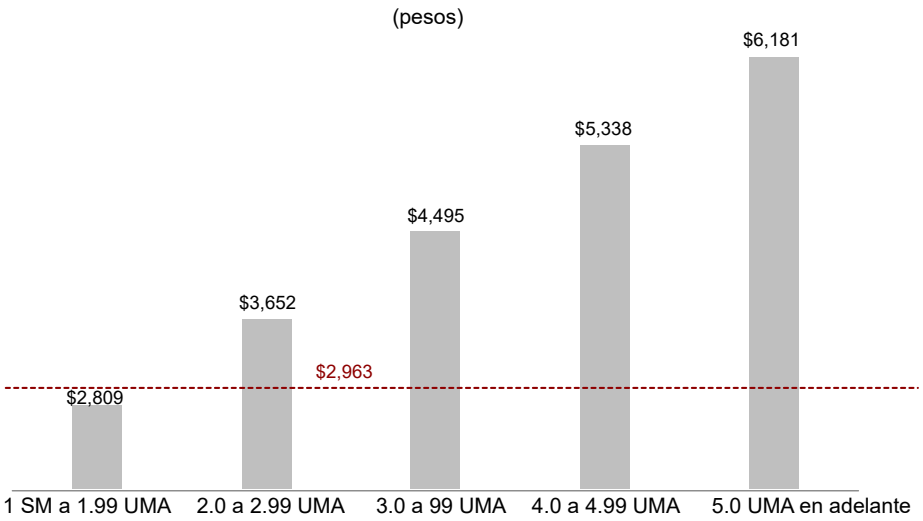
- El 44 por ciento tendría que recibir su ahorro en una sola exhibición, al no cumplir con las mil 250 semanas de cotización requeridas para tener derecho a una pensión por cesantía en edad avanzada o vejez.

[9] CONSEJO NACIONAL DE EVALUACIÓN DE LA POLÍTICA DE DESARROLLO SOCIAL (CONEVAL) *Actualización de las líneas de pobreza por ingresos Emergencia Sanitaria del COVID-19*. Disponible en: https://www.coneval.org.mx/Medicion/Documents/Lineas_bienestar/Lineas_de_pobreza_COVID_19_abril_2020.pdf Fecha de consulta: 17 de diciembre de 2020.

El Ejecutivo Federal presentó el pasado 25 de septiembre de 2020, la iniciativa que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de las Leyes de los Sistemas de Ahorro para el Retiro,[10] misma que fue aprobada por el Congreso de la Unión el pasado 09 de diciembre y que entre otros aspectos, redujo las semanas de cotización requeridas para tener acceso a una pensión por las causales antes mencionadas,[11] así como realizó cambios en el monto de la PMG, de tal forma que la gran mayoría de las personas que logren retirarse bajo el esquema de cuentas individuales recibirán una PMG mayor a los 2 mil 963 pesos vigentes hasta el 31 de diciembre de 2020.

Los únicos trabajadores que recibirán una PMG inferior a la vigente en 2020 son aquellos cuyo salario base de cotización sea igual a un salario mínimo, el resto, observará un incremento el cual estará en función de las semanas de cotización que acumulen y el salario base de cotización que tengan registrado (ver gráfica 4).

Gráfica 4. Monto de la PMG en 2021 para un cotizante con 65 años o más y 750 semanas de cotización



Nota: Elaboración propia con información de la reforma a la Ley del Seguro Social y la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro presentada por el Ejecutivo Federal el 25 de septiembre de 2020 y aprobada el 09 de diciembre de 2020.

Como es evidente, aún dentro de la población cotizante al IMSS, hay diversas poblaciones cuyas diferencias no sólo consisten en la magnitud de su salario base de cotización, sino en los beneficios disímbolos que obtendrá cada una de ellas.

En el caso de los cotizantes bajo la LSS73 tienen la oportunidad de pensionarse bajo el esquema que mejor les convenga.

Los cotizantes bajo la LSS97, recientemente se les garantizó una pensión mínima que si bien en la mayoría de los casos sobrepasa la línea de pobreza urbana y la PMG vigente en 2020. Los montos aprobados de la PMG tienen diferencias sustanciales entre un trabajador de cuyo salario es menor a 2 Unidades de Medida y Actualización (UMA) y un cotizante que cuyo salario base es equivalente a 5 UMA. En el primer caso, la PMG a la que tendría derecho estaría por debajo de la línea de pobreza urbana definida por el CONEVAL y de la PMG vigente (2,963 pesos)[12] en tanto que en el seguro caso, los trabajadores tendrán derecho a una PMG equivalente a casi el doble de la actual, pues los 6 mil 181 pesos que a los que tendrán derecho es igual a 1.92 veces la PMG vigente en 2020.

En otro grupo de trabajadores están los que laboran al IMSS, los cuales, dada su naturaleza, cuentan con beneficios adicionales a los previstos dentro de la LSS bajo la cual hayan sido afiliados. Si bien los Contratos Colectivos de los Trabajadores del IMSS han sido modificado migrando a un esquema de cuentas individuales, el pasivo laboral que aún representan las obligaciones de sus trabajadores y pensionados asciende a 2.65 billones de pesos[13] cifra no menor considerando que apenas cuenta con 1 mil 752 millones de pesos para hacerle frente.

De acuerdo con información del IMSS, el costo fiscal que conllevará hacer frente a las obligaciones derivadas de la LSS y del Contrato Colectivo de los Trabajadores del IMSS, alcanzará su máximo en el año 2035,[14] es decir, durante al menos tres lustros se destinarán mayores recursos fiscales para su financiamiento.

---

[10] CÁMARA DE DIPUTADOS, *Iniciativa que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de las Leyes de los Sistemas de Ahorro para el Retiro*, Gaceta Parlamentaria, 29 de septiembre de 2020. Disponible en: http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2020/sep/20200929-II.pdf Fecha de consulta: 17 de diciembre de 2020.

[11] Nota: En 2021 se requerirá un mínimo de 750 semanas de cotización, posteriormente año con año se irá incrementando el requisito 25 semanas hasta alcanzar mil semanas como mínimo en 2030.

[12] Nota: Calculada conforme a lo establecido en el artículo 170 de la LSS97 aprobada en diciembre de 1995.

[13] IMSS, *Informe al Ejecutivo Federal y al Congreso de la Unión sobre la Situación Financiera y los Riesgos del Instituto Mexicano del Seguro Social 2019-2020*, págs. 244 a 245. Disponible en: http://www.imss.gob.mx/sites/all/statics/pdf/informes/20192020/21-InformeCompleto.pdf Fecha de consulta: 17 de diciembre de 2020.

[14] Ibíd., pág. 25.

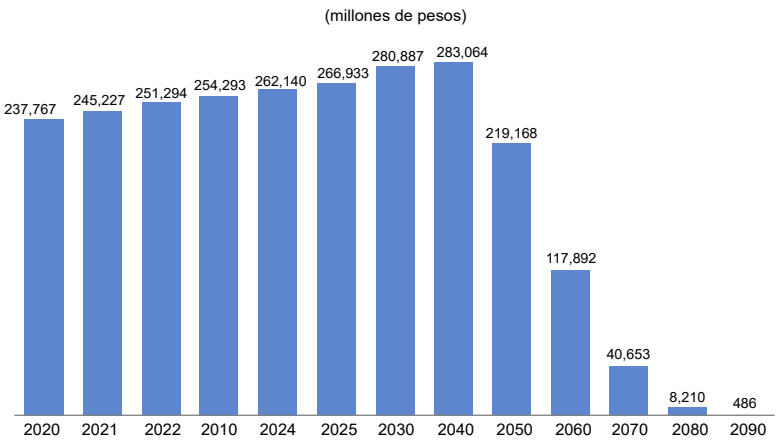
Resulta preocupante el futuro gasto en pensiones si se considera que las pensiones de los cotizantes y los trabajadores al IMSS no son las más onerosas y que en general no se ha cuidado el fondeo de las mismas.

3.2 Reforma a la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado

Diez años después de la reforma a la LSS 97, se modificó el sistema pensionario de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (LISSSTE) implementando así el sistema de cuentas individuales. A diferencia de la reforma a la LSS, los trabajadores tuvieron que decidir desde un inicio el régimen bajo el cual se pensionarán. Además, previó incorporar como requisito cubrir una edad mínima para tener acceso a una pensión e irla incrementando paulatinamente pues la LISSSTE abrogada (LISSSTE83) no precisaba de tal forma que, en 2028 los trabajadores para jubilarse tendrán que cumplir con tener al menos 65 años para tener acceso a una pensión por Cesantía en Edad Avanzada, en el caso de solicitar una pensión por edad y tiempo de servicios, a partir de 2018 tienen que cumplir con tener al menos 60 años de edad.

De acuerdo con información del ISSSTE, el costo fiscal derivado de cubrir las pensiones y jubilaciones bajo el esquema de beneficio definido que establecía la LISSSTE 83, así como las obligaciones derivadas del Artículo Décimo Transitorio de la Nueva Ley del ISSSTE aprobada (LISSSTE 07) vigente, alcanzará su máximo en la década correspondiente del año 2040 a 2050 (ver gráfica 5).

Gráfica 5. Costo fiscal derivado del pago de pensiones y jubilaciones del ISSSTE bajo el esquema de la LISSSTE 83 y del Décimo Transitorio



Nota: Elaboración propia con información del ISSSTE. Cifras actualizadas con la inflación.

Bajo la misma premisa que en la LSS97, el gobierno federal también garantizó una pensión mínima a las personas que se retiren bajo el esquema de cuentas individuales. Sin embargo, el monto de la pensión mínima garantizada en la LISSSTE 07 en 2020 es superior a la establecida en la LSS97.

La PMG vigente en 2020 bajo la LISSSTE 07 asciende a 5 mil 127 pesos mensuales, la cual significativamente mayor a la de la LSS97 vigente para el mismo año (2,963 pesos mensuales). La evidente diferencia, es una muestra de la desigualdad en los sistemas pensionarios. No obstante, hasta cierto punto resulta lógico que en la LISSSTE 07 les hayan asegurado una PMG mayor pues pudo formar parte de los incentivos para que los trabajadores afiliados bajo la LISSSTE 83 migraran al esquema de cuentas individuales. Sin embargo, con la reciente reforma a la LSS97, ahora algunos cotizantes al IMSS tienen una PMG mayor a la establecida para los cotizantes al ISSSTE bajo el esquema de cuentas individuales.

3.3 Reformas al Contrato Colectivo de Pemex y de CFE

Hasta el año 2014 el total de trabajadores de Pemex no realizaban ninguna aportación para su retiro, todo era financiado por la hoy Empresa Productiva del Estado.

En 2014, derivado de la reforma energética y ante la presión que generaba el pago de pensiones y jubilaciones para Pemex y para la Comisión Federal de Electricidad (CFE), el Gobierno Federal se comprometió a asumir una parte de las obligaciones pensionarias de ambas empresas siempre y cuando realizaran modificaciones a sus contratos colectivos y a los reglamentos de trabajo, y los trabajadores que se incorporaran a partir de 2015 a alguna de las Empresas Productivas del Estado lo hicieran bajo el esquema de cuentas individuales. El monto de obligaciones que absorbió el Gobierno Federal fue equivalente a la que resultó de las modificaciones a las prestaciones laborales.

No obstante, al cierre de 2019, las obligaciones laborales de Pemex ascendieron a 1.44 billones de pesos[15] y sólo corresponde a los beneficios del esquema pensionario anterior (de beneficio definido).

Si bien los trabajadores de nuevo ingreso se incorporan al esquema de cuentas individuales, las aportaciones patronales que realiza Pemex a favor de ésos es del

[15] PEMEX, Empresas *Productivas Subsidiarias y Compañías Subsidiarias.* Estados Financieros Consolidados, pág. 114. Disponible en: https://www.pemex.com/ri/finanzas/Resultados%20anuales/Dictamen%20Consolidado%20dic%202019.pdf
Fecha de consulta:17 de diciembre de 2020.

16.15 por ciento de su salario,[16] porcentaje muy superior al 5.15 por ciento que aportan los patrones a la cuenta individual de los cotizantes al IMSS, situación que se traducirá en que los pensionados por Pemex puedan tener acceso a una pensión mayor a tres veces que la de un cotizante al IMSS.

En lo que respecta a la CFE, aunque también se vio beneficiada por la parte del pasivo laboral que absorbió el Gobierno Federal, ésta ya había reformado su esquema desde 2008, es decir, once años después que el IMSS y siete años antes que Pemex. Las aportaciones que realiza en beneficio de sus trabajadores es apenas un punto porcentual debajo de la que otorga Pemex.

La gran distancia entre las reformas pensionarias coadyuvaron a diluir la reducción del costo fiscal que pudo haber representado migrar los esquemas pensionarios de beneficio definido de Pemex y CFE a uno basado en cuentas individuales porque además, como se abordó anteriormente, son de los más onerosos.

Tal situación, muestra la gran diferencia entre las prestaciones que otorgan las empresas productivas del Estado a sus trabajadores respecto a los que se otorgan a los cotizantes al IMSS, y a otros sectores como los que reciben los trabajadores de la CFE adscritos bajo el sistema de cuentas individuales.

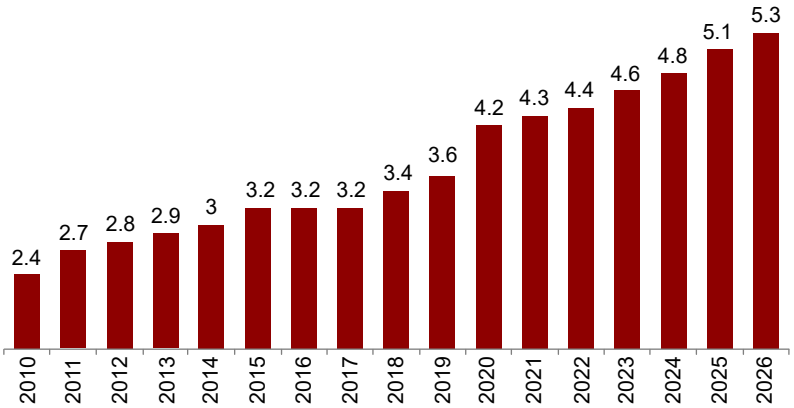
4. Gasto en pensiones en el mediano y largo plazo

En la última década el gasto en pensiones se incrementó prácticamente un 75 por ciento y en las siguientes décadas se observará un crecimiento más acelerado por dos factores principales: el envejecimiento poblacional y porque el proceso de saldar las obligaciones de los sistemas reformados, que migraron al esquema de cuentas individuales aún se sigue cubriendo y se estima que entre 2030 y 2040 alcancen su máximo para posteriormente disminuir. De acuerdo con la SHCP, en 2026 el gasto en pensiones como porcentaje del PIB alcanzará 5.3 por ciento (ver gráfica 6) cifra que no es menor si se considera que en 2017 el gasto en salud representó el 2.8 por ciento del PIB.[17]

[16] PEMEX, *Contrato Colectivo de Trabajo celebrado entre Petróleos Mexicanos por sí y en representación de sus empresas productivas*, pág. 183. Disponible en: https://www.pemex.com/acerca/informes_publicaciones/Documents/contrato_colectivo/CCT_2019-2021.pdf Fecha de consulta:17de diciembre de 2020.

[17] SECRETARÍA DE SALUD, *Gasto en salud en el sistema Nacional de Salud, gasto en salud 1990-2017*, Disponible en: http://www.dgis.salud.gob.mx/contenidos/sinais/gastoensalud_gobmx.html Fecha de consulta: 17 de diciembre de 2020.

Gráfica 6. Gastos en Pensiones y Jubilaciones como proporción del PIB (porcentaje)



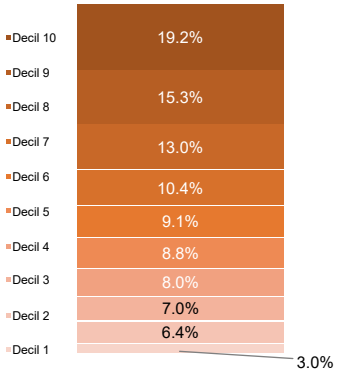
Nota: Elaboración propia con información de la SHCP

5. Beneficiados de los esquemas pensionarios contributivo

Como ya se expuso anteriormente, el nivel de cobertura del sistema pensionario es limitado, pues sólo el 30.9 por ciento de las personas con 65 años o más tienen acceso a una pensión, para cubrir sus beneficios pensionarios 2021, se requerirá poco más de un billón de pesos, cifra que sobrepasa el 100 por ciento del IVA que se estima recaudar durante el ejercicio fiscal 2021. Pero ¿quiénes son las personas que reciben una pensión contributiva? De acuerdo con la ENIGH 2018, en ese año 6.1 personas recibían alguna pensión contributiva, las cuales, en su mayoría pertenecían al decil[18] 10 (los hogares de mayor ingreso) y en su minoría al decil 1, tal como se muestra en la gráfica 7.

[18] Nota: El término decil se refiere a dividir una población en diez partes iguales, es una forma común en economía para observar la distribución de la riqueza. El número de decil guarda una relación directa con el nivel de ingreso en el hogar, es decir, el decil 1 agrupa a los hogares con menores ingresos y el decil 10 a los hogares con mayores ingresos.

Gráfica 7. Distribución por deciles de ingreso de las personas que tienen una pensión conbtributiva



Nota: Elaboración propia con información de la ENIGH 2018, INEGI

Como se puede observar en la gráfica 7, los recursos destinados al gasto en pensiones y jubilaciones favorece en mayor medida a los hogares con mayores ingresos, lo cual se puede explicar por diversos factores tal como que cuentan con un mayor nivel educativo y por lo tanto en general cuentan con mayor estabilidad laboral pues es más probable que permanezcan laborando en el sector formal. No obstante, sería recomendable reflexionar en qué medida el cubrir dichas obligaciones vulnerará en alguna medida el acceso a los derechos humanos del resto de la población, tal como el acceso a la salud y a la educación.

6. Conclusiones

Si bien el que las personas en edad de retiro cuenten con una pensión al final de su vida laboral de suma importancia, el desafío que representa actualmente y representará en el futuro cubrir las obligaciones adquiridas, nos obliga a reflexionar sobre la pertinencia de buscar alternativas que permitan financiar las obligaciones sin presionar en demasía las finanzas públicas buscando una mejor redistribución de los ingresos tributarios.

Bibliografía

AUDITORÍA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN, *Evaluación número 1203 "Evaluación de la política pública de pensiones y jubilaciones"*, 2013, pág. 115. Disponible en: https://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2013i/Documentos/Auditorias/2013_1203_a.pdf

CÁMARA DE DIPUTADOS, *Iniciativa que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de las Leyes de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.* Disponible en: http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2020/sep/20200929-II.pdf

CÁMARA DE DIPUTADOS, *Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2021*. DOF 25 de noviembre de 2020. Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2021_251120.pdf

CÁMARA DE DIPUTADOS, *Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado*, DOF 31 de marzo de 2007. Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISSSTE_040619.pdf

CÁMARA DE DIPUTADOS, *Ley del Seguro Social, DOF 21 de diciembre de 1995.* Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/92_211020.pdf

CONSEJO NACIONAL DE EVALUACIÓN DE LA POLÍTICA DE DESARROLLO SOCIAL (CONEVAL), *Actualización de las líneas de pobreza por ingresos Emergencia Sanitaria del COVID-19*. Disponible en: https://www.coneval.org.mx/Medicion/Documents/Lineas_bienestar/Lineas_de_pobreza_COVID_19_abril_2020.pdf

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, *Clasificación funcional del gasto (finalidad, función y subfunción) acuerdo por el que se emite la clasificación funcional del gasto CONAC*, "Comprende los programas, actividades y proyectos relacionados con la prestación de servicios colectivos y personales de salud, entre ellos los servicios para pacientes externos, servicios médicos y hospitalarios generales y especializados, servicios odontológicos, servicios paramédicos, servicios hospitalarios generales y especializados, servicios médicos y centros de maternidad, servicios de residencias de la tercera edad y de convalecencia y otros servicios de salud; así como productos, útiles y equipo médicos, productos farmacéuticos, aparatos y equipos terapéuticos." Disponible en: https://www.conac.gob.mx/work/models/CONAC/normatividad/NOR_01_02_003.pdf

ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DEL TRABAJO, *Hechos concretos sobre la seguridad social.* Disponible en: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/documents/publication/wcms_067592.pdf

IMSS, *Informe al Ejecutivo Federal y al Congreso de la Unión sobre la Situación Financiera y los Riesgos del Instituto Mexicano del Seguro Social 2019-2020* págs. 244 a 245. Disponible en: http://www.imss.gob.mx/sites/all/statics/pdf/informes/20192020/21-InformeCompleto.pdf

PEMEX, *Contrato Colectivo de Trabajo celebrado entre Petróleos Mexicanos por sí y en representación de sus empresas productivas.* pág. 183. Disponible en: https://www.pemex.com/acerca/informes_publicaciones/Documents/contrato_colectivo/CCT_2019-2021.pdf

PEMEX, *Empresas Productivas Subsidiarias y Compañías Subsidiarias*. Estados Financieros Consolidados. pág. 114. Disponible en: https://www.pemex.com/ri/finanzas/Resultados%20anuales/Dictamen%20Consolidado%20dic%202019.pdf

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Criterios Generales de Política Económica para la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación correspondiente al ejercicio fiscal 2021*. Disponible en: https://www.finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/paquete_economico/cgpe/cgpe_2021.pdf

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, Criterios Generales de Política Económica para la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación correspondiente al ejercicio fiscal 202, Pág. 93.

Disponible en:
https://www.finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/paquete_economico/cgpe/cgpe_2021.pdf

SECRETARÍA DE SALUD, *Gasto en salud en el sistema Nacional de Salud*, gasto en salud 1990-2017. Disponible en: http://www.dgis.salud.gob.mx/contenidos/sinais/gastoensalud_gobmx.html

LA IMPORTANCIA DE LA LEY GENERAL DE ARCHIVOS

Xochitl Garmendia Cedillo*

"Los archivos sirven para descubrir la verdad, para encontrar versiones sobre acontecimientos; son útiles para las investigaciones relacionadas a la historia, la economía, la administración, la geografía, los procesos políticos sociales, la ciencia y la tecnología".

Francisco Javier Mendoza Moreno

Servicio Nacional De Aprendizaje (SENA)[1]

Resumen

La importancia de emitir una Ley General de Archivos, es esencial para regular las reglas que deben regir en la clasificación, guardia y custodia de toda la actividad documental del Estado mexicano. Una documentación certera y confiable, es la base para ejercer el derecho humano de acceso a la información pública que se cumple a través del Sistema Nacional de Transparencia. Esta información se basa en los documentos o archivos que emiten las autoridades y debe estar archivada, clasificada y custodiada. Los archivos de los tres niveles del poder, forman parte también del Patrimonio Documental de la Nación. De ahí la importancia de resguardarlos debidamente.

* Licenciada en Derecho y Maestra en Derecho con especialización en Derecho Administrativo, Profesora de Derecho Fiscal y Derecho Administrativo de la Facultad de Derecho de la UNAM, CU, Profesora Investigadora de tiempo completo Asociado "C" de la UAM, Azcapotzalco, Directora de Ingresos del Estado de Oaxaca, Subdirectora de Investigación y Análisis del Instituto de estudios de Derecho Fiscal y Administrativo del TFJFA, Investigadora del Centro de Estudios de Derecho e Investigaciones Parlamentarias de la Cámara de Diputados e Investigadora del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados. Correo electrónico: xgarmendiac@yahoo.com.mx

[1] MENDOZA MORENO, Francisco Javier, *Servicio Nacional de Aprendizaje Sena*, Curso Virtual, SLIDESHERE. Disponible en: https://es.slideshare.net/franciscojmendoza1/importancia-de-los-archivos Fecha de consulta: 14 de diciembre de 2020.

Abstract

Issuing a General Archives Law is essential to regulate the protocols related to the classification, storaging and custody of all documentary activity in the Mexican State. Accurate and reliable documentation is the basis for exercising the human right of access to public information that is fulfilled through the National Transparency System. This information is based on the documents or files issued by the authorities and must be filed, classified and guarded. The archives of the three levels of government are also part of the Documentary Heritage of the Nation. Hence the importance of properly protecting them.

Palabras clave: Archivos, Patrimonio Documental de la Nación, Documentos.

Key words: Archives, Documentary Heritage of the Nation, Documents.

1. Introducción

La importancia de los archivos de un Estado, reside en la información certera y confiable, debidamente clasificada, y conservada que las actividades que realizan las diversas dependencias de la Administración Pública, los poderes legislativo y judicial, órganos constitucionales autónomos, incluso las personas físicas o morales. Estos archivos, constituyen el patrimonio documental de un país. La fidelidad de los documentos dan fe de la hechos, y son la base para la investigación, histórica, documental, que constituyen el testimonio documental de toda investigación en cualquier área e indispensable para el buen funcionamiento de los procesos de transparencia y base en los procesos de comprobación de información para efectos legales.

El control de la información correctamente bien registrada, es el factor fundamental de un proceso confiable. Su importancia se podrá comprender a partir del valor que tiene para la administración pública en cualquiera de sus ámbitos.

Contar con archivos bien clasificados, registrados, y localizables, significa contar con la información oportuna para la correcta toma de decisiones. Cabe resaltar que la información contenida en todos los documentos que se emiten, tanto de las instancias gubernamentales, como de entes privados, constituyen de acuerdo con su relevancia, conforme a una clasificación que se precisa en la ley, lo que constituye el *"patrimonio cultural documentado de la nación".*

De ahí la importancia de establecer una ley general de archivos que regula los principios básicos de clasificación según su naturaleza, obligaciones de los custodios de la información, y la proporción de la misma a los solicitantes, con la finalidad de fortalecer la Transparencia en México en todos los ámbitos, además de guardar debidamente el patrimonio documental histórico de México.

Para el análisis del significado y alcance de la materia de esta ley, se tratará de describir lo que significa un archivo, su origen y su evolución en la historia de la cultura del hombre a nivel universal, y sobre todo en México.

2. Origen de los archivos

El archivo nace como una necesidad de la vida pública y privada de las sociedades porque serán la memoria y la garantía de derechos, obligaciones y en definitiva, de las relaciones sociales.

Surgen en un principio por la necesidad de registrar las operaciones comerciales, el patrimonio cuando se tenía que contabilizar las propiedades, y esto nace al mismo tiempo que la escritura.

Es Mesopotamia, donde aparecen en tablillas de arcilla en escritura cuneiforme registros económicos, que constituyen los primeros registros documentados de la actividad civilizada del hombre.

Estos registros evolucionan en las culturas griega y romana, con diferentes objetivos El *archerion* griego y el *archivium* o *tabularium* romano fueron instituciones establecidas por la legislación de la época. También la importancia que se concedió a los archivos viene dada por la aparición de los *archiveros areópagos* en Grecia y *censores* en Roma. Los archivos cobran importancia por su doble utilidad: administrativa y jurídica. Al mismo tiempo, la aparición del derecho como gran aportación del mundo romano, va a hacer que los documentos establezcan la validez o la prueba en cualquier tipo de relación humana.

La caída del Imperio Romano supuso la decadencia del documento escrito, pues por el influjo germánico se imponía más el valor oral que el documento escrito.

Sin embargo, hay que recordar la obra suprema de Justiniano I,[2] emperador romano de Oriente y máxima figura del imperio bizantino, conocido como “El

[2] Nota: JUSTINIANO I (482-565), emperador bizantino (527-565) que extendió el dominio de Bizancio en Occidente, embelleció Constantinopla y completó la codificación del Derecho romano. Disponible en: http://h1.ripway.com/eqh/cic/justiniano.htm

grande" o "el último emperador romano", quien luchó por reformar el imperio romano arrebatando a los bárbaros los territorios de su gobierno que habían ocupado en Occidente.

"El 1 de agosto del año 527, Justiniano fue emperador romano de Oriente y emprendió una nueva codificación de las *constituciones imperiales*, cuya novedad consistió en el hecho de compilar tanto el *código teodosiano*,[3] *las novelas y el código gregoriano*[4] y el *hermogeniano*, y formar un solo código, *Codex Iustinianus,* por lo que mantenía la unidad formal de su contenido".[5]

A mediados del siglo VI, en el Imperio Bizantino, se lleva a cabo la gran obra codificadora de Justiniano, compuesta por el Código, que era una recopilación de las leyes vigentes: *El Digesto o Pandectas*,[6] que recogía las obras de la Jurisprudencia; las *Instituciones*, que era una obra didáctica escrita para el aprendizaje del Derecho; y *las Novelas*, consistentes en las leyes emanadas después del Código.

---

[3] BIALOSTOSKY BARSHAVSKY, Sara, *"El Código Teodosiano"; "El Código Teodosiano, publicado el 15 de Febrero del año 438 y promulgado por Valentiniano III con fuerza obligatoria para el Imperio de Occidente; es mencionado casi siempre por la mayor parte de los romanistas, autores y profesores que imparten la materia de Derecho Romano, señalando su antes y su después, sin darle, salvo contadas excepciones, la importancia que tuvo como Derecho Positivo en su época y que tiene actualmente, no sólo como fuente, sino también como documento histórico-jurídico invaluable, tanto para el Derecho Romano Privado como para el Público al que dedica por cierto, la mayor parte de sus libros, Títulos y Constituciones"*. Disponible en: https://www.derecho.unam.mx/investigacion/publicaciones/revista-cultura/pdf/CJ3_Art_11.pdf Fecha de consulta: 14 de diciembre de 2020.

[4] Ídem., "El Código Teodosiano introducido en Occidente en la, época de las invasiones germánicas, ejerció con los dos códigos anteriores, las novelas post teodosianas, una gran influencia directa e indirecta a la vez sobre la legislación bárbara. La Ley romana de los visigodos (Lex romanae visigothorum) denominada también Breviario de Alarico, es una abreviación del Código Teodosiano, mismo que se convirtió en la fuente principal del Derecho Romano en Occidente, hasta que fue abrogado por el Código de Justiniano que se promulgó en Occidente mucho más tarde, hacia el siglo XIII, cuya puerta de entrada fue sin duda el Código Teodosiano".

[5] LA CODIFICACIÓN DE JUSTINIANO. Publicado por LOPEZ B, Hilda. Ver en: DERECHO ROMANO; https://derechoromanounivia.wordpress.com/2014/08/26/la-codificacion-de-justiniano/ Fecha de consulta: 14 de diciembre de 2020.

[6] Nota: Digesto o pandectas Parte del corpus juris civile de Justiniano promulgada en el 533, compuesta de 50 libros. Recopila todo el derecho romano de su tiempo: leyes, senadoconsultos, edictos y, principalmente, las decisiones de los más célebres jurisconsultos romanos desde los tiempos de Augusto hasta los de Justiniano. Está dividido en seis partes: prota (doctrinas generales); judicis (acciones reales); rebus (contratos); libri singubris (familia y sucesiones) y dos partes complementarias, sin títulos, para el tratamiento de los restantes temas jurídicos de la época. Se lo considera el primer código romano. Compilación o colección de las decisiones más notables de los jurisconsultos romanos clásicos, encomendada por el emperador Justiniano a una comisión de dieciséis jurisconsultos, presididos por Triboniano, su cuestor palatino. El Digesto fue promulgado el 16 de diciembre del 533, Y empezó a regir desde el 30 del mismo mes y año. Dsiponible en: http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/d/digesto-o-pandectas/digesto-o-pandectas.htm Fecha de consulta: 14 de diciembre de 2020.

El descubrimiento del Corpus iuris (así se llamó después al conjunto de la recopilación), al final de la Alta Edad Media (lo que fue posible, en gran medida, por la obra de conservación de la cultura desarrollada por la Iglesia) fue el hecho determinante de la aparición de una Jurisprudencia europea a partir del siglo XI.

Las leyes promulgadas por el propio Justiniano después de la promulgación del *Corpus Iuris Civilis*, fueron recopiladas y añadidas a aquél en las *Novelas*, Código justinianeo *"Corpus Iuris Civilis"*,[7] 'Cuerpo de Derecho del Ciudadano romano'). *Recopilación*[8] *de Constituciones Imperiales*[9] *y Jurisprudencia Romanas* de 117 hasta 565 llevado a cabo entre los años 528 y 565 de nuestra era.

Justiniano I, el 15 de diciembre del año 530, con fundamento en la constitución *Deo Auctore*, creó una comisión presidida por el entonces *quaestor sacri pqlatii, Triboniano*, para realizar la tarea de sistematizar y ordenar las opiniones de los jurisconsultos (*iuras*) que habían gozado del *ius respondendi*[10] y formar con ellas un cuerpo de doctrina legal. Se publicó el 16 de diciembre del 533 bajo el gobierno del emperador del Imperio romano de Oriente Justiniano I quedando sancionada con el nombre de *Digesta* en tributo un anterior *Digesta de Juliano*. Contiene miles de

[7] El *Corpus Iuris Civilis* es conocido con este nombre después de la edición en 1583 por Dionisio Gotofredo en Ginebra. Hasta antes de esta fecha se le conocía con el nombre Código De Justiniano. No traducimos Corpus Iuris Civilis como Cuerpo del derecho 'civil' romano. Porque nos llevaría a pensar que el *ius civilis* (derecho del ciudadano romano) regulaba solo las relaciones patrimoniales de los romanos, como el Derecho Civil actual. El *ius civilis* también regulaba los delitos, como se muestra en el libro IX del Codex repetitae praelectionis, que está dedicado al Derecho criminal, o los libros XLV, XLVI, XLVII, XLVIII, XLIX, L de la *Digesta sive pandectae* que también contienen normas sobre delitos públicos y privados y las penas. Por esto traducimos *Corpus Iuris Civilis*, como Cuerpo De Derecho Del Ciudadano Romano.

[8] Nota: RECOPILACIÓN. Ordenamiento cronológico o por materia de leyes dictadas en distintas ocasiones, conservando cada una de ellas su individualidad, no obstante, de su inclusión en un libro o conjunto de libros para facilitar su manejo. Codificación. Agrupación orgánica, sistemática y completa—generalmente en un cuerpo legal llamado código— de todas las normas que se refieren a una misma materia no permitiendo contradicción ni ambigüedad y, teniendo ellas una vida unitaria. Código. (Del latín Codex). Órgano material homogéneo que resulta de la reducción ordenada de un conjunto de normas positivas de la codificación. www.geocities.com/eqhd/codigorecopilacion.htm

[9] Nota: CONSTITUCIONES IMPERIALES *(constitutio principis)*. Actos por medio de los cuales los emperadores crean normas jurídicas. "La constitución imperial es lo que el emperador manda por edicto o por epístola", *'Constitutio principis est quod imperator decreto vel edicto vel epístula constituit"* (GAYO). Disponible en: www.geocities.com/eqhd/constimp.htm Fecha de consulta: 14 de diciembre de 2020.

[10] Diccionario Jurídico Latín I, IUS RESPONDENDI: Privilegio otorgado por Augusto y por sus sucesores a ciertos jurisconsultos mediante el cual quedaban autorizados para emitir dictámenes u opiniones con la validez equivalente a que hubieran sido formulados por el propio príncipe, ex auctoritatesua, sin que se pueda precisar la obligatoriedad que para el magistrado o juez tendrían tales respuestas. Derecho de responder. Responder a una consulta de derecho o derecho de réplica. Disponible en: https://www.drleyes.com/page/diccionario_maximas/significado/I/794/IUS-RESPONDENDI/ Fecha de consulta: 14 de diciembre de 2020.

extractos de las opiniones de los jurisconsultos romanos: los *iuras*, del siglo I a.C. al siglo IV d.C., siendo el jurisconsulto más antiguo que se cita *Q. Mucio Scaevola*[11] y entre los más recientes figuran *Arcadio Carisio y Hermogeniano.* El Digesto está compuesto de 50 libros dividido en 7 partes. Cada libro subdividido en títulos con sus respectivas rúbricas, indicadoras de las materias que trata el título.[12]

Como se puede apreciar, todos los registros realizados en el desarrollo del Derecho Romano, son una prueba de la importancia de los archivos, de su conservación y custodia que ha permitido su consulta y constituyen la base del "derecho escrito" en nuestros días.

En el caso de los *Archivos Reales* como se trataban de las *cortes itinerantes,* sus fondos siempre estaban expuestos a una dispersión que no beneficiaba la estabilidad de un archivo. Concretamente en el Reino Visigodo si sabemos que existe la figura del *tesaurus*[13] que era el lugar donde se conservaba la documentación real, los códigos y los tratados reales.

El documento de Archivo va a tener su importancia durante la Edad Media por su sentido utilitario, por cuanto el documento servía para garantizar privilegios, inmunidades o derechos. Así van a ir apareciendo las primeras *chancillerías reales*,[14] los archivos nobiliarios y los archivos eclesiásticos, en una época en la que el poder estaba atomizado. También en la Edad Media comienzan a aparecer los primeros archivos municipales. En las repoblaciones, los reyes y la nobleza establecen

[11] ANTONIO FERNÁNDEZ DE BUJÁN, *"Sistemática Yius Civile En Las Obras De Quintus Mucius Scaevola y de Accursio"*;" (...) fue Quinto Mucio Escévola el jurista más representativo de su época y quizás el de mayor influencia en la Jurisprudencia del Principado. Nacido en el 140 a. C, en el seno de una familia patricia, de la nobleza senatorial y de al menos cuatro generaciones de prestigiosos juristas, se implicó con intensidad en la turbulenta etapa que le tocó vivir, y murió a los 78 años, asesinado en el Templo de Vesta, diosa del hogar, por los secuaces del dirigente político Mario, que arrojaron con posterioridad su cuerpo a las aguas del río Tíber.

[12] J. MACHICADO; IMPERATORIS IVSTINIANI OPERA: CORPVS IVRIS CIVILIS CUERPO DE DERECHO DEL CIUDADANO ROMANO; DIGESTA ™ INSTITVTAS ™ CODEX ™ NOVELLAE; CED® 2007. © 1995-2007 CENTRO DE ESTUDIOS DE DERECHO http://h1.ripway.com/ced Reservados todos los derechos; 2007, 2ª edición. Fecha de consulta: 14 de diciembre de 2020.

[13] DRAE. Del lat. thesaurus, y este del gr. θησαυρος

1. m. desus. tesoro (II diccionario, catálogo).

2. m. desus. tesoro.

[14] Diccionario de la Lengua Española. Chancillería; De chanciller.

1. f. En la corona de Castilla, cada uno de los dos altos tribunales radicados en Valladolid y Granada.

2. f. Importe de los derechos que se pagaban al chanciller por su oficio.

Real Academia Española © Todos los derechos reservados. Ver: http://dle.rae.es/?id=8Xpgqck

privilegios y franquicias en las *Cartas Pueblas*;[15] aparecen en el en el derecho medieval, se considera como tal la donación de un lugar y tierras que poblar, consignada en un documento especial que establece una serie de franquicias, acompañadas en ocasiones de exenciones tributarias y cargas personales respecto al derecho o prácticas consuetudinarias vigentes.

> *"Las primeras cartas pueblas contienen preceptos, aunque de forma lacónica y rudimentaria, acerca de las condiciones fundamentales que debían regir la vida de los campesinos repobladores de un lugar, extensivas a sus descendientes. En ellas se regulaban los principios básicos para el establecimiento de los nuevos colonos, señalando unas bases jurídicas mínimas para el desarrollo de las actividades de la comunidad. Se les ha calificado de contratos agrarios colectivos, en cuanto se aspiraba a formar o desarrollar núcleos de población que facilitaran la roturación y explotación del término que repoblar. Cuando más, señalan el tipo de censos que deberán abonar al rey o al señor y la facultad de enajenar el dominio útil de las heredades recibidas.*
>
> *Otro tipo de cartas pueblas son aquellas que regulaban las franquicias o exenciones (en particular de los llamados malos usos) y establecían normas relativas al ejercicio de la justicia y otras atribuciones del poder público".*[16]

---

[15] Nota: Carta Puebla, Carta de Población, Privilegio de Población (en latín, *chartae populationis)* es la denominación del documento por el cual los reyes cristianos, señores laicos y eclesiásticos de la Península Ibérica otorgaban una serie de privilegios a grupos poblacionales, con el fin de obtener la repoblación de ciertas zonas de interés económico o estratégico durante la Reconquista. Constituyó la primera manifestación de derecho local aparecida durante aquel proceso.

Las cartas pueblas surgieron dentro del contexto del proceso reconquistador de la península y, la subsecuente, repoblación de las áreas recuperadas militarmente. Con ellas se pretendía asegurar las nuevas fronteras –finalidad estratégica–, a través del asentamiento de una población guerrera y campesina; y la revitalización de las tierras conquistadas a los musulmanes –objetivo económico–, fomentando la creación de nuevas fuentes de riqueza y el aumento, consecuente, de los recursos de la hacienda real. Además, sirvieron a los reyes como un instrumento político de equilibrio frente al poder señorial, permitiendo la generación de núcleos urbanos conformados por hombres libres, que hacían las veces de una tercera fuerza entre los señores y los monarcas.

Debido que su finalidad primordial era atraer pobladores, estas cartas se limitaban, en general, a fijar las condiciones jurídicas de la ocupación del territorio y del asentamiento en éste, como asimismo las relaciones entre los repobladores y el señor de la tierra –relación o régimen señorial entre éstos–, contenidos menos de doce disposiciones. Algunas, además, contuvieron una incipiente regulación jurídica de la vida local. Fueron utilizadas fundamentalmente en la repoblación de la zona norte y centro de la península Ibérica, áreas por lo general deshabitadas, o con escasa población residente.

Disponible en: https://es.wikipedia.org/wiki/Carta_Puebla Fecha de consulta: 14 de diciembre de 2020.

[16] Gea Gran Enciclopedia Aragonesa. Cartas Pueblas. Disponible en: http://www.enciclopedia-aragonesa.com/voz.asp?voz_id=3197 Fecha de consulta: 14 de diciembre de 2020.

Finalmente, hay documentos que se consideran los más completos que contienen prescripciones de orden privado, penal y procesal, Estas constituyeron las bases del régimen jurídico de la localidad, que luego se incorporaron a la redacción del fuero municipal. Por ello, a veces resultan difíciles de definir o deslindar esta última modalidad y los primeros fueros breves. En algunas cartas pueblas se evidencia el carácter de pacto o convenio entre el otorgante y el grupo repoblador, algunos de cuyos miembros figuran en la suscripción del documento.

Estos documentos integran archivos que hacen constar la vida económica, civil y comercial de los pobladores de esa época.

Al mismo tiempo, a partir del siglo XII se producen varios hechos importantes:

- La aparición en occidente del papel.[17]

[17] ASENJO MARTÍNEZ José Luis e HIDALGO BRINQUIS María del Carmen, Asociación Hispánica de Historiadores del Papel; 22/02/2010 "El papel, protagonista de nuestra historia". Cuando la humanidad quiso entenderse por medio de las imágenes y la escritura, tuvo que recorrer un difícil camino, hasta llegar al descubrimiento de un soporte de fácil obtención y almacenamiento, barato, duradero e idóneo para poder plasmar sus inquietudes y saberes: el papel. Tres etapas de 600 años caracterizan su historia: 600 años de ocultación por parte de sus inventores, los chinos, 600 años de migración hasta su introducción en la cultura europea, y otros 600 hasta llegar al invento de la máquina de papel continuo, que marca el inicio de la etapa actual.

Según la tradición, la historia del papel se inicia en el año 105, cuando el chambelán de la corte Ts'ai Lun ofreció al emperador Hai una blanca hoja de papel. A su muerte este invento era conocido en toda la China imperial. La innovación de Ts'ai Lun fue la desintegración de las fibras vegetales y trapos con un mazo pesado de madera en un mortero de piedra. La forma a mano china estaba constituida por un marco de madera, en el que se sujetaba un tejido fino de bambú, unido con hilos de seda. Como materia cohesiva para unir las fibras y dar la impermeabilidad necesaria, se utilizó un extracto de agar, alga marina que ya se usaba en China, con fines medicinales, desde tiempos remotos. Desconocemos de qué materiales estaban hechas estas primitivas hojas de papel: lino, esparto, cáñamo. Es de suponer que, conociendo los capullos de seda, estudiarían la base de alimentación de los gusanos, es decir, la hoja de morera de la que tal vez obtendrían la primera pasta de papel. En el año 751, durante la expedición árabe hacia la frontera China, el gobernador militar del califato de Bagdad capturó, en Samarkanda, tras la batalla de Telas, dos fabricantes de papel. Con su ayuda construyó un molino papelero en esta ciudad, localidad propicia para ello, ya que tenía mucha agua, canales de regadío y campos de lino y cáñamo. Los árabes tienen el mérito indiscutible de haber extendido la fabricación del papel en su vasto imperio hasta España. La antigua ruta de la seda llevó a Europa otro producto oriental: el papel, convirtiéndose en una preciosa y lucrativa mercancía solicitada por todos los países de Medio Oriente. Es evidente que la posesión del papel fomentó, en el imperio islámico, la cultura de escribir, la instrucción pública, la erudición y la literatura en un tiempo en que Occidente tenía que valerse del pergamino como único material para la escritura. Así gran parte de la cultura clásica llegó a Europa a través del papel árabe. Los grandes avances introducidos por los árabes en la técnica de la fabricación del papel fueron: la utilización de la energía hidráulica, el blanqueo de las fibras con cal, el encolado con goma arábiga o engrudo de almidón y perfeccionamiento de la forma papelera. Las materias primas utilizadas eran el ramio, el lino y el cáñamo. Ver en: http://amigosarchivojerez.com/wp-content/uploads/2015/05/El-papel-2000-a%C3%B1os-de-historia-Art%C3%ADculo.pdf

- El resurgimiento de las ciudades.[18]

- Recuperación del derecho romano y de procedimiento administrativo, que es la base fundamental para una organización archivística mínima. Se recupera el valor del documento como prueba jurídica.[19]

El nacimiento del Archivo Nacional tiene sus fundamentos en la creación de los *Archivos Nacionales* en Francia, entendidos como una administración de archivos, nacionales e independientes, con documentos propios, en el cual el principio de acceso público es uno de los componentes principales.[20]

3. Archivos Nacionales

La historia del "Archivo Nacional", hay que contextualizarla dentro de la herencia de la administración española pues los documentos generados en ese ámbito tienen un común denominador con las instituciones existentes en América especialmente con los cabildos, como primer productor de documentos.

El 28 de abril de 1792, el rey Carlos IV emitió las ordenanzas para la creación de un Archivo General para resguardar en él "las noticias más preciosas e interesantes" de este territorio. El 14 de julio de ese mismo año llegaron dichas ordenanzas a la Nueva España.

[18] BOSQUE MAUREL Joaquín; *Ciudad y globalización;* Anales de Geografía de la Universidad Complutense ISSN: 0211-9803; 2000, 20: 33-48. El fenómeno urbano nació en torno a los 6.000/5.000 años antes de Jesucristo y en diferentes partes de la Tierra —el Creciente Fértil mesopotámico-nilótico, el Valle del Indo, el Noroeste de China (G. Sjoberg, 1976)—, en no idénticos, aunque tampoco muy distintos medios naturales y en sociedades tampoco iguales, aunque próximas tecnológicamente. Pero fue el resultado de una revolucionaria invención instrumental y de una profunda transformación política y social: el paso de un nomadismo recolector y autosuficiente, propio de una población escasa y dependiente, en especial, del uso y la conservación del fuego, a una vida sedentaria, ligada al aprovechamiento y la domesticación de la fauna y la flora naturales y al uso de varias fuentes energéticas (*V. Gordon Childe, 1965*).

[19] Ya de expuso con anterioridad la importancia de las compilaciones realizadas en el Derecho Romano con Justiniano.

[20] ENWERE, *Joshua C*. "Archival legislation, a watershed in the development of archives and records management in Africa. Janus". 1996: (1), 20-26. Citado por RIVAS FERNÁNDEZ José Bernal. *"EVOLUCION DE LOS ARCHIVOS Y DE LA ARCHIVISTICA EN COSTA RICA"*; Disponible en: file:///C:/Users/Usuario/Downloads/Dialnet-EvolucionDeLosArchivosYDeLaArchivisticaEnCostaRica-4796520.pdf Fecha de consulta: 14 de diciembre de 2020.

4. Archivo General de la Nación

Su ubicación actual se encuentra en el -llamado- *"Antiguo Palacio Negro de Lecumberri"*; el edificio fue diseñado por el arquitecto Antonio Torres Torija, retomando la idea original del filósofo inglés Jeremías Bentham; e inaugurado el 29 de septiembre de 1900. Actualmente está catalogado como monumento histórico de la nación. Durante sus primeros 75 años de vida fungió como Penitenciaría del Distrito Federal (anterior denominación de la CDMX); y se convirtió —por decreto presidencial del 26 de mayo de 1977—, en sede del Archivo General de la Nación. Las labores básicas de remodelación duraron cinco años y estuvieron a cargo del arquitecto Jorge L. Medellín.

De acuerdo con el sitio Web del AGN, reporta que éste resguarda los documentos fundamentales del Estado Mexicano y sus antecedentes históricos. Los expedientes que resguarda proceden de instituciones gubernamentales y entidades privadas, desde la época de la administración novohispana, hasta el periodo nacional que se inició en 1821.

Está organizado en fondos y contiene, aproximadamente, 375 millones de hojas que en longitud equivalen a unos 52 kilómetros. Sus registros más antiguos datan de la tercera década del siglo XVI hasta el año 2012. Los documentos resguardados permiten reconstruir la historia de nuestro país y algunos de ellos, por su importancia a nivel mundial, forman parte del registro denominado *Memoria del Mundo*,[21] de la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO).

El Archivo más antiguo en México se lo debemos a Maximiliano I de Habsburgo. Aparecen tres herramientas de descripción nuevas: a) los inventarios topográficos, b) los inventarios cronológicos y c) los inventarios por asuntos.

A lo largo del siglo XVII se mejoraron los métodos de concentración archivística y se organizan los archivos administrativos. En el siglo XIX, se empieza a depositar en los archivos soportes distintos del papel, como la fotografía o la micro forma.

Nacen dos elementos de descripción: 1) la analítica, que hace de los documentos consideraciones de orden paleográfico, diplomático e histórico y 2) la sintética, que consisten en describir la mayor cantidad posible de documentación.

- Importancia de la Información.

[21] El Registro de la Memoria del Mundo de la UNESCO. Disponible en: http://www.unesco.org/new/es/communication-and-information/memory-of-the-world/register/ Fecha de consulta: 14 de diciembre de 2020.

La importancia de la documentación como fuente de información para el ejercicio del poder interno y externo. Con el Internet, aparece la información en línea, lo que propicia las redes y sistemas de archivos y se modifican las prácticas archivísticas.

El concepto de archivos se amplía, a los archivos electrónicos, lo que por un lado facilita su accesibilidad universal, y el manejo de los mismos, se puede decir que es la democratización de la información, su accesibilidad está al alcance de todos.

5. Facultades del Archivo General De La Nación

El Archivo General de la Nación, es la institución que tiene a su cargo y responsabilidad, el resguardo del patrimonio documental de México y de Latinoamérica. Respecto de México, es conveniente resaltar la importancia del *"patrimonio documental"*[22] que forma parte de los bienes del Estado, y por lo mismo se contempla dentro de la Ley General de Bienes Nacionales, que señala en el artículo 34 fracción "II.- Tomar las medidas necesarias para compilar, organizar, vincular y operar los acervos documentales e informativos de los inmuebles, así como recibir e integrar en sus respectivos acervos la información y documentación que le proporcione la Secretaría;" (...)

A su vez, *el patrimonio documental* ha sido definido por la UNESCO[23] como: *"aquello que consigna algo con un propósito intelectual deliberado"*. Se considera que un documento consta de dos componentes:

- el contenido informativo y
- el soporte en el que se consigna.

"Ambos elementos pueden presentar una gran variedad de formas y ser igualmente importantes como parte de la memoria.

Si consideramos que los archivos son producidos en el marco de la actividad humana, los documentos pueden tener características relevantes y ser símbolos de la memoria colectiva de un pueblo, nación, región o sociedad. A través de su soporte y contenido, los documentos reflejan la diversidad de los pueblos, las culturas y los idiomas, pasando a ser parte del patrimonio de la humanidad.

[22] Nota: Patrimonio documental comprende elementos que son: movibles. consistentes en signos/códigos, sonidos y/o imágenes. conservables (los soportes son elementos inertes ...

[23] Disponible en: http://www.unesco.org/new/es/santiago/communication-information/memory-of-the-world-programme-preservation-of-documentary-heritage/what-is-documentary-heritage/ Fecha de consulta: 14 de diciembre de 2020.

Según las directrices del *Programa Memoria del Mundo* –que se encarga del patrimonio albergado en museos, archivos y bibliotecas del mundo-, la definición de patrimonio documental comprende elementos que son:

- Movibles
- Consistentes en signos/códigos, sonidos y/o imágenes
- Conservables (los soportes son elementos inertes)
- Reproducibles y trasladables
- Fruto de un proceso de documentación deliberado.

Estas características excluyen los elementos que forman parte de una estructura fija (como un edificio o un sitio natural), los objetos en los que los signos/códigos son secundarios con respecto a su función o las piezas que fueron concebidas como "originales" no reproducibles, como las obras de arte.

Cabe destacar que si bien el concepto de documento es universal, se reconoce que algunas culturas tienen más prácticas "documentales" que otras. La UNESCO cuenta con otros programas que protegen el patrimonio inmaterial y oral".

> *"El patrimonio cultural no se limita a monumentos y colecciones de objetos, sino que comprende también tradiciones o expresiones vivas heredadas de nuestros antepasados y transmitidas a nuestros descendientes, como tradiciones orales, artes del espectáculo, usos sociales, rituales, actos festivos, conocimientos y prácticas relativos a la naturaleza y el universo, y saberes y técnicas vinculados a la artesanía tradicional.*
>
> *Pese a su fragilidad, el patrimonio cultural inmaterial*[24] *es un importante factor del mantenimiento de la diversidad cultural frente a la creciente globalización. La comprensión del patrimonio cultural inmaterial de diferentes comunidades contribuye al diálogo entre culturas y promueve el respeto hacia otros modos de vida".*

[24] Ver más sobre el tema en: https://ich.unesco.org/es/que-es-el-patrimonio-inmaterial-00003 Fecha de consulta: 14 de diciembre de 2020.

La importancia del patrimonio cultural inmaterial no estriba en la manifestación cultural en sí, sino en el acervo de conocimientos y técnicas que se transmiten de generación en generación. El valor social y económico de esta transmisión de conocimientos es pertinente para los grupos sociales tanto minoritarios como mayoritarios de un Estado, y reviste la misma importancia para los países en desarrollo que para los países desarrollados.

El patrimonio cultural inmaterial de acuerdo a la UNESCO es:

- *Tradicional, contemporáneo y viviente a un mismo tiempo: el patrimonio cultural inmaterial no solo incluye tradiciones heredadas del pasado, sino también usos rurales y urbanos contemporáneos característicos de diversos grupos culturales.*

- *Integrador: podemos compartir expresiones del patrimonio cultural inmaterial que son parecidas a las de otros. Tanto si son de la aldea vecina como si provienen de una ciudad en las antípodas o han sido adaptadas por pueblos que han emigrado a otra región, todas forman parte del patrimonio cultural inmaterial: se han transmitido de generación en generación, han evolucionado en respuesta a su entorno y contribuyen a infundirnos un sentimiento de identidad y continuidad, creando un vínculo entre el pasado y el futuro a través del presente. El patrimonio cultural inmaterial no se presta a preguntas sobre la pertenencia de un determinado uso a una cultura, sino que contribuye a la cohesión social fomentando un sentimiento de identidad y responsabilidad que ayuda a los individuos a sentirse miembros de una o varias comunidades y de la sociedad en general.*

- *Representativo: el patrimonio cultural inmaterial no se valora simplemente como un bien cultural, a título comparativo, por su exclusividad o valor excepcional. Florece en las comunidades y depende de aquéllos cuyos conocimientos de las tradiciones, técnicas y costumbres se transmiten al resto de la comunidad, de generación en generación, o a otras comunidades.*

- *Basado en la comunidad: el patrimonio cultural inmaterial sólo puede serlo si es reconocido como tal por las comunidades, grupos o individuos que lo crean, mantienen y transmiten. Sin este reconocimiento, nadie puede decidir por ellos que una expresión o un uso determinado forma parte de su patrimonio".*

Actualmente, la discusión sobre el patrimonio documental ha encontrado un nuevo foco en el *patrimonio digital*, entendido como recursos únicos que son fruto del saber o la expresión de los seres humanos que muchas veces no tienen un soporte físico sino digital. La complejidad de su preservación radica en que sus soportes son efímeros y que su conservación requiere un trabajo específico en este sentido en los procesos de producción, mantenimiento y gestión.

"El patrimonio digital está formado por los materiales informáticos de valor perdurable dignos de ser conservados para las generaciones futuras, y que proceden de comunidades, industrias, sectores y regiones diferentes. No todos los materiales digitales poseen valor perdurable, pero los que lo tienen exigen metodologías de conservación activas para mantener la continuidad del patrimonio digital".[25]

En los documentos de la UNESCO, el patrimonio se define como nuestra herencia del pasado, nuestros bienes actuales y lo que legamos a las generaciones futuras.

El patrimonio es, o debería ser, algo que se transmite de generación en generación por su valor histórico.

La noción de patrimonio cultural es conocida: se trata de aquellos lugares y objetos tangibles e intangibles que poseen valor cultural, histórico, estético, arqueológico, científico, etnológico o antropológico para determinados grupos o individuos. También el concepto de patrimonio natural es muy familiar: son las características físicas, biológicas o geológicas, hábitats de especies de la flora o la fauna y zonas que poseen valor por razones científicas o estéticas, o desde el punto de vista de la conservación, su riqueza informativa es fuente universal de la memoria histórica de la humanidad.

La documentación que resguarda el Archivo General de la Nación, procede de instituciones gubernamentales y entidades privadas desde de la época de la administración novohispana, así como del periodo nacional que se inició en 1821. Está integrado por más de 740 fondos, secciones y series, los cuales están a disposición del público. Sus registros más antiguos datan de la tercera década del siglo XVI hasta los años noventa del siglo XX.

Los grupos documentales están clasificados de la siguiente manera para facilitar su acceso y consulta.

[25] Disponible en: http://www.unesco.org/new/es/communication-and-information/access-to-knowledge/preservation-of-documentary-heritage/digital-heritage/concept-of-digital-heritage/ Fecha de consulta: 14 de diciembre de 2020.

6. Instituciones coloniales

Los documentos que integran estos acervos corresponden a las actividades administrativas de la época, básicamente documentos de: Real Hacienda, Real Audiencia, Secretaría de Cámara del Virreinato, Archivo Histórico de Hacienda, Archivo Colonial de Correos, Archivo de la Inquisición, Real y Pontificia Universidad de México y del Marquesado del Valle —Hospital de Jesús— así como la documentación eclesiástica conocida como Bienes Nacionales. En algunos casos, la documentación de ciertos grupos rebasa el límite del periodo documental y llega hasta finales del siglo XIX.

- **Administración pública: 1821-1910**

Documentación generada por las siguientes dependencias: Gobernación, Relaciones Exteriores, Hacienda Pública, Guerra y Marina, Justicia y Negocios Eclesiásticos, Instrucción Pública y Bellas Artes, Fomento, Colonización, Industria y Comercio, Comunicaciones y Obras Públicas. En algunos casos hay documentos anteriores a 1821 y posteriores a 1910.

- **Administración pública: 1910-1988**

Documentación generada por secretarías de Estado y organismos públicos: Secretaría Particular de la Presidencia, Estado Mayor Presidencial, Presidencia de la República, Crónica de la Presidencia, secretarías de Gobernación, Trabajo y Previsión Social, Salubridad y Asistencia, Comunicaciones y Obras Públicas, Agricultura y Recursos Hidráulicos, Industria y Comercio, entre otras. Algunos documentos son anteriores a 1910.

- Archivos de particulares integrados por archivos de personajes de finales del siglo XIX y primera mitad del XX

- Colecciones y documentos

La mayoría se integró al Archivo en años recientes. Destacan colecciones como: documentos para la historia de México, de la Secretaría de Hacienda o aquéllos para la historia de la Guerra de Independencia, de Hernández y Dávalos. Tienen especial importancia los documentos del Congreso de Chilpancingo, el Acta de Independencia y las Constituciones de México.

7. Balance Estadístico de la Situación de los Archivos Estatales de México

Dentro de la XXXIII Reunión Nacional de Archivos, llevada a cabo en Manzanillo

Colima 9,10 y 11 de octubre 2011",[26] en el expone sus ideas y balance de lo que ha estudiado, este balance comprende los años de 1977 a 1981 AGN (RNA)-Tecnológicos Regionales y el Voluntariado Nacional: Censo de los archivos en los estados.

- De 1984 a 1988, el AGN: Analiza el Inventario y el registro de los archivos municipales.

- De 2000 a 2003, el AGN-SEDENA: Rescata y realiza los inventarios de los archivos municipales.

La Metodología que utilizaron para llevar a cabo este análisis fue:

- Realizar un balance estadístico, como primera etapa de un diagnóstico que se realizó durante los meses de mayo, junio y octubre de 2011.

- Se realizó por medio de encuestas telefónicas a los archivos estatales y por la consulta de la página de la Dirección General de Compilación y Consulta del Orden Jurídico Nacional de la Secretaría de Gobernación.

- La encuesta consta de cinco capítulos:

1. Estatus Jurídico; 2. Legislación; 3. Infraestructura; 4. Recursos Humanos; 5.Documentación.

Se obtuvieron los siguientes resultados:

1. En relación al estatus jurídico de los archivos estatales, se encontraron los siguientes resultados:

    - Los 32 Archivos Estatales están dentro de la estructura de gobierno.

    - De los 32 Archivos, 20 son de 4° nivel y 12 de 3° nivel.

    - De los 32 Archivos Estatales: 18 forman parte de la Secretaría de

[26] Disponible en: http://www.agn.gob.mx/menuprincipal/archivistica/reuniones/2011/rna/pdf/m1a_02.pdf Fecha de consulta: 14 de diciembre de 2020.

Gobierno. 6 de la Secretaría de Cultura. 4 están dentro de la Secretaría de Finanzas Administración. 3 pertenecen a la Oficialía Mayor. 1 está en la estructura del Instituto de Consejería Jurídica y de Asistencia Legal.

2. Legislación:

   De los 32 Archivos Estatales 31cuentan con Ley de Archivos: En 26 de ellas se contempla la existencia del Sistema Estatal de Archivos (SEA). Consecuencia de lo anterior, 23 Archivos Estatales confirmaron tener algún tipo de coordinación de trabajo archivístico con sus municipios, guardando proporciones, aunque 4 estados en sus respectivas Leyes de Archivo no contemplan la existencia de sus SEA. 21Archivos Estatales mantienen coordinación de trabajo con los Archivos de los poderes Legislativo y Judicial de su respectivo estado.

3. Infraestructura:

   De los 32 Archivos Estatales 22 están ubicados en edificios propios adaptados para las funciones de archivo. Cuatro Archivos Estatales cuentan con construcciones exprofeso: Jalisco, Tamaulipas, Tlaxcala, Estado de México 10 Archivos Estatales están ubicados en espacios arrendados o compartidos.

4. Recursos Humanos:

   El análisis de la encuesta indica que el promedio de edad de los trabajadores de los Archivos Estatales mexicanos oscila entre 30 y 50 años. Salvo en los estados de Jalisco, Morelos, Sinaloa, Veracruz y Distrito Federal, existe un gran desequilibrio entre la escolaridad, predominando el personal con escolaridad básica. La cantidad de trabajadores va de 6 en Baja California y Sonora a 58 en Oaxaca y 48 en Michoacán.

5. Documentación:

   Sólo 9 de 32 Archivos Estatales resguardan documentación a partir del S.XVI: Aguascalientes, Coahuila, Colima, Distrito Federal, Durango, Hidalgo, Estado de México, Oaxaca y Querétaro. Prueba de la pérdida de patrimonio documental causada por la naturaleza (clima o desastres naturales).

8. Antecedentes a la emisión de un Anteproyecto de la Ley General De Archivos

Desde el año de 2014, diversas instituciones públicas, académicas y sociales se manifestaron la urgencia de aprobar una Ley General de Archivos acorde con la reforma constitucional en materia de transparencia y acceso a la información aprobada en febrero del 2014.

Desde entonces se realizaron al menos 20 foros de consulta en diversas entidades de la República, audiencias públicas en el Senado, discusiones en el INAI, se emitieron cinco exhortos al Senado provenientes del Consejo Asesor de la Red por la Rendición de Cuentas, del Consejo Académico Asesor del AGN, del Comité Mexicano de Ciencias Históricas, de la Asociación Mexicana de Archivos y Bibliotecas Privados y del Consejo Universitario de la UNAM mediante los cuales se ha expresado de manera reiterada la necesidad de aprobar una ley que atienda los diagnósticos de dispersión de criterios, la ausencia de lineamientos comunes y las debilidades estructurales en los procesos de producción, gestión y conservación de la información histórica e institucional en todo el país que resultan fundamentales para la identidad, la memoria y la rendición de cuentas.

El proceso fue lento, y durante este se propusieron, por estas organizaciones entre otros puntos:

- Establecer las políticas generales del Consejo Nacional de Archivos.
- La conformación de un Consejo Nacional de Archivos encargado de diseñar la política y las directrices de la archivística del país.
- Que el Consejo esté encabezado por la Secretaría de Gobernación, lo cual haría que el diseño de herramientas fundamentales para la política nacional archivística del país (lineamientos, recomendaciones, criterios) se realice bajo criterios políticos y no técnicos.
- El riesgo es que la política pública de archivos no sea formulada a partir de las necesidades y del conocimiento técnico concreto, sino que esté supeditada al control político y a los intereses del gobierno en turno. Esto se reproduciría en las entidades federativas cuyos consejos locales estarían encabezados por los Secretarios de gobierno. Esto es simple y sencillamente inaceptable.

- Se propone autonomía y mayor presupuesto para el Archivo General de la Nación. Ante el enorme reto de proponer y desarrollar la política nacional de archivos del país, es preocupante que no se reconozca la naturaleza jurídica descentralizada y desectorizada del AGN.

- Sin embargo se observó la reducción presupuestaria del 78% para esta entidad en 2017. Se observó que la actual Iniciativa que tiene el Senado no contempla un proceso público, transparente e inclusivo para la designación de su titular, que debería cuando menos contar con la ratificación del Senado.

- También se señaló que el Archivo General de la Nación no puede quedar sectorizado a la Secretaría de Gobernación, cuyos fines no tienen que ver con la conservación de la memoria. Numerosos problemas han derivado de la vinculación del AGN a dicha Secretaría, desde presupuestarios hasta en la propia consulta de documentos, pasando por la incapacidad del propio Archivo para desarrollar sus propias páginas web para la consulta pública de sus catálogos y materiales digitalizados por depender de servidores de SEGOB.

- La Ley debe prever una rápida desvinculación del AGN de esa Secretaría.

- Se hace hincapié de que los archivos históricos deben ser fuente de acceso público sin restricciones. Los documentos contenidos en archivos históricos son públicos y de interés general, por lo que su información en ningún caso puede ser clasificada como confidencial ni reservada.

- Se señaló puntualmente que *"La iniciativa acertadamente reconoce esto. Sin embargo, es necesario que desde las definiciones se reconozca la naturaleza del archivo histórico como una fuente de acceso público, como lo hace la Ley Federal vigente. No se trata de un capricho terminológico. La Ley General de Protección de Datos Personales define precisamente así a las bases de datos, sistemas y archivos que pueden ser consultados públicamente. Incluir a los archivos históricos entre las fuentes de acceso público garantizaría que esta información no sea clasificada como confidencial, ni reservada y evitaría un posible conflicto con la Ley General de Protección de Datos Personales".*

- Actualmente, documentos de la primera mitad del siglo XX e incluso del siglo XIX se entregan a los investigadores y al público interesado con información testada, es decir tachada con negro, lo cual resulta ridículo.

- Otro aspecto relevante es la profesionalización de los procesos de valoración. Esta labor es estratégica para garantizar el reguardo de información valiosa y clave en la memoria de la gestión pública, pues es el momento en el que se decide qué documentos se conservarán y cuáles se darán de baja (destruirán) y en qué plazos.

- En la iniciativa se propone un grupo interdisciplinario, integrado por personas sin especialización en la materia, para realizar esta labor. Es necesario que el grupo sea en efecto multidisciplinario, pues se trata de una labor archivística y no administrativa. En ese sentido, se propone que esta labor incluya a personas que tengan conocimiento en archivística, gestión documental e historia.

- Se señalan los plazos para transferencias. Las mejores prácticas internacionales establecen como regla general, un plazo máximo forzoso para que los documentos que reposan en el archivo de concentración (documentos con vigencia), que estos sean transferidos a archivos históricos. Si no es claro este plazo, los documentos que contienen datos personales corren el riesgo de quedarse para siempre en los archivos de concentración, en tanto la clasificación de confidencial no tiene caducidad.

- Se debe reconocer que la mayoría de las dependencias cuentan con catálogos de transferencias, pero como no hay en la iniciativa un plazo límite para realizarlas, se puede reproducir lo que hasta ahora ha pasado: numerosos expedientes que se acumulan en bodegas desde hace años, sin orden y sin ser enviados a los archivos históricos.

- La Ley General de Archivos debe señalar de manera clara que el plazo máximo para la transferencia documental a los archivos históricos es de 25 años a partir del cierre de los expedientes, pudiendo haber excepciones a juicio de los grupos interdisciplinarios de valoración.

- Los expedientes y documentos en los archivos históricos ya no requieren mayor valoración. En la iniciativa, se propone un artículo

transitorio (el décimo cuarto) que pondría en grave riesgo tanto a los documentos localizados en archivos históricos como aquélla información que puede ser útil para la rendición de cuentas.

- Actualmente muchos documentos contenidos en los acervos históricos del país no cuentan con un proceso de valoración pues llegaron a estos archivos antes de que existiera una regulación. Por ello, condicionar el acceso a estos archivos a un proceso de valoración paralizaría la consulta irrestricta de los mismos. Los documentos que están en los archivos históricos son, por ese solo hecho, históricos, y no requieren más valoración, así de claro debe quedar establecido en la ley. En los medios de comunicación nos hemos enterado en el transcurso de este año de la destrucción y "baja" de expedientes y documentos con posible valor histórico, sin que queden claros los criterios ni las razones por las cuales se decidió destruirlo

- Procesos de parlamento abierto. Nos pronunciamos a favor de la propuesta hecha por el Consejo Universitario de la Universidad Nacional Autónoma de México, en el sentido de que dada la importancia de la materia, el proceso de deliberación que conduzca a la aprobación de la Ley debe ser público y abierto. Los espacios de deliberación que se han realizado, no han recuperado las preocupaciones que reiteradamente los especialistas han realizado sobre la gestión archivística.

- En congruencia con la temática y con los compromisos adquiridos por el Senado en materia de Parlamento Abierto, la discusión de la Ley General de Archivos debería adoptar los principios de transparencia, rendición de cuentas y participación ciudadana efectiva. Lo que está en juego no solo es cómo se tratará la información en los tres órdenes de gobierno sino la conservación de la memoria y la verdad de las instituciones y la sociedad. Por ello, hacemos un llamado al Senado de la República para que considere estas preocupaciones, abra el debate público y apruebe una normatividad acorde con los retos que el país enfrenta en materia de rendición de cuentas.

Para tal efecto se presentó el "Proyecto de Decreto por el que expide la Iniciativa de la Ley General de Archivos", aprobado por el Senado de la República en sesión celebrada el 13 de diciembre de 2017.

El proyecto de decreto expone los fundamentos, razones y justificación de emitir una ley general de archivos, que tiene como objetivos:

I. Promover el uso de métodos y técnicas encaminados al desarrollo de sistemas de archivos que garanticen la organización, conservación, disponibilidad, integridad y localización expedita, de los documentos de archivo que poseen los sujetos obligados, contribuyendo a la eficiencia y eficacia de la administración pública, la correcta gestión gubernamental y el avance institucional;

II. Regular la organización y conservación del sistema institucional de archivos de los sujetos obligados, a fin de que éstos se preserven actualizados y permitan la publicación en medios electrónicos de la información relativa a sus indicadores de gestión y al ejercicio de los recursos públicos, así como de aquella que por su contenido sea de interés público;

III. Promover el uso y difusión de los archivos generados por los sujetos obligados, para favorecer la investigación y el resguardo de la memoria institucional de México;

IV. Promover la utilización de tecnologías de la información para mejorar la administración de los archivos por los sujetos obligados;

V. Sentar las bases para el desarrollo y la implementación de un sistema integral de gestión de documentos electrónicos encaminado al establecimiento de gobiernos digitales y abiertos en el ámbito federal, estatal y municipal que beneficien con sus servicios a la ciudadanía;

VI. Establecer mecanismos para la colaboración entre las autoridades federales, estatales y municipales en materia de archivos;

VII. Promover la cultura de la calidad en los archivos mediante la adopción de buenas prácticas nacionales e internacionales;

VIII. Contribuir al ejercicio del derecho a la verdad y a la memoria, de conformidad con las disposiciones aplicables;

IX. Promover la conservación, divulgación y difusión del Patrimonio documental de la Nación, y

X. Fomentar la cultura archivística y el acceso a los archivos.

Antecedentes

La expedición de la Ley General de Archivos tiene como fundamento el Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de febrero de 2014, que, entre otras modificaciones, reformó el artículo 6º y adicionó la fracción XXIX-T al artículo 73, para crear un mecanismo eficiente de acceso a la información y a los documentos contenidos en archivos y para facultar al Congreso de la Unión a expedir "la ley general que establezca la organización y administración homogénea de los archivos de la Federación, de las entidades federativas, de los municipios y de las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México y determine las bases de organización y funcionamiento del Sistema Nacional de Archivos".

La reforma constitucional aludida identifica como sujetos obligados a cualquier autoridad, entidad, órgano y organismo de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, órganos autónomos, partidos políticos, fideicomisos y fondos públicos, así como a cualquier persona física, moral o sindicato que reciba y ejerza recursos públicos o realice actos de autoridad en el ámbito federal, estatal y municipal, sujetos para los cuales se establecieron dos principales deberes con relación a la materia archivística:

- ***Documentar**, consistente en que los sujetos obligados acrediten en documentos todo acto que derive del ejercicio de sus facultades, competencias o funciones.*

Por su parte la legislación respectiva deberá determinar los supuestos específicos bajo los cuales procede la declaración de inexistencia de la información (artículo 6o, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos).

- ***Preservar**, consistente en mantener los documentos en archivos administrativos actualizados, con las características de completitud, exactitud y transparencia, en términos del artículo 6o., apartado A, fracción V de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. La ley debe establecer las condiciones y características para la organización, administración, modernización y preservación de los*

> *archivos, como un elemento de garantía del derecho de acceso a la información pública.*

Con la reforma, el texto constitucional prevé la existencia de una entidad especializada en materia de archivos que trabaje en coordinación con el órgano garante de la transparencia y el acceso a la información, tal como se establece en el artículo 6o., apartado A, fracción VIII. De esta manera, el AGN, como entidad especializada en materia de archivos, es el encargado de propiciar la homologación archivística y la operación del Sistema Nacional de Archivos.

Promoción de los Derechos Humanos

La disciplina archivística está estrechamente relacionada con la protección de los derechos humanos e, incluso, con la reparación del daño con motivo de violaciones a los mismos. Como referencia en el ámbito internacional se encuentra el: *"Conjunto de Principios Actualizado para la Protección y la Promoción de los Derechos Humanos Mediante la Lucha contra la Impunidad",*[27] emitido por el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, mismo que establece medidas para la preservación y consulta de los archivos, entre ellas las siguientes:

> a) preservación de archivos;
>
> b) facilitar la consulta de los archivos;
>
> c) cooperación de los servicios de archivo con los tribunales y las comisiones extrajudiciales de investigación;
>
> d) especificaciones relativas a los archivos de carácter nominativo, y
>
> e) medidas específicas relativas a los procesos de restablecimiento de la democracia y/o de la paz o de transición hacia ellas.

Asimismo, el citado instrumento internacional reconoce el derecho a la verdad. Por otra parte, el 12 de junio de 2013 la sociedad civil y los académicos dieron a conocer los Principios Globales sobre Seguridad Nacional y el Derecho a la Información (Los Principios de Tshwane).[28]

---

[27] COMISION DE DERECHOS HUMANOS 61º periodo de sesiones; Tema 17 del programa provisional PROMOCION Y PROTECCION DE LOS DERECHOS HUMANOS; Impunidad; Informe de Diane Orentlicher, Experta independiente encargada de actualizar el Conjunto de principios para la lucha contra la impunidad. Disponible en: http://www.derechoshumanos.net/normativa/normas/onu/lesahumanidad/2005-Principios-actualizados-lucha-contra-impunidad.pdf Fecha de consulta: 14 de diciembre de 2020.

- *El principio 7 señala que los Estados deben destinar recursos suficientes y adoptar otras medidas necesarias para que los principios se cumplan, como emitir reglamentaciones y gestionar los archivos de forma adecuada.*

- *El principio 15 se refiere a la obligación de las autoridades públicas de preservar, gestionar y conservar apropiadamente la información, de acuerdo con los estándares internacionales en la materia.*

- *En el mismo sentido, los tratados internacionales en materia de derechos humanos de los que México es parte establecen el derecho a la información, el cual se encuentra salvaguardado en el artículo 19 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos y en el artículo 13 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José), en el entendido de que este derecho implica que toda persona tiene la libertad de buscar información e ideas de toda índole, sin consideración de fronteras, sea de forma oral, escrita, impresa, artística o cualquier procedimiento de su elección.*

La ley debe incluir como sujetos obligados a los Poderes de la Unión en sus diversos órdenes de gobierno, órganos constitucionales autónomos, partidos políticos, sindicatos, fideicomisos, tribunales especializados, así como toda persona física o moral que administre recursos públicos y realice actos equivalentes de autoridad. La regulación debe atender a las necesidades y particularidades de los diferentes archivos.

9. Sistema Nacional de Archivos

El Sistema Nacional de Archivos debe concebirse como un mecanismo de colaboración y coordinación permanente entre los sujetos obligados para promover el manejo uniforme e integral de los archivos, mediante el desarrollo normativo, técnico y tecnológico, a fin de garantizar la operación de los archivos y la preservación del patrimonio documental de los sujetos obligados y de la Nación. Asimismo, es necesaria la creación de un esquema permanente de planeación del desarrollo archivístico, mediante una normativa que impulse la homologación de los procesos de gestión documental.

[28] Principios globales sobre seguridad nacional y el derecho a la información (“Principios de Tshwane”) Ver documento en: https://www.opensocietyfoundations.org/sites/default/files/tshwane-espanol-10302014%20%281%29.pdf;

La ley debe contemplar la existencia de sistemas locales de archivos que sean regulados en las leyes de cada entidad federativa y propiciar la consolidación de los sistemas institucionales de archivo.

10. Los archivos como base para la rendición de cuentas

El Sistema Nacional de Archivos debe tener entre sus objetivos incidir positivamente en la rendición de cuentas en México, mediante la creación de mecanismos de coordinación en un marco de respeto a las atribuciones entre las instancias de la Federación, las entidades federativas, los municipios y las alcaldías de la Ciudad de México, así como una relación con el Sistema Nacional de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Protección de Datos Personales y el Sistema Nacional Anticorrupción. Los programas anuales, como instrumentos de planeación en materia archivística deberán incluir un enfoque protector de los derechos humanos, así como contener objetivos y metas para el control de la gestión documental.

- *Integración del Consejo Nacional de Archivos.*

El Consejo Nacional de Archivos integrará la representación de las entidades federativas y de los sujetos obligados, así como la representación de archivos privados, instituciones de docencia en la materia, asociaciones archivísticas y organizaciones de sociedad civil. Asimismo, este órgano debe tener facultades para emitir criterios de organización y administración de los archivos vinculantes para los sujetos obligados. La ley debe definir la centralización normativa y la descentralización operativa para respetar la autonomía de los órganos estatales y municipales.

- *Investigación y profesionalización archivística.*

Esta ley, además de fomentar la investigación y la profesionalización en materia archivística, debe establecer la incorporación a los planes de estudio y capacitación el desarrollo de la materia archivística y la certificación de competencias laborales.

11. Patrimonio Documental

La ley prevé sanciones penales y administrativas a conductas que ponen en riesgo el patrimonio documental de la Nación, de tal manera que se garantiza la restitución de los documentos de archivo robados o perdidos.

Se armoniza la legislación en los tres órdenes de gobierno, la Ley General de Archivos establece la obligación de los Congresos Locales de armonizar su

legislación en la materia con el contenido de esta ley, a fin de hacer operable el Sistema Nacional de Archivos.

12. Estructura y facultades de la ley

La Ley General de Archivos consta de 123 artículos, y diecisiete artículos transitorios, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 15 de junio de 2018. Tiene por objeto establecer los principios y bases generales para la organización y conservación, administración y preservación homogénea de los archivos en posesión de cualquier autoridad, entidad, órgano y organismo de los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, órganos autónomos, partidos políticos, fideicomisos y fondos públicos, así como de cualquier persona física, moral o sindicato que reciba y ejerza recursos públicos o realice actos de autoridad de la federación, las entidades federativas y los municipios.

Así como determinar las bases de organización y funcionamiento del Sistema Nacional de Archivos y fomentar el resguardo, difusión y acceso público de archivos privados de relevancia histórica, social, cultural, científica y técnica de la Nación.

Con la expedición de esta ley se da cumplimiento al mandato constitucional del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de febrero de 2014, por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de transparencia y en el que se establece que el Congreso de la Unión debe expedir una ley general que establezca la organización y administración homogénea de archivos.

La Ley General de Archivos se emite con base en el artículo 73, fracción XXIX-T, en la que se regula las bases de organización y funcionamiento del Sistema Nacional de Archivos como un conjunto orgánico y articulado de estructuras, relaciones funcionales, métodos, normas, instancias, instrumentos, procedimientos y servicios tendientes a cumplir con los fines de la organización y administración homogénea de los archivos de los sujetos obligados.

Para facilitar la gestión institucional, la toma de decisiones, la evaluación y la rendición de cuentas el Sistema Nacional de Archivos contará con un Secretariado Ejecutivo como órgano operativo a cargo del titular del Archivo General de la Nación y un órgano de coordinación denominado Consejo Nacional de Archivos, Presidido por el Secretario de Gobernación y conformado por el titular de la Secretaría de la Función pública, un Diputado y un Senador del Congreso de la Unión, un representante del Poder Judicial de la Federación, un Comisionado del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos

Personales, un integrante de la Junta de Gobierno del Instituto Nacional de Estadística y Geografía, el Titular de la Auditoría Superior de la Federación, el titular del Banco de México, el Presidente de cada uno de los Consejos Locales de Archivos, un representante de los archivos privados que se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Archivos, así como dos representantes de las instituciones de docencia, investigación o preservación de archivos y dos representantes de las asociaciones de archivistas y organizaciones de la sociedad civil.

El Consejo Nacional de Archivos tendrá como atribuciones:

- Aprobar y difundir la normativa relativa a la administración y gestión documental a propuesta del Secretario ejecutivo;

- Aprobar y difundir los criterios para la sistematización y conservación de archivos que permitan localizar eficientemente la información pública;

- Formular recomendaciones archivísticas para la emisión de normativa para la organización de expedientes judiciales;

- Emitir recomendaciones a los sujetos obligados para aplicar la Ley General en sus respectivos ámbitos de gobierno;

- Aprobar los lineamientos que establezcan las bases para la creación y uso de sistemas automatizados de gestión documental;

- Aprobar acciones de difusión, divulgación y promoción sobre la importancia de los archivos como fuente de información esencial y como parte de la memoria colectiva, entre otras.

- Aprobar la política nacional de administración de archivos y gestión documental

Sistemas Locales de Archivos:

Cada entidad federativa contará con un *Sistema Local,* y con un *Consejo Local*, que funja como órgano de coordinación.

En los *Sistemas Locales* se garantizarán la participación de los municipios y de las alcaldías de la Ciudad de México, según corresponda, lo que permitirá lograr una sinergia nacional.

Asimismo, los *Consejos locales* adoptarán, con carácter obligatorio, en el ámbito de sus respectivas competencias, las resoluciones que tome el Consejo Nacional. Por lo que los Consejos Locales con base en las determinaciones que emita el Consejo Nacional, publicará en las gacetas o periódicos oficiales de las entidades federativas las disposiciones que sean necesarias para dar cumplimiento a lo previsto en la Ley.

Los Consejos Locales tendrán las siguientes atribuciones:

- Implementar las políticas, programas, lineamientos y directrices para la organización y administración de los archivos que establezca el Consejo Nacional;

- Aprobar criterios para homologar la organización, administración y conservación de los archivos locales;

- Aprobar las campañas de difusión sobre la importancia de los archivos como fuente de información esencial y como parte de la memoria colectiva;

- Proponer las disposiciones que regulen la creación y uso de sistemas automatizados para los sujetos obligados del ámbito local;

- Establecer mecanismos de coordinación con los sujetos obligados de los municipios o de las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, según corresponda;

- Operar como mecanismo de enlace y coordinación con el Consejo Nacional, y

- Fomentar la generación, uso y distribución de datos abiertos.

Coordinación de los Sistemas Nacionales:

En aras de tener políticas conexas, y en pro de la sociedad, dentro del cuerpo de la ley se instaura la coordinación del Sistema Nacional de Archivos con los Sistemas Nacionales de Transparencia y Anticorrupción. Para lograr el cometido el Sistema Nacional de Archivos tendrá las facultades de fomentar en los sistemas, la capacitación y la profesionalización del personal; celebrar acuerdos interinstitucionales para el intercambio de conocimientos técnicos en materia archivística; transparencia; acceso a la información; rendición de cuentas; promover acciones coordinadas de protección del Patrimonio Documental y el derecho de acceso a los archivos, así como la digitalización de la información generada.

Archivos privados:

La iniciativa establece que los particulares propietarios o poseedores de documentos o archivos considerados de interés público, y aquellos declarados como monumentos históricos, en términos de la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicos, Artísticos e Históricos, deberán inscribirlos en el Registro Nacional.

De igual forma, a efecto de incrementar los acervos del Archivo General de la Nación y favorecer el estudio y difusión del patrimonio documental, se contempla que los archivos privados brinden las facilidades para que se realicen las versiones facsimilares de sus documentos. También se contempla los supuestos en que un particular pretenda trasladar el dominio de un acervo o documento con valor histórico, debiendo notificar por escrito al Archivo General de la Nación su intención de realizar la operación, teniendo dicha entidad el derecho del tanto.

Es menester manifestar que los archivos tienen un propósito social, cultural, histórico, científico, económico y democrático, no obstante que desafortunadamente no se tenga una visión clara de sus beneficios y aportaciones a la salvaguarda de la memoria documental de las naciones.

En ese tenor, a efecto de combatir el tráfico ilícito de patrimonio documental de la Nación, se establece que la omisión en la notificación al Archivo General de la Nación por parte del particular será causa de nulidad de la operación de traslado de dominio y podrá expropiarse el acervo o documento objeto de la misma en términos de la normatividad aplicable. Asimismo, se obliga a las casas de subastas, instituciones análogas y particulares, que pretendan adquirir un documento histórico, a corroborar que, previamente a la operación de traslado de dominio, el Archivo General de la Nación haya sido notificado de la misma.

Del mismo modo, para garantizar la participación en el Consejo Nacional de Archivos de los particulares que posean archivos privados de interés público, aquellos propietarios o poseedores que se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Archivos estarán representados en el mismo y contarán con asistencia técnica en materia de administración de archivos y gestión documental, por parte del Archivo General de la Nación.

Registro Nacional de Archivos:

El *Sistema Nacional de Archivos* contará con el *Registro Nacional*, cuyo objeto es obtener y concentrar información sobre los Sistemas Institucionales y de los

documentos de interés público de los archivos privados, así como difundir el patrimonio documental y de la Nación.

Se destaca que la inscripción al Registro Nacional de Archivos será obligatoria para los sujetos obligados y potestativa para los archivos privados que contengan documentos de interés público, quienes deberán inscribir y actualizar anualmente la información requerida en dicho registro, de conformidad con las disposiciones que para tal efecto emita el Consejo Nacional.

De igual forma, la información del *Registro Nacional* será de acceso público y de consulta gratuita, disponible a través del portal de Internet del *Archivo General de la Nación.*

Patrimonio documental de la Nación:

Los archivos que salvaguarda el Archivo General de la Nación, se considera que es propiedad del Estado mexicano, de dominio e interés público y, por lo tanto, inalienable, imprescriptible, inembargable y no está sujeto a ningún gravamen o afectación de dominio, en términos de la Ley General de Bienes Nacionales.

Son parte del patrimonio documental de la Nación, por disposición de ley, los documentos de archivo considerados como monumentos históricos por la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicos, Artísticos e Históricos.

Por su parte, el Ejecutivo Federal, a través del Archivo General de la Nación, podrá emitir declaratorias de patrimonio documental de la Nación, que serán publicadas en el Diario Oficial de la Federación.

Al efecto, las entidades federativas podrán determinar en sus leyes de archivos los documentos que constituyan patrimonio documental sin necesidad revistan el carácter de patrimonio documental de la Nación.

El Sistema Nacional de Archivos contará con el Registro Nacional, cuyo objeto es obtener y concentrar información sobre los Sistemas Institucionales y de los documentos de interés público de los archivos privados, así como difundir el patrimonio documental y de la Nación.

Se destaca que la inscripción al Registro Nacional de Archivos será obligatoria para los sujetos obligados y potestativa para los archivos privados que contengan documentos de interés público, quienes deberán inscribir y actualizar anualmente la información requerida en dicho registro, de conformidad con las disposiciones que para tal efecto emita el Consejo Nacional.

De igual forma, la información del Registro Nacional será de acceso público y de consulta gratuita, disponible a través del portal de Internet del Archivo General de la Nación.

Con el objeto de proteger el patrimonio documental de la Nación, propiedad del Estado mexicano, los sujetos obligados deberán, dentro de su competencia:

- Establecer mecanismos para que el público en general pueda acceder a la información contenida en el patrimonio documental;
- Conservar el patrimonio documental;
- Verificar que los usuarios de los archivos y documentos constitutivos del patrimonio documental de la Nación que posean, contribuyan a la conservación y buen estado de los documentos, y
- Dar seguimiento a las acciones que surjan como consecuencia del incumplimiento a las disposiciones jurídicas aplicables.

No podrán salir del territorio nacional los documentos considerados patrimonio documental de la Nación sin la autorización del Archivo General de la Nación, la cual deberá obedecer a fines de difusión, intercambio científico, artístico, cultural o por motivo de restauración que no pueda realizarse en el país, así como por cooperación internacional en materia de investigación y docencia, a condición de contar con el seguro que corresponda expedido por institución autorizada y contar con un adecuado embalaje y resguardo Del mismo modo, se establece que la Secretaría de Relaciones Exteriores, en coordinación con las autoridades competentes, será la encargada de gestionar la restitución del bien o los bienes del patrimonio documental de la Nación que ilegalmente salgan o permanezcan fuera del país.

Se faculta al Archivo General de la Nación para que recupere la posesión de los documentos de archivo que constituyan patrimonio documental de la Nación, debiéndose observar lo establecido en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, incluyendo la garantía de audiencia, así como las demás disposiciones jurídicas aplicables, teniendo la posibilidad de efectuar visitas de verificación.

Delitos contra los archivos:

Se incluyen diversos tipos penales, lo cual representa una novedad en las leyes de archivos en nuestro país, pues se considera que hay conductas que, por su

gravedad, merecen pena privativa de la libertad. Dichos tipos serán conocidos por los tribunales federales y se configurarán cuando alguien:

- Sustraiga, oculte, altere, mutile, destruya o inutilice, total o parcialmente sin causa justificada, información y documentos de los archivos que se encuentre bajo su resguardo;

- Transfiera la propiedad o posesión, transporte o reproduzca, sin el permiso correspondiente, un documento considerado patrimonio documental de la Nación;

- Traslade fuera del territorio nacional documentos considerados patrimonio documental de la Nación, sin autorización del Archivo General;

- Destruya documentos considerados patrimonio documental de la Nación, y

- Mantenga fuera del territorio nacional, documentos considerados patrimonio documental de la Nación, una vez fenecido el plazo por el que el Archivo General le autorizó la salida del país.

La facultad para perseguir dichos delitos prescribirá en los términos previstos en la legislación penal aplicable.

Conclusiones:

Se puede concluir que la Ley General de Archivos, establece como objetivos principales:

1. Promover el uso de métodos y técnicas encaminados al desarrollo de sistemas de archivos que garanticen la organización, conservación, disponibilidad, integridad y localización expedita de los documentos de archivo que poseen los sujetos obligados, lo que contribuirá a la eficacia de la administración pública, la correcta gestión gubernamental y el avance institucional.

2. Regular la organización y funcionamiento del sistema institucional de archivos de los sujetos obligados, a fin de que éstos se actualicen y permitan la publicación en medios electrónicos de la información relativa a sus indicadores de gestión y al ejercicio de los recursos públicos; y de aquella que por su contenido sea de interés público.

3. Impulsar el uso y difusión de los archivos producidos por los sujetos obligados, para favorecer la toma de decisiones, la investigación, el avance del conocimiento y el resguardo de la memoria institucional de México.

4. Establecer el uso y aprovechamiento de tecnologías de la información para mejorar la administración de los archivos.

5. Definir las bases para el desarrollo y la implementación de un sistema integral de gestión de documentos electrónicos encaminado al establecimiento de gobiernos digitales y abiertos en el ámbito federal, estatal y municipal.

6. Contribuir al ejercicio del derecho a la verdad y a la memoria, de conformidad con las disposiciones aplicables.

7. Fomentar la organización, conservación, difusión y divulgación del patrimonio documental de la nación; la cultura archivística y el acceso a los archivos.

8. Determinar que los sujetos obligados se regirán por los principios de conservación, procedencia, integridad, disponibilidad y accesibilidad.

9. Dejar en claro que la información contenida en los documentos de archivo producidos, obtenidos, adquiridos, transformados o en posesión de los sujetos obligados será pública y accesible a cualquier persona en los términos y condiciones que establece la legislación en materia de transparencia y acceso a la información pública y de protección de datos personales.

10. Garantizar la organización, conservación y preservación de los archivos, a efecto de respetar el derecho a la verdad y el acceso a la información contenida en los mismos, así como fomentar el conocimiento del patrimonio documental de la nación.

11. Estipular que cada sujeto obligado será responsable de organizar y conservar sus archivos, de la operación de su sistema institucional, del cumplimiento de lo dispuesto por la Ley, las correspondientes de las entidades federativas y las determinaciones que emita el Consejo Nacional —o el Consejo Local según corresponda—; y deberán garantizar que no se sustraigan, dañen o eliminen documentos de archivo y la información a su cargo.

12. Aprobar la creación del Sistema Institucional de Archivos como el conjunto de registros, procesos, procedimientos, criterios, estructuras, herramientas y funciones que desarrolla cada sujeto obligado y sustenta la actividad archivística, de acuerdo con los procesos de gestión documental. Todos los

documentos de archivo en posesión de los sujetos obligados formarán parte del Sistema.

13. Promover que el Área Coordinadora de Archivos, a través de las áreas operativas, lleven a cabo las acciones de gestión documental y administración de documentos, de manera conjunta con las unidades administrativas o áreas competentes de cada sujeto obligado.

14. Especificar que los Sistemas Locales de Archivos de cada entidad federativa contarán con un sistema local, que será el conjunto orgánico y articulado de estructuras, relaciones funcionales, métodos, normas, instancias, instrumentos, procedimientos y servicios tendientes a cumplir con los fines de la Ley.

15. Precisar que el patrimonio documental de la nación es propiedad del Estado Mexicano, es de dominio e interés público y está sujeto a la jurisdicción de los poderes federales. Y que se consideran documentos de archivo a los monumentos históricos.

16. Y resaltar que el Archivo General de la Nación será la entidad especializada en materia de archivos, cuyo objetivo será promover la organización y administración homogénea de los documentos; preservar, incrementar y difundir el patrimonio documental; y salvaguardar la memoria nacional de corto, mediano y largo plazo, así como contribuir a la transparencia y rendición de cuentas.

La existencia de archivos ordenados, resguardados debidamente y confiables, son la base para el funcionamiento del Sistema Nacional de Transparencia, que garantiza el derecho humano de acceso a la información pública, que a su vez, son el fundamento para la rendición de cuentas de todo funcionario de la Administración Pública. Con esta ley se complementa todo el sistema.

Bibliografía

BIALOSTOSKY BARSHAVSKY, Sara, *"El Código Teodosiano"*, Disponible en: https://www.derecho.unam.mx/investigacion/publicaciones/revista-cultura/pdf/CJ3_Art_11.pdf

BOSQUE MAUREL, Joaquín, *Ciudad y globalización,* Anales de Geografía de la Universidad Complutense, ISSN: 0211-9803.

ENWERE, Joshua C., *Archival legislation, a watershed in the development of archives and records management in Africa, Janus*. 1996, 20-26. Citado por RIVAS FERNÁNDEZ, José Bernal, Evolución de los Archivos y de la Archivística en Costa Rica, Disponible en: file:///C:/Users/Usuario/Downloads/Dialnet-EvolucionDeLosArchivosYDeLaArchivisticaEnCostaRica-4796520.pdf

FERNÁNDEZ DE BUJÁN, Antonio, *Sistemática Yius Civile*, en Las obras de Quintus Mucius Scaevola y de Accursio".

LÓPEZ B., Hilda, *Derecho Romano, Codificación-De-Justiniano*. Disponible en: https://derechoromanounivia.wordpress.com/2014/08/26/la-

ASENJO MARTÍNEZ, José Luis e HIDALGO BRINQUIS, María del Carmen, *Asociación Hispánica de Historiadores del Papel*, 22/02/2010. Disponible en: http://amigosarchivojerez.com/wp-content/uploads/2015/05/El-papel-2000-a%C3%B1os-de-historia-Art%C3%ADculo.pdf

Documentos

Comisión de Derechos Humanos 61° periodo de sesiones; Tema 17 del programa provisional Promoción y Protección de los Derechos Humanos; Impunidad; Informe de Diane Orentlicher, Experta independiente encargada de actualizar el Conjunto de principios para la lucha contra la impunidad. Disponible en: http://www.derechoshumanos.net/normativa/normas/onu/lesahumanidad/2005-Principios-actualizados-lucha-contra-impunidad.pdf

Recopilación. Disponible en: www.geocities.com/eqhd/codigorecopilacion.htm

Constituciones Imperiales (constitutio principis). Disponible en: www.geocities.com/eqhd/constimp.htm

Diccionario Jurídico Latín I, Ius Respondendi. Disponible en: https://www.drleyes.com/page/diccionario_maximas/significado/I/794/IUS-RESPONDENDI/

J. Machicado; imperatoris ivstiniani opera: Corpvs Ivris Civilis Cuerpo de Derecho del Ciudadano Romano; *Digesta* ™ *Institvtas* ™ *Codex* ™ *Novellae*; *Ced*® 2007. © 1995-2007 Centro de Estudios de Derecho. Disponible en: http://h1.ripway.com/ced Reservados todos los derechos; 2007, 2ª edición.

Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española © Todos los derechos reservados. Disponible en: http://dle.rae.es/?id=8Xpgqck

Gea Gran Enciclopedia Aragonesa. Cartas Pueblas. Disponible en: http://www.enciclopedia-aragonesa.com/voz.asp?voz_id=3197

Organismos Internacionales

UNESCO. "El Registro de la Memoria del Mundo" de la UNESCO. Disponible en: http://www.unesco.org/new/es/communication-and-information/memory-of-the-world/register/

Documentos legislativos

Minuta con Proyecto de Decreto por el que se expide la Ley General de Archivos. Disponible en: http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2018/04/asun_3704759_20180424_1524592460.pdf

Dictamen de la Comisión de Gobernación, con proyecto de decreto por el que se expide la Ley General de Archivos. Documento localizable en la Gaceta Parlamentaria de 26 de abril de 2018. Disponible en: http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/63/2018/abr/20180426-VIII.pdf

Ley General de Archivos; texto vigente nueva ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de junio de 2018. Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LGA_150618.pdf

EL PAGO EN ESPECIE DE IMPUESTOS FEDERALES

José Sergio Martínez Rosaslanda*

Resumen

En este artículo se analiza la Ley del Impuesto Sobre Servicios Expresamente Declarados de Interés Público por Ley, en los que intervengan Empresas Concesionarias de Bienes del Dominio Directo de la Nación y los Acuerdos del Poder Ejecutivo Federal de 1° de julio de 1969 y 10 de octubre de 2002, a fin de determinar la inconstitucionalidad del entero en especie del impuesto.

Abstract

This article analyzes the Law of Tax on Services Expressly Declared of Public Interest by Law, in which Concessionary Companies of Assets of the Direct Domain of the Nation intervene and the Agreements of the Federal Executive Power of July 1st, 1969 and October 10th, 2002, in order to determine the unconstitutionality of the entire in species of the tax.

Palabras claves: Contribuciones, Impuestos, Pago en Especie, Servicios Públicos.

Key words: Contributions, Taxes, Payment in Kind, Public Services.

* Ex Magistrado del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y Doctor en Derecho, Catedrático de la División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Derecho de la UNAM. Correo electrónico: sm.rosaslanda@yahoo.com.mx

I. Introducción

El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se establece que son obligaciones de los mexicanos:

> **V.**- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal (hoy Ciudad de México) o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.
>
> Por su parte, el diverso artículo 73, fracción VII de la referida Constitución, previene que el Congreso de la Unión tiene facultad:
>
> **VII**.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

Del contenido de dichos preceptos se desprende la necesidad del Estado de obtener los recursos económicos suficientes, provenientes de sus contribuyentes, para cubrir los gastos públicos que requiera para la prestación de los servicios públicos.

De acuerdo con el tratadista francés Georges Vedel,[1] el servicio público puede definirse como: "la actividad del Estado que tiende a satisfacer una necesidad de interés general", opinión que comparto.

En suma, para la prestación de los servicios públicos se requiere recursos económicos, los cuales deben obtenerse de acuerdo con las leyes fiscales respectivas.

Por su parte, las leyes fiscales especiales establecen los elementos esenciales de cada una, a saber: el sujeto, el objeto, la base, la tarifa, la cuota, el porcentaje, la fecha y forma de pago.

Por lo que toca a la forma de pago, la regla general es que el mismo debe realizarse en efectivo o con un título de crédito, como lo establece el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, conforme al cual las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional; y también se aceptará como medio de pago de las contribuciones y aprovechamientos, los cheques del mismo banco en

[1] *On définira le service public comme l´activité qui tend à satisfaire un besoin d´interêt général*, VEDEL, Georges, Droit Administratif, Paris, Thémis, 1968 en, Manuels Juridiques, Economiques et Politiques, Paris, Presses Universitaires de France, 1968, pág. 683.

que se efectúe el pago, la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, así como las tarjetas de crédito y débito, en este último caso, de conformidad con las Reglas de Carácter General expida el Servicio de Administración Tributaria.

Sin embargo, de manera excepcional la ley que se comenta establece la posibilidad de efectuar el pago del impuesto en especie.

En consecuencia, estimo pertinente expresar una opinión personal sobre la constitucionalidad, la legalidad y la conveniencia o no de percibir el pago de contribuciones en especie, particularmente de impuestos, lo cual es el objeto del presente trabajo.

II. La figura del impuesto, como la más importante de las diversas contribuciones

No existe en ninguna ley fiscal especial, ni en el Código Fiscal de la Federación, una definición de la palabra contribución, sino sólo, en el caso de este último ordenamiento, una definición de las diversas contribuciones; sin embargo, lo anterior, desde mi punto de vista, no impide inferir que la contribución es una carga de naturaleza fiscal o tributaria, que recae sobre la persona física o moral, cuya situación se ubique en el supuesto de causación de alguna de ellas.

Ahora bien, del examen de la Ley de Ingresos de cada año, puede advertirse que la mayor suma de los ingresos tributarios la conforman los impuestos: particularmente, en orden de cuantía, el ISR, el IVA y el IEPS.

De lo anterior se desprende que, desde el punto de vista cuantitativo, la importancia económica de la figura del impuesto como fuente de ingresos tributarios.

III. Las obligaciones y derechos de los contribuyentes

a) El pago del impuesto como la obligación principal

La figura de la obligación fiscal, de acuerdo con la doctrina dominante, es concebida como el nexo entre dos sujetos: uno, denominado acreedor; y, su contraparte denominado deudor, por virtud del cual el primero puede exigir del segundo, una realización de conductas de hacer, no hacer y de tolerar o permitir. Asimismo, la obligación fiscal nace, o se actualiza, cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, que da lugar a la causación de una contribución. Por último, la obligación fiscal determinada en cantidad liquida constituye el

crédito fiscal. Una vez determinado el crédito fiscal, el mismo debe pagarse, en la fecha prevista en la ley fiscal respectiva. De lo anterior se desprende que el pago del impuesto es la obligación principal del contribuyente.

El sustantivo pago proviene del verbo latino *pacare*, que significa apaciguar al acreedor al satisfacer su interés; en consecuencia, el pago es el cumplimiento de la obligación. Desde el punto de vista jurídico el pago es un acto jurídico consensual consistente en el cumplimiento de la prestación debida, que se ejecuta con la intención de extinguir una obligación preexistente.[2]

En nuestra opinión, el pago en materia fiscal consiste en el cumplimiento de la obligación principal de hacer, a través de la entrega de una suma de dinero y cuando la ley respectiva lo prevea a través de un título de crédito, o en especie.

Sobre la expresión especie, para los fines arriba anotados, debe entenderse todas las diversas formas o naturalezas que impliquen un valor intrínseco susceptible de revertirse fácilmente en una suma de dinero; v.gr: los metales preciosos y otras características.

b) Las obligaciones formales o secundarias

Existen una pluralidad de obligaciones formales o secundarias, dependiendo de la contribución específica, las cuales pueden clasificarse genéricamente como de hacer; por ejemplo: presentar declaraciones, manifestaciones o avisos; de no hacer: todas las prohibiciones expresas; por ejemplo: no llevar doble juego de libros de contabilidad, ni expedir comprobantes fiscales, ni reflejar el impuesto causado en la factura; y de tolerar, que consisten en permitir los actos de autoridad de fiscalización y revisión.

1. La retención del impuesto

La doctrina dominante nacional y extranjera, concibe a la figura del sujeto pasivo de la obligación tributaria, identificándolo con el contribuyente reservando la expresión sujeto de la potestad, para otros obligados, dentro de los cuales ubica únicamente al responsable solidario.[3]

[2] Cfr. DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, Jorge Alfredo, *Obligaciones Civiles,* Derecho Civil, México, D.F., Porrúa, 1990.

GONZÁLEZ ALCÁNTARA, Juan Luis, *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, D.F., Porrúa-UNAM, 2001, pp. 2745 a 2749.

[3] GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Depalma, 2003, pág. 440.

Sin embargo, no incluyen a la figura del retenedor como sujeto pasivo de la obligación tributaria. Para subsanar dicha omisión, propongo el siguiente concepto: la *retención del impuesto* es la obligación formal secundaria de hacer consistente en guardar o conservar temporalmente el importe de dicho impuesto, con la finalidad de hacerlo llegar a la Hacienda Pública, en el término fijado por la ley respectiva, a cargo de contribuyentes indirectos, que se ven beneficiados con la figura del traslado, la cual consiste en la entrega de una cantidad idéntica al impuesto causado al referido contribuyente; y tratándose de impuestos directos causados por sujetos distintos del contribuyentes, pero ligados a éste por una relación de trabajo, de negocios o de cualquiera otra índole, de difícil fiscalización, de donde les resulta la obligación de coadyuvancia obligatoria con la autoridad fiscal.

2. El entero del impuesto

Es el cumplimiento de la obligación formal secundaria de hacer, consistente en entregar materialmente a la Hacienda Pública el importe del impuesto causado, ya sea que éste derive de una actuación propia, en su calidad de contribuyente o de un sujeto pasivo distinto de éste.

c) Los derechos de los contribuyentes.

Los contribuyentes tienen como principales derechos los consistentes en la autodeterminación fiscal, la autorregulación, la presentación de declaraciones complementarias, la solicitud de devolución de contribuciones pagadas indebidamente o en exceso, así como la posibilidad de hacer valer todos los medios de defensa que establecen las leyes, en contra de los actos y resoluciones de las autoridades fiscales, tales como las instancias de inconformidad o de aclaración, los recursos administrativos, el contencioso administrativo y el juicio de amparo, tanto indirecto como directo, así como solicitar las condonaciones de pago, entre los más importantes.

IV. El pago en especie

A continuación, procedo al estudio crítico del pago y entero del impuesto a que alude la ley que a continuación transcribo:

> **IMPUESTO SOBRE SERVICIOS EXPRESAMENTE DECLARADOS DE INTERÉS PÚBLICO POR LEY, EN LOS QUE INTERVENGAN EMPRESAS CONCESIONARIAS DE BIENES DEL DOMINIO DIRECTO DE LA NACIÓN (LEY QUE ESTABLECE, REFORMA Y ADICIONA LAS DISPOSICIONES RELATIVAS A DIVERSOS IMPUESTOS)**

TEXTO VIGENTE

Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1968

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

GUSTAVO DÍAZ ORDAZ, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes, sabed:

Que el H. Congreso de la Unión se ha servido dirigirme el siguiente

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

LEY QUE ESTABLECE, REFORMA Y ADICIONA LAS DISPOSICIONES RELATIVAS A DIVERSOS IMPUESTOS.

ARTÍCULOS PRIMERO A OCTAVO.- …….

SERVICIOS EXPRESAMENTE DECLARADOS DE INTERES PÚBLICO POR LEY, EN LOS QUE INTERVENGAN EMPRESAS CONCESIONARIAS DE BIENES DEL DOMINIO DIRECTO DE LA NACIÓN.

ARTÍCULO NOVENO.- Se establece un impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por Ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.

"**ARTÍCULO 1o**.- El impuesto a que esta Ley se refiere grava el importe total de los pagos que se efectúen por los servicios prestados por empresas que funcionen al amparo de concesiones federales para el uso de bienes del domino directo de la Nación, cuando la actividad del concesionario esté declarada expresamente de interés público por la ley. El objeto del impuesto comprenderá:

a). - Los pagos al concesionario;

b). - Los pagos a las empresas que por arreglos con el concesionario contraten los servicios y presten los que sean complementarios;

c). - Los pagos a cualquiera otra empresa que intervenga entre el que cubra el costo total del servicio y el concesionario".

"**ARTÍCULO 2o**.- Son sujetos del impuesto las personas que hagan los pagos que se mencionan en el artículo 1o.

Las personas que reciben pagos responderán solidariamente del cumplimiento de las obligaciones establecidas en esta ley y deberán recabar el impuesto a cargo de los sujetos".

"**ARTÍCULO 3o**.- Sólo estarán exentos del impuesto la Federación y los sujetos señalados en las fracciones I y II del artículo 16 del Código Fiscal de la Federación. Las exenciones o limitaciones respecto de impuestos federales, establecidas en otras leyes, quedan derogadas en lo que toca al pago del impuesto a que esta ley se refiere".

"**ARTÍCULO 4o.**- La base del impuesto será el monto total de los pagos en efectivo o en especie que se hagan por los conceptos señalados en el artículo 1o. de esta ley".

"**ARTÍCULO 5o**.- El impuesto se determinará aplicando la tasa de 25% a la base señalada en el artículo que antecede".

"**ARTÍCULO 6o**.- Los responsables solidarios deberán presentar declaraciones mensuales en las que determinarán el monto del impuesto, utilizando al efecto las formas que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Las declaraciones deberán presentarse en la oficina receptora correspondiente, dentro de los veinte días siguientes al mes de calendario en que se hubieren recibido los pagos".

"**ARTÍCULO 7o.**- Los responsables solidarios deberán enterar el impuesto al presentar la declaración a que se refiere el artículo 6o. de esta ley".

Del contenido de dicha ley se desprende que: el objeto del impuesto lo constituyen los pagos al concesionario, así como los pagos a las empresas que por arreglos con el concesionario contraten los servicios y presten los que sean complementarios y los pagos a cualquier otra empresa que intervenga entre el cubra el costo total del servicio y el concesionario. Son sujetos del impuesto las personas que hagan los pagos que se mencionaron anteriormente.

La base el impuesto la constituye el monto total de los pagos en efectivo o en especie que se hagan por los conceptos señalados como objeto del impuesto. Por último, la determinación del monto del impuesto se obtiene aplicando la tasa del 25%, del monto total de los pagos en efectivo o en especie que se lleven a cabo.

Los responsables solidarios, los cuales, ser los concesionarios, al ser éstos un sujeto distinto de los contribuyentes, a los cuales la referida ley les impone las obligaciones formales consistentes en presentar declaraciones mensuales y enterar el impuesto causado al presentar dicha declaración.

De acuerdo con lo anterior, se desprende, que los concesionarios no constituyen el contribuyente sino sólo el retenedor y enterador del impuesto y, en su caso, el responsable solidario ante la omisión del referido impuesto.

Por otro lado, conviene precisar que a través del **Acuerdo publicado el 1 de julio de 1969**, el titular del Poder Ejecutivo Federal, autorizó a la Secretaría de Hacienda y Crédito Públicos a recibir de los concesionarios de estaciones de radio y televisión el pago del impuesto a que dicha ley se refiere con algunas modalidades, particularmente la señalada en el inciso a) del artículo primero de dicho acuerdo, el cual a la letra expresa:

> **PRIMERO**.-.....
>
> a).- Los concesionarios que, en su calidad de obligados solidarios al pago de dicho impuesto y por tanto como terceros interesados en el cumplimiento de esa obligación, lo tomen a su cargo, podrán solicitar se les admita el pago de su importe con el 12.5% del tiempo diario de transmisión de cada estación.....

Como se advierte de la transcripción anterior, en el referido Acuerdo se reconoce expresamente que los concesionarios tienen la calidad de responsables solidarios, de donde se desprende implícitamente que dichos concesionarios resultan retenedores y enteradores del impuesto, y que, en caso de omisión de dichas obligaciones, incurrirán en la figura de la responsabilidad solidaria.

Por otro lado, de manera contraria al texto de la propia ley se otorga la posibilidad de efectuar el entero del impuesto con el 12.5% del tiempo diario de transmisión de cada estación, es decir, en especie, sin que tal prerrogativa esté expresamente prevista en la ley.

En efecto, pues el artículo 4° de la ley en mención establece que la base el impuesto será el monto total de los pagos en efectivo o en especie que se hagan por los conceptos señalados en el artículo primero de dicha ley, de donde se desprende que, en su caso los pagos que se efectúen en efectivo o en especie, sólo comprende a los que hagan la contraparte de los concesionarios a estos últimos, pero no que los referidos concesionarios puedan enterar en especie el pago del impuesto que retuvieron, derivado de los ingresos que obtuvieron en efectivo o en especie, en pago de los referidos servicios.

En otras palabras, en el referido Acuerdo se confunde a las figuras del *contribuyente, con las del retenedor y enterador*, y ello trae como consecuencia que se establezca una hipótesis no prevista expresamente en la ley, con lo cual se contraviene la misma y se viola la constitución federal, en virtud de que el Ejecutivo Federal no está facultado para modificar una ley, ni para crear figuras legislativas, dado que tal facultad sólo corresponde al Congreso de la Unión (principio de reserva de ley).

A pesar de las violaciones legales y constitucionales del referido Acuerdo, a que he hecho referencia, el entonces Titular del Poder Ejecutivo Federal, Vicente Fox Quezada, emitió el Decreto por el que se autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a recibir de los concesionarios de las estaciones de Radio y Televisión el pago del impuesto que se indica en el mismo.

En el referido Decreto en su parte considerativa se hace mención que el mismo se refiere al Artículo 9 de la Ley que establece reforma y adiciona las disposiciones relativas a diversos impuestos publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1968, y cuya vigencia se inició el 1 de julio de 1969, que establece un impuesto que grava el importe total de los pagos que se efectúen por los servicios prestados por empresas que funcionan al amparo de concesiones federales para el uso de bienes del dominio directo de la nación, cuando la actividad del concesionario esté declarada del interés público por ley.

Las consideraciones anteriores, son inexactas, en virtud de que sin mencionar expresamente el nombre de la ley a que se refiere el artículo 9 del Acuerdo de 31 de diciembre de1968, es precisamente: Ley del Impuesto Sobre Servicios Expresamente Declarados de Interés Público por Ley, en los que intervengan Empresas Concesionarias de Bienes del Dominio Directo de la Nación.

Lo anterior es de esa manera, en atención a que, del texto de dicha ley, cuyo análisis crítico analicé anteriormente quedo demostrado que el impuesto respectivo es a cargo de la contraparte de los concesionarios y no como erróneamente se menciona en el referido Acuerdo que se trata de un impuesto a cargo de los referidos concesionarios, dado que éstos únicamente tienen la calidad de retenedores y enteradores del referido impuesto y, en su caso, de responsables solidarios.

De tal suerte, que al permitir que los concesionarios enteren el impuesto retenido, derivado del impuesto causado por la contraparte de los referidos concesionarios, en especie con tiempo de transmisión se tergiversa el texto expreso de dicha ley y como consecuencia se viola la misma, al conceder una prerrogativa que carece de sustento legal y constitucional.

Además de todo lo anterior, sin aludir a la base del impuesto, que es en cantidad del 25% del monto total de los pagos recibidos, constituye el monto del mismo, crea una base no prevista en la ley en el sentido de que los concesionarios podrán optar por realizar el pago del impuesto a que se refiere el artículo 9 de la ley arriba mencionada, en realidad se trata del entero del impuesto, la cual constituye una figura diversa del pago del mismo, según se ha reseñado en el curso del presente trabajo.

El referido Acuerdo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de octubre de 2002, reitera los vicios de inconstitucionalidad, que afectaban al diverso de 1° de julio de 1969, dado que los mismos tienen en común ser inconstitucionales, al permitir que el enterador del impuesto lo haga en especie, hipótesis que no está prevista expresamente en la ley de que se trata, así como modificar la tasa del impuesto del 25%, con 18 minutos diarios de transmisión, en el caso de las estaciones de televisión y con 35 minutos de radio, para la difusión de materiales gravados del poder ejecutivo, con una duración de 20 a 30 segundos.

Los referidos tiempos de transmisión, de manera discrecional, se han fijado en un importe que oscila entre los 2,400 y 2,700 millones de pesos anuales, los cuales no hacen mención a que ello equivale al 25% de la tasa del impuesto respectivo.

En otras palabras, para determinar la base del impuesto, en los términos de la ley de la materia debe tomarse en cuenta el monto total de los pagos en efectivo o en especie que hubieren recibido los concesionarios por la prestación de los servicios de trasmisión de radio y televisión; y aplicarse a dicho monto la tasa del 25%.

Sin embargo, con el referido tratamiento se viola lo dispuesto en el artículo 6° de la ley de la materia, el cual previene que los responsables solidarios, en el caso los concesionarios, deberán presentar declaraciones mensuales en las que se determinará el monto del impuesto, mismas que deben presentarse en la oficina receptora correspondiente dentro de los 20 días siguientes al mes calendario en que se hubieren recibido los pagos.

En suma, los referidos Acuerdos que se comentan son inconstitucionales, al atribuir a los retenedores del impuesto, el tratamiento de contribuyentes, y sobre todo al permitir que el entero del impuesto se efectúe en especie, con tiempo de transmisión en las estaciones de radio y televisión, el cual es a todas luces innecesario, dado que tanto la ley federal de radio y televisión así como la diversa ley federal de telecomunicaciones, establecen la obligación de efectuar transmisiones gratuitas de los anuncios y programas de interés general elaborados por el Poder Ejecutivo Federal.

Sin embargo, como consecuencia del tratamiento inequitativo e inconstitucional, en las leyes de ingresos respectivas, de manera equívoca se señala que por concepto del impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación se perciben cero pesos cero centavos y se añade que durante el ejercicio fiscal relativo el pago en especie de dicho impuesto asciende en una cantidad que oscila entre los dos mil y dos mil setecientos cuarenta millones de pesos.

En otras palabras, el tiempo de transmisión de 18 minutos diarios en el caso de estaciones de televisión y 35 minutos en las de radio, para la difusión de materiales grabados del poder ejecutivo, con una duración de 20 a 30 segundos tienen dicho precio, el cual a todas luces resulta excesivo e innecesario.

En efecto, pues conforme a lo dispuesto en el artículo 251 al 253, de la Ley Federal de Telecomunicaciones y Radiodifusión los concesionarios están obligados a efectuar transmisiones gratuitas diarias en cada estación, en los siguientes términos:

> **Capítulo III**
>
> **De los Tiempos Gratuitos para el Estado Sección I Tiempo del Estado**
>
> **Artículo 251**. Los concesionarios de uso comercial, público y social que presten el servicio de radiodifusión deberán efectuar transmisiones

> gratuitas diarias en cada estación y por cada canal de programación, con una duración de hasta treinta minutos continuos o discontinuos, dedicados a difundir temas educativos, culturales y de interés social. Los tiempos de transmisión serán administrados por la Secretaría de Gobernación, la que oirá previamente al concesionario y de acuerdo con ellos fijará los horarios a lo largo de sus horas de transmisión. El Ejecutivo Federal señalará las dependencias que deberán proporcionar el material para el uso de dicho tiempo y las emisiones serán coordinadas por la Secretaría de Gobernación. Los concesionarios de uso social estarán exentos del impuesto establecido en la Ley del impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación.
>
> **Artículo 252**. La forma en que podrán dividirse esos treinta minutos será la siguiente:
>
> I. Quince minutos en formatos o segmentos de no menos de veinte segundos cada uno, y
>
> II. Quince minutos en formatos o segmentos no menores de cinco minutos cada uno.
>
> **Artículo 253**. Todos los concesionarios de uso comercial, público y social que presten servicios de radiodifusión estarán obligados a transmitir el Himno Nacional a las seis y veinticuatro horas, y en el caso de la televisión, además, simultáneamente la imagen de la bandera nacional."

Además de lo anterior, el artículo 27, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que todos los bienes pertenecen a la nación, dentro de los cuales se encuentra comprendido el espacio aéreo, lo cual permite explotar al propio Estado el espectro radioeléctrico que permite la transmisión de las ondas de la radio y de la televisión.

Lo anterior significa que el Estado para difundir las noticias, informaciones y todo tipo de comunicaciones de interés general, pueden explotar el referido espacio aéreo con recursos propios, como en la práctica sucede.

En efecto, pues por lo que toca a las estaciones de radio el Estado cuenta con RADIO UNAM, RADIO EDUCACION, y por lo que toca a la Televisión existen los

canales públicos denominados CANAL DEL CONGRESO, CANAL DEL PODER JUDICIAL FEDERAL, TV UNAM, CANAL ONCE DEL IPN, entre otros.

En suma, es costoso, innecesario e inconstitucional el tratamiento que el Acuerdo del Poder Ejecutivo de 10 de octubre de 2002, otorga a los concesionarios de Radio y Televisión comerciales, confundiendo las figuras de contribuyente, retenedor y enterador.

V. Conclusiones

Primera.- El pago en materia fiscal consiste en el cumplimiento de la obligación principal del contribuyente, a través de la entrega de una suma de dinero, un título de crédito o una transferencia electrónica.

Segunda.- El pago en materia fiscal en especie consiste en la entrega de diversas formas o naturalezas que impliquen un valor intrínseco susceptible de revestirse fácilmente en una suma de dinero.

Tercera.- El pago en especie de créditos fiscales no está expresamente previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sin embargo, el mismo no lo viola.

Cuarta.- En la Ley del Impuesto Sobre Servicios Expresamente Declarados de Interés Público por Ley, en los que intervengan Empresas Concesionarias de Bienes del Dominio Directo de la Nación, no se autoriza el pago de dicho impuesto en especie, sino los pagos al concesionario, que le efectúen los contratantes de sus servicios.

Quinta.- Son inconstitucionales los Acuerdos de los Titulares del Poder Ejecutivo Federal de 1° de julio de 1969 y 10 de octubre de 2002, al autorizar el entero en especie del impuesto, confundiendo las figuras del contribuyente, con las del retenedor y enterador del mismo.

Sexta.- A fin de que la Hacienda Pública, perciba el importe del impuesto de la ley que se comenta, se sugiere la abrogación del Acuerdo de 10 de octubre de 2002 y se restablezca la aplicación de dicha ley, en sus términos.

Séptima.- Se sugiere la derogación de la fracción II, del artículo 27 de la Ley Minera, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 26 de junio de 1992, sustituyéndola por la obligación de pagar impuestos, en lugar de derechos, los cuales tratándose de metales y piedras preciosas deberán cubrirse en especie.

Bibliografía

Libros

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, Jorge Alfredo, *Obligaciones Civiles,* Derecho Civil, México, D.F., Porrúa, 1990.

GONZÁLEZ ALCÁNTARA, Juan Luis, *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, D.F., Porrúa-UNAM, 2001.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Depalma, 2003.

VEDEL, Georges, *Droit Administratif*, Paris, Thémis, 1968.

Legislativas

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Leyes de Ingresos de la Federación. Años 2020, 2019, 2018, 2017, 2016.

Ley del Impuesto sobre Servicios expresamente Declarados de Interés Público por Ley, en los que intervengan Empresas Concesionarias de Bienes de Dominio Directo de la Nación.

Código Fiscal de la Federación vigente.

Ley Federal de Telecomunicaciones y Radiodifusión.

Otras Fuentes

1. Acuerdo emitido por el Titular del Poder Ejecutivo, Gustavo Díaz Ordaz de 27 de junio de 1969, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de julio de 1969, que autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a recibir de los concesionarios de estaciones de Radio y Televisión el pago del Impuesto a que la Ley relativa se refiere.
2. Decreto de 10 de julio de 2002, publicado en el Diario Oficial de la Federación en la misma fecha, emitido por el Titular del Poder Ejecutivo Federal, Vicente Fox Quezada, en el que se establece que los concesionarios pagarán las contribuciones a que se refiere la Ley del Impuesto sobre Servicios Expresamente Declarados de Interés Público por ley, en los que Intervengan Empresas Concesionarias de Bienes del Dominio Directo de la Nación, con dieciocho minutos diarios de transmisión, en el caso de estaciones de televisión y con treinta y cinco minutos diarios en las de radio, para la difusión de materiales grabados del Poder Ejecutivo Nacional, con una duración de veinte a treinta segundos.
3. EL TIEMPO FISCAL COMO FUENTE DE RECAUDACIÓN EFECTIVA PARA EL ESTADO. Tesina para obtener el Diploma de Especialidad en Derecho Fiscal. Concepción Sarahí Paredes Montijo, Facultad de Derecho. División de Estudios de Posgrado. UNAM. México, 2006.
4. Impuesto sobre Servicios expresamente Declarados de Interés Público por Ley, en los que intervengan Empresas Concesionarias de Bienes de Dominio Directo de la Nación**.** Esquivel Camacho Victorino. Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa. Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Año II, Número 5. Dic. 2010. México.

EL INSTITUTO MEXICANO DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL COMO AUTORIDAD FISCAL AUTÓNOMA: RETOS Y CONSECUENCIAS

Luz María Anaya Domínguez*

Resumen

En este artículo se analiza el contenido de la Ley Federal de Protección a la Propiedad Industrial, que define y le atribuye facultades de autoridad fiscal al Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial.

Abstract

This article analyzes the content of the Federal Law for the Protection of Industrial Property, which defines and attributes powers of fiscal authority to the Mexican Institute of Industrial Property.

Palabras claves: Ley Federal de Protección a la Propiedad Industrial, Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, Autoridad Fiscal Autónoma, Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Key words: Federal Law for the Protection of Industrial Property, Mexican Institute of Industrial Property, Autonomous Tax Authority, Administrative Enforcement Procedure.

* Licenciada y Maestra en Derecho, por la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, Ciudad Universitaria, Magistrada fundadora de la Sala Especializada en Materia de Propiedad Intelectual del Tribunal Federal de Justicia Administrativa e integrante de la Junta de Gobierno y Administración del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Correo electrónico: luz.anaya@tfjfa.gob.mx

Para empezar quiero reconocer la iniciativa del Titular de la Procuraduría Fiscal de la Federación, Lic. Carlos Romero Aranda, para convocar a servidores públicos en activo o en retiro, a expresar sus ideas, como una forma de refrendar compromisos institucionales que tienen que ver con la constante capacitación y desarrollo intelectual que requiere el ejercicio de la abogacía, desde cualquier ámbito, ya sea el público o el privado; por ello, no tengo la menor duda, que esta revista al ser un espacio serio de reflexión, se posesionará como un referente a nivel nacional e internacional, con repercusiones históricas.

Por mi parte quiero agradecer profundamente la distinción de considerarme para aportar y expresar algunas ideas, con el único fin de fortalecer la vida institucional de nuestro país.

I. Introducción

Hace algunos días entró en vigor una nueva ley que regula la propiedad industrial, cuyo contenido y alcances se han estado comentado y analizando por los interesados en la materia, en diversos foros.

Como cualquier legislación nueva contiene muchos temas ya contemplados en la anterior, pero también se incluyen figuras y aspectos novedosos que pretenden estar a la altura de lo que esperan los especialistas de la materia; o, por lo menos, cubrir los vacíos legales o llevar a cabo la regulación que cada tema requiere.

Dentro de las nuevas facultades que previene la nueva Ley Federal de Protección a la Propiedad Industrial, a cargo del Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial (IMPI), se encuentran: determinar en cantidad líquida el monto de las multas que imponga y, en su caso, de los respectivos accesorios; requerir su pago y recaudar el crédito fiscal resultante; exigir el pago de los créditos fiscales que no hubiesen sido cubiertos oportunamente a través del procedimiento administrativo de ejecución, en términos del Código Fiscal de la Federación; lo anterior significa el reconocimiento de autoridad fiscal al IMPI, razón por la cual decidí centrar este artículo en dicho tema, para reflexionar sobre las consecuencias que tiene una reforma de esta magnitud y los retos que sin lugar a dudas deberá enfrentar el citado instituto en esta nueva etapa.

II. Antecedentes del Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial

En México, el primer ordenamiento jurídico en materia de propiedad industrial relacionado con las invenciones fue el Decreto de las Cortes Españolas, expedido el 2 de octubre de 1820. Doce años más tarde, el día 7 de mayo de 1832, aparece la primera Ley mexicana en la materia, conocida como Ley sobre el Derecho de

Propiedad de los Inventores o Perfeccionadores de algún Ramo de la Industria. De esos años data también la existencia de una publicación llamada "Gaceta", como medio de comunicación oficial en materia de propiedad industrial.[1]

En 1942 se publicó la primera ley que reguló, en un solo ordenamiento, lo relativo a patentes y marcas.[2]

El 5 de junio de 1989, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Manual General de Organización de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, en el que se estableció la existencia de la Dirección General de Desarrollo Tecnológico, que cuyo objetivo era: Coadyuvar con los propósitos de desarrollo tecnológico del país, mediante la aplicación de políticas que regulan la incorporación de tecnología y el fomento a la inventiva nacional, promoviendo la tecnología adecuada para el pulso y consolidación de la planta industrial nacional y evaluando el comportamiento y grados de asimilación tecnológica, de conformidad con la Ley Sobre el Control y Registro de la Transferencia de Tecnología y el Uso y Explotación de Patentes y Marcas. Así mismo vigilar el cumplimiento de las disposiciones legales en materia de propiedad industrial, gestionando todo lo relativo al registro, renovación, publicación y otorgamiento de marcas, nombres y avisos comerciales y denominaciones de origen, patentes y certificados de invención, dibujos y modelos industriales, comprendidas en la Ley de Invenciones y Marcas, protegiendo los derechos de los usuarios de este sistema.

"La Dirección General de Desarrollo Tecnológico (DGDT), dependiente de la Secretaría de Comercio y Fomento industrial, es el antecedente inmediato del IMPI. La DGDT tenía encomendada una serie de actividades encaminadas a promover el desarrollo tecnológico, especialmente a través de la protección a la propiedad industrial y la regulación de la transferencia de tecnología. No obstante, la instrumentación de una profunda política de desregulación por parte del gobierno federal trajo como consecuencia importantes cambios en la estructura institucional de *propiedad industrial*".[3]

El 27 de junio de 1991, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la Ley de Fomento y Protección de la Propiedad Industrial, en la que se contempló la

[1] Presentación en PDF. Disponible en: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/59611/IA1994-1996.pdf Fecha de consulta: 11 de diciembre de 2020.

[2] FERNÁNDEZ, Ruiz Jorge, Derecho Administrativo y Administración Pública, CDMX, Porrúa, 2009, pág. 520.

[3] IMPI, *Conoce el IMPI,* Gobierno de México. Disponible en: https://www.gob.mx/impi/acciones-y-programas/conoce-el-impi-que-es-el-impi#:~:text=El%2010%20de%20diciembre%20de,a%20la%20Secretar%C3%ADa%20de%20Econom%C3%ADa Fecha de consulta: 11 de diciembre de 2020.

creación del Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, como un organismo descentralizado, con personalidad jurídica y patrimonio propio, con las siguientes atribuciones:

I. Ser órgano de consulta y apoyo técnico de la Secretaría, en materia de propiedad industrial:

II. Difundir, asesorar y dar servicio al público en esta materia:

III. Coadyuvar con la Secretaría en la realización de sus funciones previstas en los artículos 5º y 6º de esta Ley:

IV. Fomentar y mantener actualizados los acervos sobre invenciones publicadas en el país o en el extranjero,

V. Realizar estudios sobre la situación de la propiedad industrial en el ámbito internacional;

VI. Efectuar investigaciones sobre el estado de la técnica, y

VII. Las demás que se requieran para su eficaz funcionamiento

El 10 de diciembre de 1993 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto por el que se crea el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, quedando agrupado en el sector coordinado por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial.

Ahora bien, con el fin de conocer algunas de las acciones emprendidas por el Instituto a lo largo de su operación, en su artículo denominado “Los Primeros veinte años del Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial”, Miguel Ángel Margáin realiza una lista de las actividades mas relevantes, dentro de las cuales, entre otras, señala las siguientes:

- “El 24 de diciembre de 1996, fue publicado el Decreto de Promulgación de la Nueva Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA), misma que entró en vigor a partir del 24 de marzo de 1998 y concede al IMPI atribuciones para sancionar infracciones en materia de comercio”.[4]

[4] MARGÁIN, Miguel Ángel, *Los primeros veinte años del Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial*, en MICHAUS ROMERO, Martín y CABALLERO LEAL, José Luis, (Coords), Estudios de Derecho de Autor y Propiedad Industrial, CDMX, Porrúa, 2015, pág. 247.

- "En marzo de 1999, el IMPI inició una nueva etapa con la puesta en operación de proyecto institucional "El IMPI hacia el año 2000", y con la finalidad de atender la creciente demanda de servicios, ampliando la cobertura hacia los habitantes residentes en otras ciudades del país, al contemplar la creación de cuatro oficinas regionales en la ciudades de Guadalajara, Jalisco el 10 de abril de 2000; Monterrey, Nuevo León el 21 de noviembre de 2000; León, Guanajuato el 15 de agosto de 2002; Mérida, Yucatán el 22 de febrero de 2002 y finalmente el 16 de julio de 2007 la oficina Regional Centro de Puebla, Puebla".[5]

- "En 2006 se puso en operación el Portal de Pagos y Servicios Electrónicos (PASE)".[6]

- "Se puso en operación en 2009 el portal de consulta electrónica de la Gaceta de Propiedad Industrial (Portal SIGA), mediante el cual se brinda el servicio de consulta de manera gratuita para el público usuario".[7]

- "El portal de consulta de expedientes electrónicos por Internet Visor de Documentos de Propiedad Industrial (VIDOC), entró en operación en 2009, el cual permite al público usuario, de manera gratuita, consultar los expedientes de marcas, patentes, colecciones del Centro de Información Tecnológica y procedimientos contenciosos, entre otros".[8]

- La presentación de solicitudes de marca y diseños industriales en línea entró en operación en el 2012".[9]

A 27 años de su creación, se debe resaltar que el Instituto ha cumplido a cabalidad con su encomienda, pues actualmente goza de un reconocimiento internacional en el campo de la protección a la Propiedad Industrial; y de manera interna, se debe resaltar su autosuficiencia presupuestaria, pues lo que recaba por concepto de derechos cobrados por la prestación de sus servicios, además de permitir su operación, genera más recursos públicos. Al respecto teniendo a la vista el informe

[5] Ídem.

[6] Ibíd., pág. 248.

[7] Ibíd., pág. 249.

[8] Ídem.

[9] Ídem.

de labores rendido en el año 2017, por su Director General, se desprende que: Los ingresos recibidos ascendieron a 999.3 millones de pesos, mientras que el presupuesto ejercido fue de 707.4 millones de pesos.[10]

En ese sentido, implicará un reto el constituirse como una autoridad fiscal, como lo define la ley; pues si bien se trata de una entidad que está acostumbrada a generar y administrar recursos económicos, lo cierto es que estos recursos llegan de manera directa, es decir, el Instituto tiene establecidas las tarifas que cobra por cada trámite que presta y los interesados deben aportarla para obtener el servicio público; sin embargo ahora como autoridad fiscal, deberá salir a recaudar los ingresos que tengan origen en las multas que imponga, en muchos casos, al resolver controversias entre particulares.

III. Naturaleza jurídica del IMPI

De acuerdo con el artículo 5° de la Ley Federal de la Protección a la Propiedad Industrial, el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, autoridad administrativa en materia de propiedad industrial, es un organismo descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio propio.

Ahora bien, al ser un organismo descentralizado forma parte de la administración pública paraestatal, tal y como lo señala el artículo 1° de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal; y, se encuentra sectorizado a la Secretaría de Economía.

Como todo organismo descentralizado, se caracteriza por tener personalidad jurídica propia, lo que le permite poder asumir el control total de sus determinaciones sin estar supeditado a la estructura jerárquica, a la que obedece las dependencias de la administración pública centralizada.

En cuanto al patrimonio propio, como quedó señalado en líneas anteriores, el instituto genera ingresos, a través de los derechos que cobra por la prestación de sus servicios; ingresos con los que sustenta su actividad, y más aún es superavitario, al no ocupar para su operación todos los recursos económicos que recauda.

El IMPI es una entidad cuyas decisiones tienen una naturaleza compleja, toda vez que por un lado actúa como autoridad en materia de propiedad industrial y con imperio para la imposición de multas; y por el otro, tiene asignada una actividad

[10] IMPI, *INFORME anual 2017*; IMPI, pág. 127.

materialmente jurisdiccional al resolver conflictos entre particulares, por violación a los derechos protegidos por la ley.

En la práctica la materia de protección a la propiedad intelectual tiene muchos rasgos de complejidad, que en lo personal no he identificado en alguna otra materia, pues se mezcla el derecho público y el derecho privado, junto con los principios que los determinan e incluso con los aspectos procesales, lo que al final da como resultado, procedimientos sui generis para poder obtener la protección de los derechos de propiedad industrial.

IV. Nueva Ley Federal de Protección a la Propiedad Industrial (IMPI autoridad fiscal)

Como se mencionó desde la introducción, el pasado 5 de noviembre de 2020, comenzó la vigencia de la Ley Federal de Protección a la Propiedad Industrial, que define y le atribuye facultades de autoridad fiscal al Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, de ahí que dicho tema sea uno de los novedosos de dicha ley; se debe precisar que dicha facultad, en conjunto con la de determinación de daños y perjuicios, entrarán en vigor a más tardar el 5 de noviembre de 2021, lo anterior al establecerse en su artículo décimo séptimo transitorio una *vacatio legis*, con el fin de dar oportunidad al Instituto de contar con la normatividad, los recursos humanos y materiales, para poder llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, contra aquellas personas que se les haya impuesto una multa y no la hayan pagado.

Para poder analizar el tema y tener mayor claridad, se debe hacer referencia en primer término a la exposición de motivos que sustenta la nueva ley, en la parte relativa a la facultad que se otorgó al IMPI para exigir el pago de los créditos fiscales.

1. Exposición de motivos de la ley

"Con la finalidad de proporcionar las herramientas necesarias que permitan cumplimentar uno de los objetos de la Ley de la Propiedad Industrial consistente en sancionar los actos que atenten contra la propiedad industrial o que constituyan competencia desleal relacionada con la misma, se propone facultar al Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial para determinar en cantidad líquida el monto de las multas que imponga y, en su caso, de los respectivos accesorios; requerir su pago y recaudar el crédito fiscal resultante; exigir el pago de los créditos fiscales que no hubiesen sido cubiertos oportunamente a través del procedimiento administrativo de ejecución, a que se refiere el Código Fiscal de la Federación.

Cabe señalar que la Procuraduría Federal de Protección al Consumidor, organismo descentralizado del Sector Economía, sectorización que comparte con el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, cuenta con facultades similares respecto de las multas que impone".[11]

"Las multas impuestas por el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial serán consideradas créditos fiscales y se recaudarán o, en su caso, ejecutarán por éste, en su carácter de autoridad fiscal, bajo el Procedimiento Administrativo de Ejecución previsto en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

El Instituto implementará mecanismos para el pago de multas a través del uso de medios electrónicos o de cualquier otra tecnología, además los ingresos por concepto de multas impuestas por el Instituto serán destinados a cubrir sus gastos de operación".[12]

Los puntos que se deben resaltar de dicha exposición son:

a) Se propone facultar al Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial para determinar en cantidad líquida el monto de las multas que imponga; al respecto debe indicarse que la facultad de imponer multas la tiene el Instituto desde su creación, sin embargo, el determinarlas en cantidad liquida junto con sus accesorios son funciones de carácter fiscal que se encomiendan a las autoridades ejecutoras, por lo que es esta última parte la novedosa.

b) Las multas impuestas por el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial serán consideradas créditos fiscales; al efecto debe recordarse que el artículo 4° del Código Fiscal de la Federación, define lo que debe entenderse por crédito fiscal.

c) Los créditos fiscales se ejecutarán por el instituto, en su carácter de autoridad fiscal, bajo el Procedimiento Administrativo de Ejecución previsto en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento; la posibilidad de llevar a cabo la ejecución del cobro de los créditos fiscales, sin duda es una de las mayores facultades coercitivas que deben ejercerse de manera responsable y dentro del marco legal.

[11] Exposición de motivos de la Ley Federal de Protección a la Propiedad Industrial, página 23.

[12] Exposición de motivos de la Ley Federal de Protección a la Propiedad Industrial, página 34.

2. Disposiciones de la ley

Ahora bien, los artículos relativos al tema que nos ocupa, quedaron redactados de la siguiente manera:

> **"Artículo 5**.- El Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, autoridad administrativa en materia de propiedad industrial, es un organismo descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio propio, el cual tendrá las siguientes facultades:
>
> …
>
> **VI.**- Determinar en cantidad líquida el monto de las multas que imponga y, en su caso, de los respectivos accesorios; requerir su pago y recaudar el crédito fiscal resultante;
>
> **VII**.- Exigir el pago de los créditos fiscales que no hubiesen sido cubiertos oportunamente a través del procedimiento administrativo de ejecución, en términos del Código Fiscal de la Federación;
>
> …"
>
> **"Artículo 393**.- Las multas que imponga el Instituto serán consideradas créditos fiscales y se recaudarán o, en su caso, ejecutarán por éste, en su carácter de autoridad fiscal, bajo el Procedimiento Administrativo de Ejecución previsto en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.
>
> El Instituto implementará mecanismos para el pago de multas a través del uso de medios electrónicos o de cualquier otra tecnología."
>
> **"Artículo 394**.- La persona que obstaculice o impida, por sí o por interpósita persona, el procedimiento administrativo de ejecución que ordene el Instituto será acreedor a las sanciones previstas en las fracciones I o III del artículo 388 de esta Ley."
>
> **TRANSITORIOS**
>
> "**PRIMERO**.- El presente decreto entrará en vigor a los noventa días hábiles siguientes al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

...

DÉCIMO SÉPTIMO.- Las disposiciones relativas a los artículos 5 fracciones VI, VII, VIII, 393, 394, 396 fracción I, 397, 398 y 400 de esta Ley, entrarán en vigor una vez que se lleven a cabo las modificaciones correspondientes a la estructura orgánica del Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, y éste cuente con los recursos presupuestales, financieros, humanos y materiales necesarios, lo cual deberá realizarse a más tardar dentro de un año contado a partir de la entrada en vigor a la que se refiere el artículo Primero Transitorio del presente Decreto".[13]

De la transcripción anterior, se desprende que un solo artículo de dos párrafos tiene repercusiones muy importantes tanto internas como externas para una entidad de la administración púbica paraestatal, pues de manera clara y contundente se establece que las multas impuestas por el Instituto se considerarán créditos fiscales, lo cual de suyo no es una novedad; pues es claro que esa naturaleza jurídica la tenía desde antes, lo que si es novedoso es atribuirle al IMPI el carácter de autoridad fiscal y en consecuencia otorgarle la facultad de llevar acabo el procedimiento administrativo de ejecución, lo que se traduce en la facultad superlativa que puede ejercer el poder ejecutivo por sí mismo, a través de un órgano de la administración pública centralizada o paraestatal.

"El procedimiento de ejecución es un procedimiento administrativo contradictorio... tiene como finalidad la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor...tiene el carácter de procedimiento de ejecución satisfactiva, ya que la satisfacción de interés del acreedor se logra mediante la prestación consistente en la obtención de una cantidad de dinero, y en casos muy excepcionales, de otros bienes".[14]

V. Consecuencias

Reconocer como autoridad fiscal al IMPI es otorgarle el imperio para llevar a cabo el cobro de créditos fiscales sin tener que recurrir a una autoridad judicial o jurisdiccional, es decir, el cobro de las multas impuestas en el ejercicio de sus

[13] CÁMARA DE DIPUTADOS*, Ley Federal de Protección a la Propiedad Industrial.* DOF. 1° de julio de 2020. Disponible en; http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm Fecha de consulta: 11 de diciembre de 2020.

[14] DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Derecho Financiero Mexicano*; Monterrey, Nuevo León, México; Porrúa, Decimocuarta edición; 1986; pág. 772.

atribuciones, podrán cobrarse a través del procedimiento administrativo de ejecución; lo que sin lugar a dudas si se realiza de manera correcta, traerá como consecuencia el fortalecimiento y mayor eficacia en las funciones del Instituto, además de un aumento de sus recursos económicos para cumplir con sus objetivos, por lo que se deben considerar por lo menos las siguientes acciones:

- **En el ámbito normativo**, dentro de la vacatio legis se deberá modificar el Reglamento Interior del IMPI con el fin de establecer la existencia y la competencia de la autoridad que llevará a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, para recaudar el monto de las multas no pagadas.

Si bien el procedimiento se encuentra en el Código Fiscal de la Federación, también lo es que dicho procedimiento se debe adaptar a las autoridades, funciones y facultades del Instituto, pues es claro que un procedimiento debe estar establecido de manera general, pero para su aplicación necesita complementarse e individualizarse para que la autoridad a quien se le encomiende lo pueda llevar a cabo.

También resulta necesario establecer las reglas para el manejo de los bienes embargados, pues si bien es cierto desde su creación el IMPI ha administrado los recursos que recauda vía derechos, lo cierto es que llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución tienen otras implicaciones, como por ejemplo el embargo en la vía administrativa.

- **En relación con los recursos humanos**, se deberá llevar a cabo la capacitación intensa del personal que llevará a cabo el procedimiento administrativo de ejecución; y en su caso, la contratación de nuevo personal, en caso de que resulte insuficiente el que ya se encuentre trabajando en la entidad o que dentro del personal que ya labore, no se cuente con el perfil para ocupar el puesto.

Tratándose de la capacitación se debe procurar que ésta resulte adecuada y suficiente, pues de ello dependerá el éxito que tenga el Instituto en su nueva función de autoridad fiscal; ya que en muchos casos las determinaciones de las autoridades no resultan sólidas legalmente hablando y acaban por no resistir un test de legalidad, por lo que se deberá declarar su nulidad con las repercusiones que ello implica.

Por otro lado, no debe perderse de vista que esta faculta de autoridad fiscal, tiene otras repercusiones que la simple recaudación, pues lo importante para el Instituto es cumplir con su obligación de proteger los derechos de propiedad industrial.

- **En relación con los recursos materiales**, se deberá proveer todo lo necesario para que se pueda llevar a cabo esta nueva encomienda, es decir, desde un espacio físico en donde puedan prestar sus servicios el personal que determinará en cantidad liquida los créditos fiscales, junto con sus accesorios; hasta dar las herramientas necesarias a los ejecutores que se deberán trasladar al lugar en donde deban requerir el pago del crédito fiscal.

VI. Retos para el Propiedad Industrial

- Tener la capacidad de asumirse como autoridad fiscal, ya que pasado el año de vacatio legis deberá estar preparado para iniciar los procedimientos administrativos de ejecución que se requieran para determinar en cantidad liquida y cobrar los créditos fiscales que deriven de multas no pagadas.

- Evitar que las facultades que se le otorgan como autoridad fiscal se queden como letra muerta, lo que puede ocurrir si el IMPI no establece y fortalece sus estructuras normativas y humanas.

- No se deberá perder de vista el caso de la Procuraduría Federal del Consumidor, pues en el año 2018, a través de una reforma legal idéntica a la que estamos comentando, se le otorgaron facultades de autoridad fiscal para llevar a cabo el cobro de las multas impuestas, a través del procedimiento administrativo de ejecución, pero que a la fecha no ha podido llevar a cabo dicho procedimiento para el cobro coactivo de los créditos fiscales.

- Que la determinación de las multas, su determinación en cantidad líquida y el requerimiento de pago deben encontrarse apegados a derecho, con el fin de evitar que a través de la vía jurisdiccional sus actuaciones se declaren nulas.

- Contar con un personal debidamente capacitado, con instalaciones y recursos materiales adecuados para poder iniciar su función de autoridad fiscal.

- Consolidarse como una verdadera autoridad fiscal, recaudadora de los créditos fiscales que determine, mismos que deberán técnicamente adecuados, debidamente fundados y motivados, con el fin de salvaguardar la protección de los derechos de propiedad industrial, combatir la impunidad y lograr un legitimación y reconocimiento de los particulares.

VII. Conclusiones

- Otorgarle legalmente el reconocimiento al Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial de autoridad fiscal, implica una gran responsabilidad, para determinar en cantidad liquida el crédito fiscal que tenga su origen en las multas que impone el propio Instituto; pero también lo fortalece en su estructura, facultades y economía al proporcionarle los elementos legales para hacer cumplir de forma directa sus determinaciones, con todas las implicaciones que ello conlleva.

- Las resoluciones que emita el IMPI tendrán mayor fortaleza, ya que al imponer una multa por violaciones a derechos de propiedad industrial o, en algunos casos por violaciones a los derechos de autor; y, poder en su caso, cobrarla de manera directa a través del procedimiento administrativo de ejecución, traerá como consecuencia un menor grado de impunidad y un mayor respeto a los derechos de propiedad intelectual.

- El primer gran reto que tiene el Instituto es diseñar y establecer los elementos normativos, los recursos humanos y materiales, que le permitan asumir el papel de autoridad fiscal, y con ello llevar a cabo de manera inobjetable el procedimiento administrativo de ejecución, para cobrar los créditos fiscales que haya determinado y liquidado previamente.

- El segundo reto, es lograr un cambio en la situación actual del Instituto, pues en este momento recauda recursos económicos directamente en sus oficinas, es decir, son los particulares quienes forzosamente realizan el pago de los derechos como contraprestación a los servicios que obtienen del Instituto; sin embargo, como autoridad fiscal deberá salir a obtener dichos recursos, deberá ejecutar el cobro de los créditos fiscales y litigar, llegado el caso, para demostrar la legalidad de su actuación.

- Se puede pronosticar que el Instituto asumirá con éxito su papel de autoridad fiscal, pues lleva 27 años administrando recursos económicos que el mismo genera y recauda, por lo que cuenta con una gran experiencia en ese tema.

Bibliografía

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano,* Monterrey, Nuevo León, Porrúa, 1986.

FERNÁNDEZ, Ruiz Jorge*, Derecho Administrativo y Administración Pública*, CDMX, México, Porrúa, Universidad Nacional Autónoma de México, 2009,

FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo,* México, D.F., Porrúa; 1989,

MARGÁIN, Miguel Ángel, *Los primeros veinte años del Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial*, en MICHAUS ROMERO, Martín y CABALLERO LEAL, José Luis, (Coords), Estudios de Derecho de Autor y Propiedad Industrial, CDMX, Porrúa, 2015.

IMPI*, INFORME anual 2017*, IMPI, 2018.

Exposición de motivos de la Ley Federal de Protección a la Propiedad Industrial.

CÁMARA DE DIPUTADOS, *Ley Federal de Protección a la Propiedad Industrial.* DOF. 1° de julio de 2020. http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm

LA JUSTICIABILIDAD DEL DERECHO A LA SALUD EN MÉXICO

Cintia Campos Garmendia*

Resumen

Los derechos sociales garantizados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos desde 1917, como lo es el derecho a la salud, habían sido vistos como meras enunciaciones de objetivos deseables, cuya verdadera y efectiva consecución estaba subordinada a la actuación legislativa y ejecutiva. Después de la reforma constitucional en materia de derechos humanos de 2011, se ha reconocido su interdependencia y justiciabilidad directa frente a tribunales, mediante la aplicación directa, no solo de la Constitución, sino de los tratados internacionales en la materia, como norma vinculante que no es excusable por falta de suficiencia presupuestal, oponible, incluso a particulares.

Abstract

The social rights guaranteed in the Political Constitution of the United Mexican States since 1917, such as the right to health, had been seen as mere enunciations of desirable objectives, the true and effective achievement of which was subordinate to legislative and executive action. After the 2011 constitutional reform on human rights, their interdependence and direct justiciability before courts have been recognized, through the direct application, not only of the Constitution, but also of international treaties on the matter, as a binding norm that it is not excusable for lack of budget sufficiency, enforceable, even against individuals.

* Licenciada en Derecho por el Tecnológico de Monterrey y Maestra en Derecho Procesal Constitucional por la Universidad Panamericana. Tiene doce años de trayectoria en el servicio público, actualmente se desempeña como Directora de Procedimientos Especiales Sancionadores del Instituto Nacional Electoral y es integrante del Servicio Profesional Electoral Nacional. Correo electrónico: campos.cintia@gmail.com

Palabras clave: Derechos Sociales, Derecho a la Salud, Justiciabilidad Directa.

Key words: Social rights, Right to health, Direct justiciability.

A partir de la reforma Constitucional del 10 de junio del 2011, el juicio de amparo debe verse como una herramienta fundamental para lograr la máxima eficacia de los derechos humanos. En este proceso, más que en cualquier otro, los derechos fundamentales deben ser interpretados y aplicados desde la Constitución y los Tratados Internacionales en los que México forme parte.

En este sentido, de acuerdo con Ferrer Mac-Gregor y a Rubén Sánchez,[1] a la luz del artículo 25.1 del Pacto de San José, el Estado Mexicano debe velar porque el juicio de amparo sea efectivo, es decir que represente una posibilidad real de defensa al gobernado y que se capaz de conducir a un análisis por parte de un tribunal competente a efecto de establecer si hubo o no una violación, y en su caso dictar una reparación.

Dicha reforma constitucional amplió la legitimación activa y la extendió al "interés legítimo" mismo que siempre ha estado ligado a la protección de los intereses difusos, es decir, aquellos consignados de alguna manera en el derecho positivo que repercuten en integrantes de amplios sectores de la sociedad.

En este sentido, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 4º establece el derecho a la salud *"Toda persona tiene derecho a la protección de la salud. La Ley definirá las bases y modalidades para el acceso a los servicios de salud y establecerá la concurrencia de la Federación y las entidades federativas en materia de salubridad general, conforme a lo que dispone la fracción XVI del artículo 73 de esta Constitución".*

Aunado a lo establecido por el artículo 4, el derecho a la salud también se encuentra reconocido en el artículo 2, apartado B, fracción III Constitucional que dicta la obligación concurrente de las autoridades federales, estatales y municipales de *"Asegurar el acceso efectivo a los servicios de salud mediante la ampliación de la cobertura nacional, aprovechando debidamente la medicina tradicional, así como apoyar la nutrición de los indígenas mediante programas de alimentación, en especial para la población infantil".*

De igual suerte, el artículo 2 de la Ley General de Salud establece como finalidades de la protección a la salud: El bienestar físico y mental de la persona, la

[1] FERRER MAC-GREGOR, Eduardo y SANCHEZ GIL, Rubén, *El Nuevo Juicio de Amparo: Guía de la Reforma Constitucional y la Nueva Ley de Amparo*, México, D. F., Porrúa, 2013, pág. 28.

prolongación y mejoramiento de la calidad de vida, la protección y acrecentamiento de los valores que coadyuven a la conservación de condiciones de salud que contribuyan al desarrollo social, el disfrute de servicios de salud y asistencia social y el desarrollo de la enseñanza e investigación científica y tecnológica para la salud.

A partir del derecho a la salud reconocido por nuestra Carta Magna, corresponde al Estado asegurar la asistencia médica, así como abstenerse de dañar la salud y evitar que particulares la dañen. En este sentido, este derecho despliega varios derechos relativamente complejos y que conlleva a posiciones subjetivas.

Al respecto Miguel Carbonell[2] señala que existen grandes desigualdades en la cobertura, acceso y calidad de los servicios de salud de México ya que éstos dependen en gran medida del lugar donde residas, a lo que propone remodelar de forma integral todo el sistema sanitario con el objetivo de alcanzar una cobertura universal para todos los mexicanos, independientemente de su calidad laboral, económica, social o familiar.

Varios ejemplos en el derecho comparado ilustran sobre la justiciabilidad directa del derecho a la salud. Por ejemplo, en el *Caso Viceconte*, decidido por una Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal en Argentina,[3] se solicitó a los tribunales que se ordenara al Gobierno la producción de una vacuna con el objeto de proteger contra la fiebre hemorrágica argentina a un importante número de argentinos. A la luz de la incorporación en la Constitución de los tratados internacionales que reconocen el derecho a la salud, el tribunal determinó que el Gobierno había incumplido, por omisión, en su obligación de proporcionar la vacuna. Como el sector privado consideraba que la producción de la vacuna no era rentable, el tribunal ordenó al Estado que la produjera. La Cámara ordenó la inversión en la producción de la vacuna, y requirió el cumplimiento de un cronograma de inversión, ya establecido por el propio Gobierno.

Asimismo, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Costa Rica, en la reciente *Sentencia 3691* de marzo de 2013,[4] enfrentó graves barreras en el acceso a la salud debido a las "listas de espera" que retrasaban la atención médica de muchos costarricenses. La Sala Constitucional ordenó que se procediera de manera

[2] CARBONELL Miguel, *Derecho a la Salud: Una propuesta para México*, México, D.F., UNAM, 2013.

[3] CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL DE ARGENTINA, Sala IV, caso *Viceconte, Mariela Cecilia c/ Estado Nacional −Ministerio de Salud y Acción Social- s/ amparo ley 16. 986*. Causa n° 31. 777/96, sentencia de 2 de Junio de 1998. Un análisis de este caso puede verse en: ABRAMOVICH, Víctor y COURTIS, Christian, Los derechos sociales como derechos exigibles, Madrid, Trotta, 2002, págs. 146 a 154.

[4] CORTE SUPREMA DE COSTA RICA, *Sala Constitucional,* Sentencia 3691, Marzo 13, 2013.

paulatina pero seria, para erradicar las listas de espera irrazonables en la prestación del servicio de salud. Solicitó la realización de estudios técnicos que permitieran elaborar un plan dentro de los doce meses siguientes a la notificación de la sentencia. Para la Sala Constitucional, dicho plan debe definir los plazos de espera razonables por patología o nivel de urgencia, así como los criterios objetivos para precisar la inclusión y ubicación de un paciente en las listas de espera. Asimismo, la Sala indicó que se debía fijar un cronograma de avance, y las medidas administrativas o técnicas para cumplir con las metas del plan. Lo anterior, para que una vez aprobado el plan dentro de esos doce meses, en el plazo máximo de los doce meses siguientes a la aprobación del mismo, las listas de espera que existan contemplen plazos de espera razonables de acuerdo a la especialidad médica y el diagnóstico que corresponda.

Por su parte, la Corte de Constitucionalidad de Guatemala[5] ha ordenado el servicio médico necesario que puedan requerir las personas con VIH/SIDA, *"entendiéndose que tal obligación implica la asistencia médica necesaria (consulta y hospitalización según sea el caso), tratamiento médico (suministrar los medicamentos necesarios que requieran los pacientes referidos, debiéndose verificar su calidad sobre la base de estudios realizados por profesionales expertos en la materia) y los demás servicios tendientes a preservar la salud y la vida de dichas personas, con la celeridad propia que requieran las circunstancias".*

Al respecto, la Corte Constitucional Colombiana en la sentencia T-016 de 2007, indicó que era posible superar una dogmática basada en la conexidad y dar lugar a un análisis del derecho a la salud como derecho fundamental directo:[6]

> … Hoy se muestra artificioso predicar la exigencia de conexidad respecto de derechos fundamentales los cuales tienen todos – unos más que otros - una connotación prestacional innegable. Ese requerimiento debe entenderse en otros términos, es decir, en tanto enlace estrecho entre un conjunto de circunstancias que se presentan en el caso concreto y la necesidad de acudir a la acción de tutela en cuanto vía para hacer efectivo el derecho fundamental. Así, a propósito del derecho fundamental a la salud puede decirse que respecto de las prestaciones excluidas de las categorías legales y reglamentarias únicamente podrá acudirse al amparo por vía de acción de tutela en aquellos eventos en los cuales logre demostrarse

[5] CORTE CONSTITUCIONAL DE GUATEMALA, *Expediente 1055*, Junio 25, 2008.

[6] CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA, Sentencia T-016 de 2007 (Magistrado Ponente: Humberto Sierra Porto), párr. 12.

> que la falta de reconocimiento del derecho fundamental a la salud (i) significa a un mismo tiempo lesionar de manera seria y directa la dignidad humana de la persona afectada con la vulneración del derecho; (ii) se pregona de un sujeto de especial protección constitucional y/o (iii) implica poner a la persona afectada en una condición de indefensión por su falta de capacidad de pago para hacer valer ese derecho.
>
> Lo anterior, justamente por cuanto el Estado - bajo aplicación de los principios de equidad, solidaridad, subsidiariedad y eficiencia - ha de racionalizar la prestación satisfactoria del servicio de salud a su cargo o a cargo de los particulares que obran en calidad de autoridades públicas, atendiendo, de modo prioritario, a quienes se encuentren en cualquiera de las circunstancias mencionadas con antelación. Al respecto, la Corte Constitucional ha expresado mediante jurisprudencia reiterada que, bajo estas circunstancias, aun tratándose de prestaciones excluidas del POS, del POSS, del PAB, del PAC y de aquellas obligaciones previstas por la Observación General 14, procede la tutela como mecanismo para obtener el amparo del derecho constitucional fundamental a la salud.

En esta misma línea, la primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de México, ha establecido que:[7]

> El derecho a la salud consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos impone deberes complejos a todos los poderes públicos dentro del Estado, desde el legislador y la administración, hospitales públicos y su personal médico, hasta los tribunales; pero también a los particulares, tales como los médicos, hospitales privados, empleadores y administradores de fondos de pensiones y jubilaciones. En consecuencia, del análisis del contenido y estructura del derecho fundamental a la salud, se desprende que éste es vinculante no sólo frente a los órganos del Estado, sino que adicionalmente, posee eficacia jurídica en ciertas relaciones entre particulares. Por ello, en los asuntos de su conocimiento, los tribunales deben atender a la influencia de los valores que subyacen en el derecho a la salud, fungiendo como un vínculo entre la Constitución

[7] [TA]; 10a. Época; 1a. *Sala; S.J.F. y su Gaceta*; Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 1; Pág. 626. DERECHO FUNDAMENTAL A LA SALUD. IMPONE DEBERES TANTO A LOS PODERES PÚBLICOS COMO A LOS PARTICULARES QUE SE DEDICAN AL ÁMBITO DE LA SALUD.

> y los particulares al momento en que resuelven un caso concreto. Así las cosas, en virtud de la fuerza normativa de la Constitución, no resulta compatible concebir que los hospitales privados y su personal médico son regidos únicamente bajo figuras de derecho privado, en especial cuando estos sujetos obran en aras a la protección de la salud de las personas. En efecto, en virtud de la complejidad de los sistemas jurídicos en la actualidad, y de la estrecha relación entre sus componentes normativos, es claro que existen numerosos ámbitos en los cuales no se puede hacer una división clara y tajante entre derecho público y privado. Lo anterior se actualiza en el ámbito de los hospitales privados y su personal médico, ya que su actuar tiene repercusiones en la protección de la salud de los pacientes. En conclusión, no puede negarse que el objetivo consistente en proteger el derecho a la salud de los pacientes es un fin público, pues excede el mero interés de los particulares al ser una meta inherente del Estado mexicano.

De lo anterior, aunque no conforma jurisprudencia, se desprende que el derecho a la salud es de interés público inherente al Estado Mexicano que posee eficacia jurídica aún frente a particulares. Lo anterior abre la puerta a que la violación de este derecho social pueda ser reclamado como una violación directa como hasta ahora sólo podía ser alegado un derecho civil o político.

En este sentido, se podría decir que el Poder Judicial de la Federación, a partir de la reforma constitucional en materia de derechos humanos del 2011 con la que dio inicio la 10ª Época, reconoce la interdependencia del derecho a la salud con el derecho a la vida y a la integridad personal y con la nueva Ley de Amparo, este criterio tiene las herramientas necesarias para la justiciabilidad directa los derechos sociales.

De igual suerte, en materia de reparación del daño la Suprema Corte[8] ha determinado que el derecho a la salud es una garantía fundamental e indispensable para el ejercicio de los demás derechos humanos, pues una persona que carece de salud, o a quien se le ha determinado algún tipo de incapacidad -con mayor razón si es total-, difícilmente podrá acceder a una fuente de trabajo y, por tanto, no puede generar ingresos para atender sus necesidades y las de su familia, lo que además implica una constante disminución de su patrimonio por los

[8] [TA]; 10a. Época; 1a. Sala; *S.J.F. y su Gaceta*; Libro XII, Septiembre de 2012, Tomo 1; Pág. 522. REPARACIÓN INTEGRAL DEL DAÑO O JUSTA INDEMNIZACIÓN. SU DETERMINACIÓN JUDICIAL EN CASO DE VULNERACIÓN ALDERECHO A LA SALUD.

diversos tratamientos y medicamentos que requiere. Así, una persona afectada en su salud a raíz de un accidente tiene derecho a una indemnización que la compense del daño sufrido, y para que ésta sea justa, su determinación depende del daño ocasionado; en este sentido, el derecho moderno de daños mira a la naturaleza y extensión del daño, a las víctimas y no a los victimarios, por lo que las reparaciones no deben generar una ganancia a la víctima, sino otorgarle un resarcimiento adecuado. Sin embargo, la indemnización justa no está encaminada a restaurar el equilibrio patrimonial perdido, pues la reparación se refiere a los bienes de la personalidad, esto es, persigue una reparación integral, suficiente y justa, para que el afectado pueda atender todas sus necesidades, lo que le permita llevar una vida digna.

Actualmente, la Corte dialoga entre dos posturas, por un lado, la exigibilidad de ciertos elementos mínimos del derecho a la salud, como el principio de no discriminación en la prestación de los servicios de salud y de exigibilidad de ciertos servicios básicos para grupos vulnerables, pero al mismo tiempo ha determinado que, en ciertos ámbitos de proyección del derecho, el legislador solamente se encuentra constreñido por estándares de razonabilidad al diseñar políticas públicas, sin poder exigirle resultados específicos, correspondiéndole al legislador democrático precisar los umbrales de protección de este derecho.

De la primera vertiente se puede destacar el amparo en revisión 378/2014 resuelto por la Segunda Sala el 15 de octubre de 2014, el cual fue interpuesto por un grupo de tres pacientes con VIH del Instituto Nacional de Enfermedades Respiratorias, una institución prestadora de servicios a cargo del gobierno federal contra la omisión de las autoridades sanitarias y legislativas de culminar la construcción de un pabellón autorizado para la atención de personas con esa condición.

La Segunda Sala otorgó la razón a los demandantes y les concedió la protección constitucional, al considerar que el derecho a la salud incluye obligaciones de cumplimiento inmediato como son aquellas necesarias para atender necesidades urgentes de grupos vulnerables. Así, determinó que los demandantes tenían el derecho a recibir un tratamiento en un lugar separado del resto de los pacientes para evitar riesgos innecesarios de contagios, especialmente peligrosos por su condición, por lo que obligó a las autoridades a culminar la construcción del pabellón autorizado para ello, o bien, la adaptación de alguna clínica existente

Respecto de la segunda postura, tenemos el amparo en revisión 932/2014 resuelto el 25 de marzo de 2015, el cual fue interpuesto por un conjunto de pacientes del IMSS contra la omisión de sus hospitales públicos de proveerles determinadas medicinas (denominadas huérfanas) al no incluirse en el cuadro básico de medicinas aprobadas cada año para su distribución gratuita.

La Corte otorgó la razón a los peticionarios y les otorgó la protección constitucional, pero no para el efecto de que se les otorgaran las medicinas inmediatamente sino para que el órgano técnico encargado de aprobar el cuadro básico de las medicinas determinara razonadamente la conveniencia de incluir aquellas solicitadas por los peticionarios sobre la base de criterios objetivos como son seguridad, eficiencia y eficacia terapéutica, sobre los cuales son expertos y no los Jueces.

La Corte determinó que el derecho a la salud amparaba a los peticionarios a recibir de las instituciones de salud los medicamentos necesarios para ver restaurada su condición médica, sin embargo, determinó que no correspondía a los Jueces ordenar la provisión de medicamento alguno, pues ello correspondía a las autoridades sanitarias.

Por tanto, tenemos que el derecho a la salud : 1) es un derecho humano de carácter social que, por tanto, debe garantizarse con independencia de lo que dispongan las ramas políticas del gobierno, 2) sin embargo, al ser de carácter social o prestacional, dicho derecho requiere asignación presupuestal y ahí es donde se atora el tema, pues la Corte ha considerado que si bien los jueces pueden tutelar contenidos normativos mínimos indispensables, no tienen capacidad institucional para modificar la asignación presupuestal del presupuesto de egresos de la federación o determinar, por sí mismos, políticas públicas.

Por tanto, para la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la justiciabilidad del derecho a la salud, lejos de exigir que los Jueces se sustituyan en los órganos políticos o en los médicos, los invita a ser creativos para propiciar que los actores políticos y técnicos cuenten con los elementos para diseñar razonablemente políticas públicas en la materia.

Así pues, en México estamos en una fase de intensa transformación en el modo en que identificamos la sustancia normativa de la Constitución y sus consecuencias para la mecánica de funcionamiento del juicio de amparo. Una de las manifestaciones específicas de este fenómeno es la alteración de la comprensión hasta ahora tradicional de derechos como el derecho a la salud o el derecho a la educación los cuales han sido operadas jurídicamente, en la mayoría de los casos, como meras declaraciones constitucionales de intenciones, sin mucho poder vinculante real sobre la acción de ciudadanos y poderes públicos.

No obstante, como se puede advertir de los casos resueltos por la corte narrados en el presente artículo, esta situación está empezando a cambiar. Poco a poco se va erosionando la idea de que las previsiones constitucionales sobre derechos sociales como el que nos ocupa son sólo enunciaciones de objetivos deseables, cuya verdadera y efectiva consecución está subordinada a actuaciones legislativas

y administraciones específicas, en cuya ausencia los Jueces no tienen mucho que hacer. Aunque en un Estado constitucional democrático el poder legislativo y el ejecutivo tienen un margen muy amplio para plasmar su visión de la Constitución y, en particular, para desplegar en una dirección u otras las políticas públicas y las regulaciones que deben dar cuerpo a la garantía efectiva de los derechos, su labor puede ser contrastada con los estándares incluidos en la Constitución misma y con los estándares que derivan de las normas convencionales protectoras de derechos humanos que hacen parte de nuestro ordenamiento y vinculan a todas las autoridades, incluso a particulares que otorgan servicios de salud, pues como ya se vio el Derecho a la Salud es de interés estatal y prioridad del Estado.

Fuentes

Libros

CARBONELL Miguel, *Derecho a la Salud: Una propuesta para México*, México, D.F., UNAM, 2013.

FERRER MAC-GREGOR, Eduardo y SANCHEZ GIL, Rubén, *El Nuevo Juicio de Amparo: Guía de la Reforma Constitucional y la Nueva Ley de Amparo*, México, D. F., Porrúa, 2013, pág. 28.

Resoluciones

CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL DE ARGENTINA, Sala IV, caso *Viceconte, Mariela Cecilia c/ Estado Nacional −Ministerio de Salud y Acción Social- s/ amparo ley 16. 986*. Causa n° 31. 777/96, sentencia de 2 de Junio de 1998. Un análisis de este caso puede verse en: ABRAMOVICH, Víctor y COURTIS, Christian, Los derechos sociales como derechos exigibles, Madrid, Trotta, 2002, págs. 146 a 154.

CORTE SUPREMA DE COSTA RICA, *Sala Constitucional, Sentencia 3691*, Marzo 13, 2013.

CORTE CONSTITUCIONAL DE GUATEMALA, *Expediente 1055,* Junio 25, 2008.

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA, Sentencia T-016 de 2007 (Magistrado Ponente: Humberto Sierra Porto), párr. 12.

Jurisprudencia relevante

[TA]; 10a. Época; 1a. Sala; *S.J.F. y su Gaceta;* Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 1; Pág. 626. DERECHO FUNDAMENTAL A LA SALUD. IMPONE DEBERES TANTO A LOS PODERES PÚBLICOS COMO A LOS PARTICULARES QUE SE DEDICAN AL ÁMBITO DE LA SALUD.

[TA]; 10a. Época; 1a. *Sala; S.J.F. y su Gaceta*; Libro XII, Septiembre de 2012, Tomo 1; Pág. 522. REPARACIÓN INTEGRAL DEL DAÑO O JUSTA INDEMNIZACIÓN. SU DETERMINACIÓN JUDICIAL EN CASO DE VULNERACIÓN ALDERECHO A LA SALUD.

RESEÑAS DE LIBROS

RESEÑA DEL LIBRO TRIBUTACIÓN, GLOBALIZACIÓN Y PANDEMIA DR. MANUEL LUCIANO HALLIVIS PELAYO

Carlos Romero Aranda*

Hace algunos años en los que al realizar mis estudios de maestría en la Universidad Panamericana tuve la gran fortuna de conocer el libro *"Fisco, federalismo y globalización en México"* del Doctor Manuel Luciano Hallivis Pelayo, identifiqué de inmediato una obra en la que el autor efectúa de forma magistral un estudio de las implicaciones tributarias que conlleva el fenómeno de la globalización, partiendo de un estudio sistemático sobre la actividad financiera del Estado, la Potestad y la Competencia Tributaria.

Es por lo anterior, que hoy nos complace en contar con su actual y oportuna obra ***"Tributación, Globalización y Pandemia"*** la cual parte su estudio de la premisa que el mundo ha cambiado y la tecnología ha hecho que todo sea cada día más fácil y rápido.

Los acelerados cambios, que refiere el autor, sin lugar a dudas han beneficiado a la humanidad y han traído como consecuencias que hoy existan grandes empresas con una idea de *producción global* que hacen más rápido comprar, vender, transportar mercancías, así como las tecnologías nos permiten estar comunicados a toda hora y en cualquier lugar del mundo. Aunado a lo anterior, la globalización también se ha constituido como el medio de transporte de las enfermedades, permitiendo su propagación.

A lo largo de la historia, las epidemias han sido motivo de preocupación y temor, toda vez que la enfermedad y la muerte es un fenómeno que sin lugar a dudas resulta impactante. Las enfermedades transmisibles nos han demostrado una

* Egresado de la Licenciatura en Derecho por el Centro Universitario México, División de Estudios Superiores, cuenta con estudios de Maestría y Doctorado en Derecho Fiscal por la Universidad Panamericana (UP) y estudios de Doctorado en Derecho Tributario por la Universidad de Salamanca, España. Actualmente es el Titular de la Procuraduría Fiscal de la Federación, Órgano dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Correo electrónico: carlos_romeroa@hacienda.gob.mx

amenaza seria y creíble para los estados y sus poblaciones, pues han causado más muertes que, incluso, las registradas durante las dos guerras mundiales.

La globalización es un fenómeno que se caracteriza por una mayor diversidad de las relaciones económicas como también por los intercambios de información a nivel mundial que encontramos de manera marcada en el siglo XXI.

Las cadenas de producción globales y los mercados interconectados de capital financiero se han expandido notablemente y conceden una ventaja de dinamismo a la economía internacional, pero al mismo tiempo son fuente de preocupación cuando algún país se proclama en situación de crisis.

Medio año ha pasado desde aquel 23 de marzo,[2] cuando en México inicio oficialmente el confinamiento para mitigar la transmisión del SARS- CoV-2 (Covid-19). En este tiempo la pandemia ha dejado efectos devastadores e inéditos en todos los aspectos de nuestras vidas, sobre todo en el económico, hace medio año, la vida de todos cambio. Es a partir de ese cambio en que surgen costos directos y uno de los más relevantes constituye que los principales costos de una pandemia suelen ocurrir en sectores que no se encuentran asociados a la salud.

En su obra el autor con su muy especial toque señala que junto al fenómeno de la globalización, la apertura y los cambios se nos presenta la pandemia del SARS- CoV-2 (Covid-19) la cual da un giro a toda nuestra cosmovisión como humanidad y como mundo.

Dicha obra se integra de tres partes, a saber:

En la primera se aborda el fenómeno de la globalización como un tema trascendente desde la óptica del estado y la economía, explicando claramente temas como la mundialización, las grandes empresas con una idea de producción global, así como la importancia de las tecnologías, sin dejar a un lado el caso de México.

La segunda parte el autor realiza un profundo estudio de la Tributación en México abordando los aspectos fundamentales en torno a la Tributación, destacando claramente que si la Administración Tributaria es eficiente y justa, se reducirán los índices de defraudación y evasión fiscal. Asimismo en esta segunda parte, el autor destaca la importancia del establecimiento de una nueva cultura tributaria

[2] *Se cumplen seis meses de confinamiento y nuestra vida cambió.* Excélsior, primera plana, miércoles 23 de septiembre de 2020. Disponible en: https://www.excelsior.com.mx/ Fecha de consulta 23 de septiembre de 2020.

evitando la doble tributación, los BEPS así como la reforma fiscal 2020 y la reforma penal fiscal para combatir la *defraudación fiscal organizada* destacando las acciones emprendidas por la Procuraduría Fiscal de la Federación.

En la tercera y última parte el autor desarrolla con amplitud el gran tema de la Pandemia del SARS- CoV-2 (Covid-19), el cual constituye el tema medular de la obra enfatizando que es necesario plantear un nuevo concepto de coordinación fiscal llevando a cabo una revisión de los actuales planteamientos. Por último el autor formula interesantes propuestas nacionales e internacionales sin dejar de destacar la importancia del mundo digital y las grandes oportunidades que brindará a México el T- MEC durante y después de la Pandemia denotado su profundo conocimiento en el ámbito tributario de nuestro país así como de la modernización de la administración tributaria y su preocupación de buscar reformas fiscales integrales para lograr la correcta evolución tributaria, destacándose su objetivo de establecer lo que el fisco mexicano debe hacer y cómo lo debe hacer.

Es por lo anterior, que ***"Tributación, Globalización y Pandemia"***, además de ser una obra sumamente interesante y con sobrado rigor metodológico, es un libro con una importancia actual, pero sobre todo, constituye una lectura obligada y muy recomendable para entender los efectos de la pandemia en la globalización, la economía y la Tributación.

RESEÑA DEL LIBRO: EL OUTSOURCING, TERCERIZACIÓN O SUBCONTRATACIÓN LABORAL DE CARLOS ROMERO ARANDA

César Octavio Irigoyen Urdapilleta[*]

"El abuso es un vicio inherente a todos los usos, a todas las leyes y a todas las instituciones humanas. El catálogo de los abusos no podrá contenerse en ninguna biblioteca."

Voltaire

El outsourcing es una figura polémica que ha generado un gran debate en los últimos meses en nuestro país. Podemos identificar posiciones encontradas sobre la pertinencia de su regulación actual: en primer lugar, la postura que sostiene que el *outsourcing o subcontratación laboral* debe desaparecer de nuestro sistema jurídico por haber sido utilizado como instrumento para violar la ley en perjuicio de los trabajadores y del fisco; por otra parte, existen voces que argumentan que debe conservarse prácticamente en sus términos porque suprimirlo implicaría riesgos económicos para las empresas mexicanas toda vez que se afectaría su competitividad, pasando por quienes señalan que si bien su utilización puede beneficiar a la empresa disminuyendo costos de operación, al permitirle enfocarse en sus objetivos de negocio, no se soslaya que se han dado abusos en la práctica por lo que resulta imprescindible regularla de manera más completa y precisa, para sancionar a quien incumpla con sus obligaciones laborales y fiscales.

Es evidente que para participar en un debate resulta necesario conocer el tema debidamente. Y es precisamente en este punto es donde se aprecia el valor de la obra que se comenta, porque Carlos Romero Aranda nos entrega un libro en el que analiza de manera clara el régimen jurídico del *outsourcing* desde que surgió en nuestro país, desde la perspectiva laboral y fiscal, señalando de manera contundente, la forma en que se ha utilizado para defraudar no sólo al fisco, con el daño evidente a la hacienda pública, sino en perjuicio de los trabajadores lesionando gravemente sus intereses.

[*] Licenciado y Maestro en Derecho por la Universidad Nacional Autónoma de México. Magistrado de la Sala Especializada en Juicios en Línea del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Correo electrónico: cesaroirigoyen@hotmail.com

El libro inicia con la delimitación del marco teórico del *outsourcing*, y para ello analiza conceptos fundamentales como la relación de trabajo, los elementos que la integran y su contenido. En el segundo capítulo, define lo que debemos entender por *outsourcing*, señalando que es la *contratación de organizaciones externas para realizar funciones que antes ejecutaban empleados de la empresa, el cual ha sido estimulado por los ejecutivos que desean centrar las actividades en lograr grandes beneficios laborales y fiscales.* En este apartado, no obstante que se alude a las ventajas que pueden motivar el uso de este esquema en la empresa, tales como la obtención de ahorros significativos en su operación además de menores cargas administrativas, se prepara el análisis de la forma en que esta figura se ha utilizado para evadir el cumplimiento de obligaciones fiscales y patronales, con la afectación a los trabajadores en sus prestaciones laborales de seguridad social y vivienda, tema que se aborda más adelante en un capítulo especial.

Para no dejar dudas sobre el régimen jurídico del *outsourcing*, en dos capítulos diferentes se estudia su regulación desde la perspectiva laboral y fiscal. En el primero, se aborda el análisis del decreto del 30 de noviembre de 2012 y de la Ley Federal del Trabajo, en específico de sus artículos 15-A, 15-B, 15-C y 15-D, y se concluye de manera puntual que el trabajador constituye la parte débil de la relación obrero-patronal, ya que en este esquema le resulta complicado conocer quién es su empleador ante la diversidad de contratos que pudieran celebrar las empresas que prestan el servicio de suministro de personal y la que lo recibe. En capitulo subsecuente, examina el régimen fiscal del *outsourcing* partiendo del contenido de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, comparándolos con los pronunciamientos que al respecto han hecho tribunales federales sobre la materia.

Una vez delimitados los efectos fiscales permitidos por la legislación aplicable, se aborda el tema que provoca que el debate sobre el outsourcing sea tan reñido: su utilización como medio para incumplir obligaciones fiscales, lo que implica una práctica contraria a derecho que convierte a quien la realiza en un infractor de la ley, que incluso puede incurrir en responsabilidad penal. En este orden de ideas, el autor explica las distorsiones que genera en la actividad empresarial el uso de la figura que nos ocupa como instrumento para evadir el cumplimiento de las disposiciones fiscales, además de la merma significativa en la recaudación de las contribuciones correspondientes.

Para iniciar el análisis se parte de datos que muestran la magnitud del problema, ya que resulta preocupante que el 40% del empleo formal en nuestro país labore bajo el esquema del *outsourcing*, además de que dentro de las diferentes prácticas contrarias a derecho tendientes a incumplir con obligaciones fiscales (entre las que encontramos en primer lugar la emisión de comprobantes fiscales que amparan

operaciones inexistentes) el uso del *outsourcing* se presenta como recurrente para evadir el pago de los impuestos sobre la renta y al valor agregado, además de las aportaciones de seguridad social conducentes.

Por lo anterior, el combate a la proliferación de esquemas agresivos de defraudación y evasión fiscal ha sido uno de los pilares de la actividad de las autoridades competentes en los últimos años, precisamente para lograr que toda persona cumpla con las obligaciones a su cargo, sancionado a quienes infrinjan las disposiciones legales aplicables. Por ello, para lograr el éxito en tan importante encomienda, es de suma importancia conocer instituciones como el *outsourcing* para saber de qué manera terminar con prácticas ilegales que tanto daño hacen a nuestro país.

Cabe señalar que en el capítulo final del libro se incluye la iniciativa presentada por el Presidente de la República el 12 de noviembre de 2020, con el *Proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones, de la Ley Federal del Trabajo, la Ley del Seguro Social, la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, el Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, de la que destacan los siguientes puntos:

Respecto de la Ley Federal del Trabajo se propone regular de manera específica tres figuras: la *subcontratación* de personal, planteando su prohibición; los servicios y obras especializadas, señalando que la contratación de servicios o ejecución de obras deberá ser especializada, es decir, diferente al objeto social de la contratante o su actividad principal; y las agencias de colocación, definiéndose al intermediario como aquella persona física o moral que interviene en el proceso de contratación de personal para que preste servicios a un patrón, y se aclara que en ningún caso el intermediario se considerará patrón, ya que este carácter lo tendrá únicamente quien se beneficia de los servicios.

En materia tributaria se propone la imposibilidad de dar efectos fiscales a las erogaciones relacionadas con pagos o contraprestaciones realizados por concepto de *"subcontratación de personal"*, en los términos de la legislación laboral, y en caso de que se compruebe que los servicios corresponden a servicios especializados, o se ejecuten obras especializadas, se podrán deducir para efectos del impuesto sobre la renta y acreditar para efectos del impuesto al valor agregado, aquellas erogaciones relacionadas con subcontratación, siempre que aquellos pagos o contraprestaciones realizadas por dichos servicios estén relacionados con servicios en los que los contratistas cuentan con autorización correspondiente de la autoridad laboral. También se propone reformar la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con la finalidad de

incorporar la obligación de los contratantes de obtener por parte del contratista de los servicios especializados o la ejecución de obras especializadas, diversos documentos que demuestren contar con la autorización emitida por la Secretaría del Trabajo y Previsión Social antes mencionada, así como los comprobantes fiscales por concepto de salarios de los trabajadores que hayan proporcionado el servicio o ejecutado la obra, el recibo de pago expedido por institución financiera por la declaración y entero de las retenciones de impuestos correspondientes, el comprobante de pago de las cuotas obrero patronales correspondientes, además de que se propone ampliar los supuestos en los que se configura responsabilidad solidaria en materia fiscal, incorporando como nuevo supuesto a aquellas personas morales o personas físicas que reciban servicios o contraten obras, por las contribuciones que se hubiesen causado a cargo de los trabajadores con los que se preste el servicio. En relación con el impuesto al valor agregado, la propuesta de reforma consiste en derogar la obligación de retener el 6% del valor de las contraprestaciones efectivamente pagadas, relacionadas con la prestación de servicios a través de los que se pongan a disposición del contratante o de una parte relacionada de éste. Asimismo, en congruencia con la reforma penal fiscal de 2020, se propone incorporar nuevos supuestos de multas e infracciones, además de que la conducta consistente en utilizar esquemas simulados de prestación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas, constituyen calificativas en la comisión del delito de defraudación fiscal y defraudación fiscal equiparada.

En materia de seguridad social se plantea modificar el artículo 15-A de la Ley del Seguro Social para limitar la subcontratación laboral para trabajos especializados o ejecución de obra especializados y que no formen parte del objeto social ni de la actividad económica del beneficiario del servicio, y en relación con la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, se modifica su artículo 29 incorporando la responsabilidad solidaria durante un periodo de 6 meses en los casos de sustitución patronal. Concluido ese plazo la responsabilidad de cumplir las obligaciones contenidas en esta ley será a cargo del nuevo patrón.

Finalmente, el libro incluye un apéndice que contiene notas periodísticas sobre el *outsourcing*, lo que permite conocer el contexto social, político y jurídico imperante en nuestro país sobre el tema en análisis, a fin de facilitar la comprensión plena del mismo, al aportar información actualizada para su discusión instruida.

Por lo anterior, la obra que se comenta servirá como referente para toda persona que desee conocer qué es el *outsourcing* y contar con los elementos necesarios para participar en el debate con la altura necesaria para discutir con argumentos sólidos, defendiendo la postura que decida asumir. Cabe aclarar el libro expone los hechos de manera objetiva permitiendo conocer con claridad el

fenómeno que se describe y señala las fuentes para que el lector, si lo estima conveniente, siga el estudio del tema que nos ocupa con la profundidad deseada, por lo que reconocemos el valor del libro escrito por Carlos Romero Aranda, ya que seguramente se convertirá en una consulta obligada en el debate del foro nacional, no sólo en el ámbito académico sino en el parlamentario y jurisdiccional. ¡Enhorabuena!

Ciudad de México, enero 2021

SEMBLANZAS

DISCURSO PRONUNCIADO POR EL DR. ALEJANDRO ROMERO GUDIÑO; CON MOTIVO DE LA RECEPCIÓN DE LA DISTINCIÓN DOCTOR HONORIS CAUSA POR LA ACADEMIA INTERNACIONAL DE CIENCIAS POLÍTICO-ADMINISTRATIVO Y ESTUDIOS DE FUTURO, A.C., EL 28 DE OCTUBRE DE 2020, EN EL AUDITORIO DE LA RECTORÍA DE LA UNIVERSIDAD ANÁHUAC, CAMPUS SUR

Alejandro Romero Gudiño*

Mi gratitud al Dr. Cipriano Sánchez García, Rector de la Universidad Anáhuac, por su generosidad y hospitalidad para utilizar este recinto y disponer de las medidas sanitarias de mayor pertinencia.

A mi familia y asistentes en este recinto y al auditorio que sigue esta transmisión en línea.

Al distinguido presídium:

- Dr. Roberto Moreno Espinosa, Presidente de la IAPAS y promotor de la distinción con que me galardonaron.

- Dr. Ricardo Sodi Cuellar, integrante del Comité Rectoral de la Universidad Anáhuac.

* Egresado de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México. Doctor en Derecho por la Universidad Panamericana (UP), con la distinción *summa cum laude*; tiene el Posdoctorado en Control Parlamentario y Políticas Públicas, otorgado por la Universidad de Alcalá, España, y la Academia Internacional de Ciencias Político Administrativas y Estudios de Futuro.

Cuenta con varias especialidades, entre ellas Derecho Constitucional y Administrativo (UNAM), Derecho Financiero (UP), Derecho Corporativo (UP) y en Teoría y Práctica de la Rendición de Cuentas, Auditoría y Fiscalización Superior (INAP); ostenta el Certificado Profesional en Contabilidad y Auditoría Gubernamental, por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

En su actividad como servidor público se ha destacado como: Subdelegado Jurídico y de Gobierno en Benito Juárez, de la Ciudad de México; Director Jurídico en el Banco Nacional de Crédito Rural (Banrural); Director Adjunto de Servicios Jurídicos en la Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología (Conacyt); Director General de Asuntos Jurídicos en el Consejo de la Judicatura Federal y Subcontralor de Asuntos Jurídicos en la Contraloría General del entonces Instituto Federal Electoral.

Actualmente, es el Titular del Órgano Interno de Control en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Correo electrónico: alejandro_romerog@hacienda.gob.mx

- Dr. Jorge Alejandro Ortiz Ramírez, en representación del Claustro Posdoctoral de la IAPAS.

- Dr. Guillermo Escobar Roca, ex Director del Departamento de Derecho y Académico de la Universidad de Alcalá.

- Dr. Donald Klingner, profesor distinguido de la Universidad de Colorado en Colorado Springs. Y en representación de los Doctores Honoris Causa de la IAPAS.

- Dr. Alfredo Adam Adam, ex Director de la Facultad de Contaduría y Administración y profesor emérito de la UNAM.

- Dra. Adriana Plascencia, en representación del Consejo Científico de la IAPAS.

Distinguidos avales académico-científicos:

- Dr. Alfonso Muñoz de Cote, Presidente del Colegio de Profesores de Derecho Internacional Público de la Facultad de Derecho de la UNAM.

- Mtra. Aurea del Carmen Navarrete Arjona, Secretaria Técnica del Seminario de Gobernabilidad y Fiscalización de la Facultad de Contaduría y Administración de la UNAM.

- Del Claustro Posdoctoral de la IAPAS, los Doctores Blanca Leticia Ocampo, Leopoldo Garduño Villareal, Eduardo Castellanos Hernández, Ricardo Chávez Peña, Andrea Rodríguez Pedraza, Eduardo López Farías, Juan Pablo Aguirre Quezada y Nora Rodríguez Pedraza, en representación de los asociados de número de la IAPAS.

Introducción

La corrupción es esencialmente un abuso de poder; ello amerita una política gubernamental, una política pública y preponderantemente una política de Estado para su prevención, investigación y sanción.

Cuando vemos un reloj, lo que advertimos todos es la caratula y sus movimientos, pero al interior lo que existe es una maquinaria de cuyo ensamble y engranaje depende el movimiento y los tiempos que marcan esas manecillas del reloj.

La Academia Internacional de Ciencias Político-Administrativas y Estudios de Futuro, A.C., por sus siglas en ingles IAPAS, me convoca a exponer los engranes, ensamble y maquinaria de la política del Estado Mexicano. Narrativa en la que expondré las primicias y oportunidades de la política de estado para el combate a la corrupción.

En mi propuesta expondré las 10 piezas del ensamble:

1. Antecedentes Históricos.
2. Estructura y Métrica.
3. Sistema Nacional Anticorrupción.
4. Plan Nacional de Desarrollo.
5. Programa Nacional de Combate a la Corrupción, la Impunidad y Mejora de la Gestión Pública.
6. Programa Sectorial de la Función Pública.
7. Derechos Humanos y Cooperación Internacional.
8. Construcción de Confianza.
9. Ética y Factores Socioculturales.
10. Enfoque de Integridad.

1.- Antecedentes Históricos

El antecedente más remoto durante la colonia con las Leyes de Indias fueron las instituciones de los oidores y contadores, cuya misión era evitar los abusos de los españoles a la población de la Nueva España.

Cobró importancia y prestigio el juicio de residencia, que consistía en el arraigo forzoso de los virreyes al concluir su encargo o bien cuando eran transferidos a otro territorio colonizado; de encontrarse culpables de corrupción se les obligaba a la reparación del daño, incluso llegando a la obligación de su sucesión.

A tres años de su independencia surge en el texto Constitucional Mexicano la Contaduría Mayor de Hacienda, institución para el examen y glosa de las cuentas

anuales y las de crédito público, bajo la inspección exclusiva de la Cámara de Diputados.

Para 1836 se consolida en el texto constitucional la existencia de la Comisión Inspectora; como referente histórico, es menester comentar que es en 1862, cuando en el emblemático parlamentarismo británico surge el *Public Accounts Committee.*

Nuestros padres constitucionales hicieron surgir así el modelo de Control Parlamentario o Westminster como después se le reconoció mundialmente. Este modelo de Control Parlamentario no es otra cosa que la rendición de cuentas en sede parlamentaria.

México no es país de corruptos, porque desde su nacimiento como nación independiente estableció la altura de miras para la rendición de cuentas y como una política de Estado.

La corrupción no es un problema idiosincrático o de rasgo antiguo, sino un proceso histórico relativamente reciente, susceptible de controlarse y superarse.

A la primicia en la rendición de cuentas, le sobreviene la oportunidad de una evaluación histórica para encontrar los imanes de la brújula perdida; al día de hoy tenemos un férreo combate a la corrupción y con una política de estado rediseñada y con la más alta prioridad.

2.- Estructura y Métrica

A la rendición de cuentas la podemos conceptualizar en 3 vertientes: la horizontal, que es la división de poderes; la vertical que es el refrendo electoral; y la diagonal, que es la horizontal con participación social y en nuestro modelo se identifica con el control parlamentario, que no es otra cosa sino la rendición de cuentas en sede parlamentaria.

Desde nuestra óptica a la corrupción la podemos entender en 3 etapas graduales e interconectadas entre sí:

- La etapa bilateral, cuyo mejor entendimiento nos lo proporciona la Doctora María de la Luz Mijangos: “dar a alguien una ventaja financiera o de cualquier otro tipo para alentarla a desempeñar sus funciones o actividades de manera impropia o para recompensar a esa persona por ya haberlo hecho de tal forma”.

- Construcción social: se configuran expectativas comunes que al quedar impunes se reproducen en un intercambio ilícito, de bienes y de ventajas según ilustra el Doctor Jesús Antonio Serrano Sánchez.

- Captura del Estado: al presentar el observatorio anticorrupción en Chile, Carlos Santiso, señala que resulta cuando las decisiones soberanas están subordinadas a grupos o intereses en los hechos o redes de corrupción.

Esta etapa es identificada por la Doctora Irma Eréndira Sandoval Ballesteros, quién aporta una inmejorable definición que marca con hito en la academia: "una forma específica de dominación social sustentada en un diferencial de poder estructural en la que predomina el abuso, la impunidad y la apropiación indebida de los recursos de la ciudadanía".

Visualizar estás 3 etapas nos resulta conveniente y útil para el diseño de programas preventivos o correctivos, para una política de Estado de combate a la corrupción.

En este orden de fenomenología, también tenemos que advertir el concepto de impunidad, qué no solo es la ausencia de castigo, sino que su fórmula se expresa en transparencia menos la anticorrupción efectiva "Eduardo Bohorquez".

La métrica de la corrupción debemos entenderla de igual forma en 3 vertientes que deben interconectarse:

- La percepción, a través de encuestas a población abierta o población objetiva.

- Datos duros provenientes de la fiscalización y auditoría.

- Midiendo las capacidades institucionales.

Las encuestas de percepción aportan datos subjetivos y brindan elementos de gran legitimidad, hoy por hoy son las más conocidas y difundidas.

Como ejemplo de percepción a población abierta tenemos las aportaciones de Transparencia Internacional, cuya medición revela un descenso gradual y apenas recientemente con una tendencia a la recuperación:

Año	Medición
2014	35
2015	31
2016	30
2017	29
2018	28
2019	29

No obstante que en 2015 surge el Sistema Nacional de Anticorrupción y la tendencia fue a la baja, en nuestro concepto por falta de una agenda; la recuperación debe atribuirse directamente a un impulso y rediseño de la política de Estado en materia de combate a la corrupción.

Como ejemplo de encuestas a población objetiva tenemos la del barómetro global de la corrupción de Transparencia Internacional con sede en Berlín.

Para 2019 el 61% de los encuestados valora en positivo la lucha anticorrupción y solo el 36% en negativo; en la medición 2017 la valoración positiva era del 24%, lo que implica un salto de 37 puntos. Igualmente atribuible a una política de Estado con la más alta prioridad y articulada en su estructuración.

- Fiscalización y auditoría: a los informes trimestrales y uno anual de la Auditoría Superior de la Federación, ahora y por primera vez la Secretaria de la Función Pública nos ofrece un informe anual, cuyos datos son reveladores en el combate a la corrupción. Se integra por 1,839 auditorías, principalmente con un enfoque en el desempeño, así como en la revisión de los procesos licitatorios y de infraestructura.

- Medición de capacidades institucionales: el ejemplo más conspicuo es el índice de gobernanza del Banco Mundial. De manera más focalizada tenemos al índice de capacidad en el combate a la corrupción, qué mide las percepciones o daño económico causado por la corrupción (analiza 14 variables clave). México obtiene 4.55 y se ubica en la media de América Latina y en el lugar número 8.

El índice global de impunidad que prepara y presenta la Universidad de las Américas, utiliza dos criterios: la funcionalidad de la seguridad y la justicia y derechos humanos, y, la capacidad institucional. En 2017 México se ubicaba en el lugar 65/69 y para 2020 en el lugar 60/69 (5 lugares de retroceso).

Por nuestra parte hemos logrado la construcción y oferta de dos índices, obtenidos en un estudio a las 201 entidades qué pertenecen a la INTOSAI (que agrupa mundialmente a las entidades de fiscalización superior) y el análisis de 71 variables:

- Índice de fiscalización y control parlamentario, que mide el grado de desarrollo y eficacia de las instituciones dedicadas a estas funciones con el análisis de 4 variables. México ocupa en este índice una calificación decimal de 7.84.

- Índice de fortaleza institucional y confianza ciudadana que mide el nivel de gobernanza relacionado con el desarrollo humano, la confianza y el bienestar de la población con el análisis de 3 variables. México obtuvo una calificación decimal de 6.55 y revela cuánto tenemos que trabajar en recuperar la confianza ciudadana en las instituciones dedicadas al combate a la corrupción.

Las oportunidades que prevalecen para este apartado las podemos describir de la siguiente manera: definición legal de la corrupción cómo referente normativo a las muchas y buenas aportaciones académicas; falta tener una métrica sectorial en materia anticorrupción; la clasificación de la corrupción que hemos propuesto resulta útil para acciones y programas preventivos y/o correctivos; la combinación de las 3 formas de la métrica de la corrupción nos permitirá un equilibrio y el contraste de los elementos subjetivos con los objetivos y de datos duros, excelente propuesta nos ofrece por primera vez en su capítulo anticorrupción el INEGI, que combina las 3 métricas de la corrupción; en el país tenemos que avanzar en la medición de las capacidades institucionales.

3.- Sistema Nacional Anticorrupción

Es la instancia constitucional para la prevención, investigación y sanción de la corrupción.

Nos brinda cómo primicia un nuevo paradigma, para el control y abatimiento de la corrupción, qué se expresa en 3 facetas:

a) Fortalecimiento institucional de las 7 entidades participantes, con funciones de especialización y coordinación;

b) Ámbito de aplicación con el atributo de generalidad; contenido tres leyes generales, a saber, la del SNA, la de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos y la de Transparencia;

está generalidad también nos brinda una moneda con dos caras: el SNA y los sistemas estatales.

c) Transitar del combate de hechos de corrupción al de redes de corrupción, de otra manera no entenderíamos la razón de brindar a las entidades participantes los atributos de especialización y coordinación en el sistema.

Destaco tres logros trascendentes como primicias:

1. Emisión de la política integral para el combate a la corrupción, con dos rasgos fundamentales: integridad y norma social. Propone 4 ejes: a) Combate a la corrupción e impunidad, b) Combatir la arbitrariedad y abuso de poder (recordamos a la corrupción estructural) c) Mejora de la Gestión Pública d) inducir la participación de la sociedad y del sector privado.

2. Expedición del programa institucional del Secretariado Ejecutivo del SNA, emanado del primer eje rector del Plan Nacional de Desarrollo, relativo al combate a la corrupción e impunidad, y con tres objetivos prioritarios institucionales: a) Políticas públicas integrales; b) Consolidar la política nacional digital; c) Promover una cultura de integridad y legalidad con enfoque de derechos humanos y un modelo del desempeño que consolide valores éticos.

3. Metodología para la gestión de riesgos de corrupción. Es un manual de buenas prácticas provenientes de PNUD, USAID, OEA y del propio secretariado ejecutivo del SNA.

Contiene 12 buenas prácticas, 4 de organismos multinacionales, 4 de organismos internacionales y 4 nacionales.

Los multinacionales son Banco Mundial, OCDE, Unión Europea y la Organización Mundial de Aduanas.

Los internacionales provienen de Colombia, Paraguay, Australia y Países Bajos.

Los nacionales provienen de la ASF (integridad), del sector salud, sector empresarial y contratos públicos.

Guardan las siguientes características en común: estándares internacionales, modelo transferible y análisis FODA (Fortalezas, Oportunidades, Debilidades y Amenazas).

Quiero destacar 7 áreas de oportunidad para el SNA:

1. Presidencia rotativa. Actualmente es rotativa solo entre los integrantes del comité de participación ciudadana, menester una modificación legal para que sea rotativa entre los integrantes del sistema para homogenizar capacidades institucionales en el combate a la corrupción y evitar aislamientos o marginalidad en la parte de las instituciones. La Fiscalización Superior tiene más de 200 años de existencia y hay entidades neonatas cómo la Sala Especializada Anticorrupción del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, botón de muestra para cronometrar la participación y aportaciones de las entidades integrantes del SNA.

2. En ciernes tenemos la inclusión formal de la Unidad de Inteligencia Financiera de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el SNA (existe un dictamen legislativo qué así lo dispone y además contempla el fortalecimiento y cobertura de sus facultades) ahora ya participa cómo invitado permanente, similar tratamiento se amerita para la fiscalización electoral de los candidatos y campañas político-electorales, en tanto posible origen de la corrupción estructural.

3. Indispensable formar la designación de los magistrados anticorrupción (el senado de la republica ya recibió por tercera ocasión una terna proveniente del Ejecutivo Federal)

4. También por parte del Senado de la República, renovar el comité de selección para el comité de participación ciudadana, vacante desde octubre del 2019.

5. Emisión de recomendaciones por parte del SNA, ópera prima prevista desde la Constitución y qué permitirá arraigar y prestigiar al sistema de la misma forma que en materia de derechos humanos ha acontecido.

6. Consolidar la política nacional digital que a la fecha arroja 4 de 6 aplicaciones para el combate a la corrupción, y

7. Construir para el día a día una agenda transversal para el SNA; cada entidad participante cuenta con sus agendas unas robustas y sólidas y otras incipientes, pero falta que la transversalidad en el día a día se exprese.

4.- Plan Nacional de Desarrollo

Por primera vez en la historia de la planeación en México, un Plan Nacional de Desarrollo consigna como su primer eje "erradicar la corrupción, el dispendio y la frivolidad".

Contiene también 3 compromisos:

- Tipificar la corrupción como delito grave.
- Expedir una Ley Federal de combate de conflictos de intereses (la Cámara de Diputados ya cuenta con un dictamen en un proyecto que remitió el Ejecutivo).
- Contar con una unidad policial especializada en lavado de dinero (precisamente la UIF-SHCP cumple con la misión financiera en la materia, en la FGR también existe una Unidad Ministerial que atiende el tema).

Esta primicia para el Desarrollo Nacional nos brinda la oportunidad para sumarnos a la sinergia del Plan Nacional de Desarrollo, tal y como ya lo han realizado los instrumentos de política del Sistema Nacional Anticorrupción, ya descritos.

5.- Programa Nacional de Combate a la Corrupción, a la Impunidad y Mejora de la Gestión Pública.

Por primera vez se expide un programa especial en la materia; que tiene el carácter de transversal y prioridades para el desarrollo integral del país, fijados en el Plan Nacional de Desarrollo como ya se describió en el primer rector.

Este programa nacional propone atender las causas y efectos de la corrupción, a través del combate de los niveles de impunidad administrativa, la promoción de la eficacia y eficiencia de la administración pública, la profesionalización y la gestión eficiente de los recursos humanos de la Administración Pública Federal, así como el uso eficiente y responsable de los bienes del Estado Mexicano.

Igualmente oferta en primicia adicionara el paradigma del Sistema Nacional Anticorrupción, con dos vertientes complementarias:

1. Incorporación del combate a la corrupción estructural y a la impunidad administrativa, así como la medición de capacidades institucionales mediante indicadores de desempeño y metas, y,

2. Construcción de una vía paralela para el combate a la corrupción estructural e impunidad administrativa, con un agente común que son las expectativas para el bienestar y la construcción de confianza.

6.- Programa Sectorial de la Función Pública

Por primera vez alineado al eje rector número uno del Plan Nacional de Desarrollo y al Programa Nacional; supera la misión y visión de la sola atención de un sector administrativo.

Se compone de 3 vertientes:

- Combate a la corrupción (estructural).

- Combate a la impunidad administrativa.

- Mejora de la Gestión Pública.

Contempla 6 objetivos prioritarios:

1. Combatir causas y efectos de la corrupción.

2. Abatir la impunidad administrativa.

3. Fortalecer el control interno. Se actualiza un nuevo modelo de control interno, cuyo punto de partida será la gestión de riesgos y el nuevo modelo en gestación tendrá 5 ejes: gestión de riesgos; mecanismos de control; información y monitoreo; supervisión y mejora continua; y, evaluación de resultados.

4. Consolidar la transparencia y gobierno abierto.

5. Relanzar la profesionalización, y

6. Rediseño de la participación ciudadana. Se cuenta con un programa de alertadores ciudadanos con una plataforma interactiva y un protocolo de seguimiento.

7.- Derechos Humanos y Cooperación Internacional

Faceta de la supranacionalidad de la política de Estado en el combate a la corrupción, que brinda la primicia para una agenda de cooperación internacional específica y especializada.

Por vez primera en el tratado trilateral con los Estados Unidos de América y Canadá, se contemplan dos capítulos relacionados con el combate a la corrupción y con las compras relacionadas con la cadena de proveedores.

Se reconocen y apropian los compromisos internacionales previamente pactados:

- 1993 Transparencia Internacional.
- 1996 Convención Anticorrupción de la Organización de Estados Americanos.
- 1997 Convención Anticorrupción de la Organización de la Cooperación para el Desarrollo.
- 2000 Convención de la ONU para la Delincuencia Organizada Transnacional.
- 2003 Convención Anticorrupción de la ONU y también el Foro Anticorrupción del G-20.

El Tratado Trilateral de Libre Comercio nos oferta 5 áreas de oportunidad en materia anticorrupción:

1. Establece compromisos para prevenir y combatir cohecho y corrupción en el comercio internacional y la inversión extranjera, y propone su tipificación como delitos.

2. Establece medidas para mantener por 4 años los registros contables y las normas de auditoría.

3. Dibuja un retrato del programa de alertadores ciudadanos de la Secretaría de la Función Pública.

4. Promueve la integridad de los Servidores Públicos, y

5. Alienta la participación del sector privado y la sociedad civil.

Se trata de compromisos marco; que en algunos casos ya están siendo incorporados por la Secretaría de la Función Pública y por el Secretariado Ejecutivo del Sistema Nacional Anticorrupción.

En materia de contrataciones públicas: promueve la transparencia; la igualdad de oportunidades; la participación de proveedores en contrataciones públicas; la promoción de las pequeñas y medianas empresas; y, establece garantías de integridad.

En suma, brinda la oportunidad para toda una agenda trilateral y de asistencia técnica para un programa específico.

En materia de derechos humanos la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, propone como punto de partida el combate a la corrupción estructural con 4 acciones: monitoreo, medidas cautelares, atención de peticiones individuales y cooperación técnica.

Nos hace falta colocar a las víctimas de la corrupción en el núcleo de la política de Estado y hacer compatible las agendas de anticorrupción con las de promoción y defensa de los derechos humanos.

8.- Construcción de Confianza

En el estudio que elaboramos para la construcción de los indicadores ya referidos en la métrica de la construcción, también encontramos 12 hallazgos de los que solamente en este punto y en el siguiente referiré a dos de ellos.

Se encontró evidencia de que la confianza ciudadana en sus instituciones de gobierno y en las propias expectativas de bienestar, contribuyen a la reducción de la corrupción.

En la confianza ciudadana intervienen dos factores: la honestidad y la confianza. La honestidad no solo es la veracidad en el actuar, sino también la confiabilidad.

La lucha contra la corrupción es tanto un problema ético y demostrarse como tal, también de profesionalización y eficacia.

Federico Reyes Heroles acaba de dar a conocer -14 de octubre de 2020- un análisis apropósito del impacto de las elecciones en los Estados Unidos de América y en México, y llama la atención la tabla que difunde sobre confianza en las instituciones

de acuerdo con el ranking 2019, las 3 instituciones mejor valuadas son las Universidades, el Ejército y la Presidencia de la República.

9.- Ética y Factores Socioculturales

La ética aporta valor en la construcción de confianza.

La ética implica actuar con honorabilidad y sentido del bien común. En políticas públicas la aspiración es que el bien subyacente sea la ética; oportunidad en construcción permanente.

En el ámbito de la Función Pública renacen con fuerza los códigos de ética y de conducta que nos brindan pauta de conducta y de valores, y que también permiten captar conductas susceptibles del régimen disciplinario.

Existe la virtuosa tendencia para construir una nueva ética pública que incida en la recuperación y confianza de la sociedad en sus instituciones.

Congruentes con la métrica de la corrupción, el Código de Ética de las Personas Servidoras Públicas del Gobierno Federal, por primera vez establecen dos indicadores:

- Idoneidad del Código de Conducta.
- Riesgos éticos.

Por nuestra parte estamos en condiciones de difundir un hallazgo proveniente de la obra ya comentada -relativa al Control Parlamentario y Agenda para la Política Nacional Anticorrupción- y el hallazgo consiste en que por encima de los factores socioeconómicos se encuentran los factores socioculturales para el combate a la corrupción.

Lo anterior nos brinda la oportunidad para la integración de una política con los siguientes elementos mínimos: promoción ética; bien común; educación (notables esfuerzos de la Secretaría de Educación Pública, para incorporar la anticorrupción en los planes de educación elemental y del Instituto Nacional Electoral en la Educación Cívica, con su serie de cuadernos infantiles); expectativas de bienestar y personales para la confianza en las instituciones públicas.

10.- Enfoque de Integridad

La política de Estado en el abatimiento de la corrupción debe, finalmente,

orientarse con un enfoque de integridad.

Lugar común es hablar de integridad, menester resulta ubicarla conceptualmente.

La integridad es la rendición de cuentas más la competencia (resultados al medir las capacidades institucionales) más la ética (comportamiento moral del ser humano) y le tenemos que restar la impunidad.

La OCDE recomienda para México y en este enfoque de integridad:

- Avanzar y consolidar el SNA.
- Implantar la función ética en cada institución.
- Consolidar el servicio civil.
- Fortalecer los sistemas disciplinarios y de supervisión.
- Impulsar la participación del sector privado, sociedad civil, juventud y niñez.

El Instituto de Auditores Internos recomienda para su implantación que el enfoque de integridad provenga de la Dirección Operativa, se fundamente en la administración de riesgos y cuente con vigilancia independiente.

Referente internacional ineludible lo constituye el documento "Estado de la Integridad: una Guía sobre la realización de evaluaciones de los riesgos de corrupción en las organizaciones públicas" emitido por la oficina de las Naciones Unidas contra la droga y el delito (UNODC por sus siglas en ingles), destinado a proporcionar asistencia técnica a las organizaciones públicas, con la finalidad de fortalecer las medidas anticorrupción en sus políticas, programas y procesos.

De acuerdo con esta guía el objetivo de la evaluación de riesgos no es hacer salir a los individuos que han participado en la corrupción, sino destacar cualquier vulnerabilidad organizacional que pudiera brindar oportunidades para llevarla a cabo.

En conclusión y para retomar nuestra alegoría del reloj, podemos decir que el ensamble de política de Estado para el combate a la corrupción, demanda sincronizar relojes.

Siguiente Número:

REVISTA DE LA PROCURADURÍA FISCAL DE LA FEDERACIÓN, No. 3.

Julio - Diciembre 2021.

Próxima convocatoria.

Procuraduría Fiscal de la Federación

Av. Insurgentes Sur 795, P.H.
Col. Nápoles,
Alcaldía Benito Juárez,
C. P. 03810, Ciudad de México,
México.

@procufiscalmexico

@procuraduria_fiscal

@ProcuFiscal

ISSN: 2683-2437
02
9 772683 243005

Revista de distribución gratuita

HACIENDA
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

PFF
PROCURADURÍA FISCAL DE LA FEDERACIÓN