



UNIVERSIDAD MICHOCANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO
FACULTAD DE CONTADURÍA Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS
DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO.

TESIS

“LA MATERIALIDAD EN LAS OPERACIONES FISCALES”
PARA OBTENER EL GRADO DE
“MAESTRO EN FISCAL”

PRESENTA

L.C. FRANCISCO EMILIANO TORRES FLORES

DIRECTOR DE TESIS:

DR. JOSÉ LUIS CHÁVEZ CHÁVEZ



Morelia, Michoacán, Junio de 2018

Tabla de contenido

Resumen.....	5
Abstract.....	7
Introducción.....	8
CAPITULO I.....	12
DISEÑO METODOLÓGICO DEL PROCESO DE INVESTIGACIÓN.....	12
1.1 Objetivo general.....	12
1.2 Objetivos particulares.....	12
1.3 Instrumentos de la investigación.....	13
1.4 Planteamiento del problema.....	13
1.5 Problematicación.....	13
1.6 Hipótesis.....	17
1.7 Justificación.....	18
1.8 Preguntas de investigación.....	19
1.9 Cuadro de congruencias metodológicas.....	20
1.10 Materiales a utilizar.....	20
CAPITULO II.....	22
MARCO TEÓRICO.....	22
2.0 Obligación de contribuir al gasto público.....	22
2.1 Definición de “materialidad”.....	24
2.2. Importancia de la “materialidad”.....	29
2.3. Antecedentes de la “materialidad”.....	32

2.4. Análisis del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.....	36
2.5 La “materialidad” en el artículo 69-B.....	51
2.6 Elementos del acto jurídico.	60
2.7 De la Inexistencia y de la Nulidad.....	64
2.8 De la Simulación del acto jurídico.	66
2.9 Similitudes y diferencias entre la Inexistencia y la Simulación de Actos Jurídicos.	70
2.10 Delitos Fiscales a causa de la Simulación de Operaciones Fiscales.....	74
2.11 Requisitos de las deducciones.....	80
CAPITULO III.....	101
PROPUESTA DE INVESTIGACIÓN.....	101
3.1. IMPORTANCIA DEL CUMPLIMIENTO DE LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES FISCALES LEGALES.....	101
3.2. Los contratos.....	133
3.2.1. Elementos del negocio jurídico.	133
3.2.2. Importancia del contrato o convenio.....	134
3.2.3. El objeto del negocio jurídico.	134
3.2.4. La capacidad de las partes, para el nacimiento del negocio jurídico.	135
3.2.5. La legitimación para contratar.	135
3.2.6. La forma del contrato.	135
3.3. Efectos de los contratos.....	135
3.3.1. Obligatoriedad.	136
3.3.2. Intangibilidad del contrato.	136
3.3.3. Relatividad de los contratos.	136
3.4. Los contratos y la materialidad de las operaciones fiscales legales.....	136
3.5. Tipos de contratos.....	137
3.6. De las políticas internas.....	138
3.6.1. De las políticas de contratación de proveedores.....	140
3.6.2. Políticas de recepción y resguardo de la documentación.	142

3.6.3. Políticas de la documentación comprobatoria del servicio y/o bienes recibidos por los proveedores autorizados.....	142
3.6.4. Recepción de facturas y documentación que las acredite.	143
3.6.5. Políticas de autorización y pagos a proveedores.	143
3.6.6. Del archivo y conservación de gastos de la entidad.....	144
3.7. Importancia de las cotizaciones.....	144
3.8. Importancia de las tarjetas de presentación.....	146
3.9. Evidencia de correos electrónicos o mensajes de texto.	146
3.10. Conceptualización del comprobante fiscal digital.....	150
3.11. Cumplir con los requisitos legales de las deducciones.	152
3.12. Órdenes de compra o servicio.....	152
3.13. Comprobación de la materialidad.	155
3.13.1. Caso práctico, debida comprobación de la materialidad de las operaciones fiscales legales.	157
Conclusiones:	169
Bibliografía.....	178
Básica.....	178
Legal.....	182
Páginas de Internet.....	183
Marco de Referencias.....	184

Resumen.

La presente investigación tiene como finalidad involucrarse en un estudio formal encaminado a:

El diseño metodológico que servirá de sustento para dale viabilidad a la investigación científica.

La recopilación de diferentes opiniones de especialistas en el área contable y fiscal para suministrar la validez y soporte a la investigación.

El estudio preciso, adecuado y a detalle de los fundamentos que rigen el marco jurídico legal en materia fiscal que regulan la materialidad en las operaciones fiscales, destacando su importancia y cumplimiento dentro de las obligaciones que establecen las disposiciones fiscales actuales en nuestro país.

Con respecto a lo anterior, el objeto particular de la presente investigación fue: “analizar y destacar los elementos que rodean el cumplimiento de la materialidad en las operaciones fiscales y enfatizar sobre su importancia y riesgos de no cumplirse adecuadamente, con el propósito de evitar contingencias en el ámbito fiscal que rodean al contribuyente hoy en día”.

Es resultado arrojado por la presente investigación fue generar ideas, mecanismos, herramientas y políticas estructurales para que los contribuyentes utilicen en el ámbito del desarrollo de sus actividades económicas, y consumir el óptimo cumplimiento de las disposiciones fiscales, así como resolver contingencias fiscales que presentan los contribuyentes a través de la adaptación

de mecanismos legislativos utilizados para solicitar y comprobar la debida materialidad en las operaciones fiscales realizadas en un periodo.

La problemática inicial comenzó con la incorporación legislativa del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, así como al momento en que la autoridad fiscal ejerce sus facultades de comprobación, solicita a los contribuyentes comprobar la debida materialidad de los actos o actividades, soportadas en los comprobantes fiscales.

PALABRAS CLAVE: Materialidad, Operación, Fiscal, Cumplimiento, Obligación.

Abstract.

This investigation has the purpose to get involved in a formal study directed to:
the methodological

design that will serve as a means of support to give viability to the scientific investigation

The compilation of different opinions from specialists in the fiscal and accounting area.

The precise, adequate and in detail fundamentals that govern the framework of law that regulate the material and fiscal operations highlighting the importance and performance within the obligations that establish the current fiscal regulations in our country.

With regard to the previous information, the aim of the current investigation was to analyze and emphasize the elements that surround the performance of the material in fiscal operations and to emphasize its importance and risks if they are not adequately performed, with the purpose to avoid eventualities in the fiscal area that surrounds the taxpayer nowadays.

The result obtained from the current investigation was to generalize ideas, mechanisms, tools and structural policies for taxpayers to use in the development of their economical activities, and to carry out the best performance in fiscal dispositions, as well as to resolve fiscal eventualities that taxpayers present through the adjustment of legislative mechanisms used to request and prove the correct material in the operations of a fiscal period.

The original problem began with the incorporation of the article 68-B from the Federation Fiscal Code, as well as the moment in which the authority exercises its powers of proving, requests the taxpayers to prove the correct material of their activities by the fiscal payment.

Introducción.

El proceso de investigación es del tipo cualitativo y cuantitativo, ya que será necesario probar una hipótesis aun no comprobada por otros documentos o investigaciones.

La presente investigación cuenta con tres apartados, refiriéndose a los capítulos, mismos que se componen de la manera siguiente:

- I. Diseño metodológico del proceso de investigación.
- II. Marco teórico.
- III. Propuesta de investigación.

Dicha investigación, se basa en la problemática que existe hoy en día, en los procesos de fiscalización por parte de la autoridad fiscal.

Debido al nuevo acuerdo de incertidumbre tributaria, el gobierno acordó no crear nuevos impuestos ni subir la tasa a los ya existentes, por lo que a medida de la disminución de los ingresos petroleros, la autoridad fiscal opto por aumentar sus políticas de fiscalización hacia los contribuyentes, incrementando con ello la recaudación.

Hoy en día, existe una gran afectación por parte de los contribuyentes hacia el gobierno en consecuencia por la defraudación fiscal, esto ha traído como

resultado una serie de medidas drásticas tomadas por las autoridades hacendarias para desalentar prácticas fiscales ilegales.

Estos abusos afectan la recaudación de recursos considerablemente, por lo que el gobierno al momento de ejercer el gasto público se ve obligado a acudir a otro tipo de financiamientos para hacerse llegar de los recursos necesarios para satisfacer las necesidades de la nación.

Algunas de estas prácticas ilegales son el contrabando y/o la compra de comprobantes fiscales, estas últimas las utiliza el contribuyente para disminuir la base del impuesto, acreditarlo y evitar el pago de contribuciones.

A consecuencia de estas prácticas, la autoridad ha adoptado mecanismos plasmados en una serie de reformas fiscales a partir del año 2014, uno de los cuales es el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Este artículo tiene como finalidad, dar con todos aquellos contribuyentes que emiten comprobantes fiscales con el fin de simular una operación y afectar al fisco federal.

Medida por la cual la autoridad se ha aprovechado de esto para presumir de inexistentes muchas operaciones que probablemente no lo son, afectando a estos contribuyentes y que gracias al mecanismo que establece dicho artículo 69-B del CFF, los condena a caer en alguna de las características particulares plasmadas en éste.

La problemática del contribuyente, se atribuye a las limitaciones en las deducciones, negarle saldos a favor, compensar impuestos y los excesivos requisitos, que hacen cada vez más complicado el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Los contribuyentes, ante todas estas medidas de fiscalización, se han percatado de varias situaciones, mismas que recaen sobre el actuar de las autoridades fiscales cuando estas ejercen sus facultades de comprobación y presumen de inexistentes muchas operaciones reales, con el criterio de soportar con documentación comprobatoria la materialidad.

Ante esto, los contribuyentes o estudiosos de la materia fiscal, se percataron que dicho concepto de “la materialidad” no se encuentra legislada ni regulada en ninguna de nuestras leyes fiscales actuales, dando oportunidad a un sinfín de alegatos y discusiones su interpretación.

En base a estudios e investigaciones se precisó que la palabra materialidad se encuentra contemplada en las normas de auditoría, y dicho concepto no se relaciona con ninguno de orden fiscal.

Esta situación que se viene dando, ha afectado a un sin número de contribuyentes, que no tienen el sustento económico para hacerse valer de algún recurso en medios de defensa, por lo que terminan accediendo al crédito fiscal emitido por la autoridad.

Como bien ha sido materia de estudio y debate en demasiados foros, artículos de opinión en revistas, páginas de internet, redes sociales e inclusive ha llegado hasta las aulas y se ha convertido el tema de la “materialidad” en uno relevante por lo que el presente estudio desea llegar a fondo.

La materialidad en materia fiscal, o como también se le llama, razón de negocio o sustancia económica, la autoridad ha hecho uso de ésta, para cuestionar cada operación que revisa, solicitando al contribuyente que proporcione la documentación que acredita qué determinados bienes fueron recibidos o que se prestaron los servicios amparados con comprobantes fiscales registrados en contabilidad.

Esto ha creado una serie de incertidumbres, de si la autoridad puede o no solicitar el cumplimiento de la materialidad, siendo cierto que no, inclusive se ha hecho resonar que ni siquiera está facultado para considerar una operación inexistente o simulada, siendo esta una materia de orden civil totalmente.

Ahora bien, estos han sido momentos difíciles para los contribuyentes, ya que la gran mayoría de ellos no cuenta con una documentación significativa para que la autoridad a su criterio considere que sí se entregó el bien o se prestó un servicio.

Aunado a esto, la presente investigación pretende demostrar y proponer a los contribuyentes o al público en general interesado, qué documentación es necesaria para comprobar dicha materialidad.

Como tal, la materialidad, o la efectiva realización del acto jurídico recaen sobre la voluntad de las partes al momento en que ellas están de acuerdo a crear obligaciones y derechos que ambos deberán cumplir.

Enfocado en esto, es de relevancia comentar, que el cumplimiento de la materialidad no es obligatorio, pero si necesario con el propósito de blindarnos ante una posible revisión por parte de la autoridad fiscal, evitándonos una serie de problemas que se susciten a consecuencia de no cumplirla.

El presente estudio es de relevante, ya que pretende el mostrar una serie de documentos que le servirán al contribuyente para soportar una operación que probablemente, se encuentre en riesgo de no ser aceptada para fines deductivos o de acreditamiento.

Para adentrarnos al tema, es necesario que el interesado se encuentre con disposición y mente abierta para debatir dicha propuesta y aceptarla, como para cuestionar o criticar y de no aceptarla, enriquecerla; ya que como tal esta investigación no es una ley, como para poder comprobar efectivamente que la

documentación que se sugiere se recabe pueda o no satisfacer el criterio de la autoridad fiscal, ya que siendo ésta una cuestión referente a la materialidad, la cual es cuestionada por esta última y es quien decide si la documentación es suficiente o insuficiente, dejando a esta investigación únicamente como propuesta.

CAPITULO I

DISEÑO METODOLÓGICO DEL PROCESO DE INVESTIGACIÓN.

1.1 Objetivo general.

“Analizar los elementos que rodean la materialidad de las operaciones fiscales para fines de deducción o acreditamiento”

1.2 Objetivos particulares.

- Conocer los requisitos de las deducciones.
- Analizar los requisitos para lograr la materialidad de las operaciones fiscales.
- Investigar qué se considera “materialidad” para fines fiscales.
- Explicar las consecuencias fiscales de la nula materialidad de las operaciones fiscales.
- Proponer elementos para lograr la materialidad de las operaciones fiscales.
- Explicar la simulación de operaciones fiscales y sus consecuencias fiscales.
- Analizar los cambios que las autoridades fiscales han introducido respecto a los requisitos de las deducciones.
- Análisis del artículo 69-B del Código Fiscal Federal.

1.3 Instrumentos de la investigación.

Dentro del proceso de investigación se deberán de utilizar los métodos conocidos como cualitativo y cuantitativo, y estos nos servirán para recopilar la información necesaria para lograr un optimo desarrollo en la investigación.

Refiriéndose al tema meramente fiscal, la investigación cualitativa la encontraremos necesaria para poder darle un enfoque jurídico y doctrinal, con el propósito de lograr su mejor alcance conclusivo, así mismo, el método cuantitativo nos será de mucha utilidad al realizar una investigación basada en encuestas e investigaciones numéricas ya realizadas y lograrán en su conjunto que esta investigación cumpla todos sus requisitos de manera científica.

1.4 Planteamiento del problema.

La materialidad no es un concepto jurídico legal, siendo más una cuestión extrajurídica, la autoridad ha hecho uso de esta, para solicitar al contribuyente que se compruebe dicha materialidad, dejando a este en un estado de indefensión, al no ser un requisito legal de las deducciones.

1.5 Problematicación.

En año 2014, el fisco incorporó a la legislación una serie de reformas hacendarias, dentro de las mismas, se encuentra el articulado del 69-B dentro del Código Fiscal de la Federación, relativo a la presunción de inexistencia de operaciones amparadas con comprobantes fiscales, misma que dentro de sus objetivos principales es hacer frente al tráfico de comprobantes fiscales apócrifos.

A través de dichos comprobantes apócrifos, que algunos contribuyentes utilizan o utilizaron, y que sirvieron para eludir, disminuir o evitar el cargo de contribuciones que tendrían sin estos.

El uso de estos comprobantes el fisco se vio afectado de sobremanera al encontrarse en una situación de nulo financiamiento que a través de las contribuciones lo logra, con el supuesto propósito de erogarlo al gasto público.

Dicha práctica fiscal indebida provocó que el fisco realizara una serie de medidas drásticas en contra de las deducciones amparadas con comprobantes fiscales, cuya principal medida fue negar la deducción de dichas operaciones que carecieran de la debida “materialidad” ocasionando esto una serie de cuestionamientos por parte de los contribuyentes.

Así mismo, las entidades económicas se han visto afectadas directamente, ya que perjudica al contribuyente cuando la autoridad realiza sus facultades de comprobación y presumen que alguna o varias operaciones no cumplen con la “materialidad” que según ellos es un requisito indispensable de dicha deducción.

Pero; ¿qué pasa con el contribuyente? en estricto sentido afecta en gran medida la base por la cual se calcula el impuesto, teniendo que, subsanar el contribuyente dicho impuesto no efectuado en su momento con las debidas actualizaciones, recargos y multas.

No obstante, la autoridad fiscal se ha visto afectada, ya que dentro de sus principales funciones está recaudar ingresos para satisfacer al gasto público, dicha recaudación ha sido mermada por estas prácticas, la cual se suma a la problemática de obtener el financiamiento necesario para sustento que el país necesita.

Los problemas en dicha investigación, serán analizados desde los dos puntos de vista; tanto el de la autoridad y del contribuyente.

Otra problemática son los “EFOS y EDOS” llamados así por sus siglas “empresas que facturan operaciones simuladas y empresas que deducen operaciones simuladas”, respectivamente. Dichos contribuyentes utilizan estos comprobantes apócrifos para deducir operaciones que no fueron efectivamente realizadas, así mismo hablando de los “EFOS”, son aquellos que venden este tipo de comprobantes y utilizan prácticas fiscales agresivas o ilegales para evadir el pago de la contribución que se debiese cubrir en su momento.

Hablando exclusivamente del artículo 69-B del Código Fiscal Federal que literalmente establece:

“Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado. Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la

situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución. Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno. Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código. En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código”.³

Este artículo, señala en sus primeros tres párrafos el procedimiento para los “EFOS”, en el cuarto párrafo se estipula sobre el cese general de efectos fiscales, y los últimos dos párrafos, nos reflejan el procedimiento para los “EDOS”.

El citado artículo se analizará y se determinarán todas sus consecuencias jurídicas fiscales que dañan a muchos contribuyentes, ya que dicho procedimiento, para determinar si un contribuyente se considera “EFOS o EDOS” es un medio de control por parte de la autoridad fiscal, para que la misma pueda, en el ámbito de su competencia y en ejercicio de sus facultades de comprobación, corroborar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales.

³ Código Fiscal Federal, México, 2016, artículo 69-B

Hablando exclusivamente de la comprobación de la materialidad, la autoridad no señala cual es la documentación comprobatoria para probar el debido cumplimiento de la misma, ya que deberá demostrar además:

- Que la operación de que se trate tenga sustancia económica.
- Que cuente con soporte documental real.

Como una síntesis de la problematización de dicha investigación, podemos mencionar las siguientes:

- La comprobación de la materialidad de las operaciones fiscales.
- La supuesta presunción de operaciones simuladas amparadas con comprobantes fiscales.
- La intervención de la autoridad al presumir al contribuyente como “EFOS y EDOS”
- El perjuicio directo hacia el contribuyente y sus consecuencias jurídicas fiscales.

Aunado a toda esta situación, y observando las diversas obligaciones fiscales a partir de su reforma fiscal 2014, nos encontramos en una grave problemática, por lo cual es necesario realizar la presente investigación.

1.6 Hipótesis.

La correcta aplicación de documentación comprobatoria, relacionada con operaciones fiscales de acuerdo a las disposiciones vigentes, dará seguridad y un blindaje excepcional a los contribuyentes, para hacer frente a los procedimientos de fiscalización interpuestos por el SAT.

1.7 Justificación.

La deducción de operaciones fiscales ligadas y soportadas a una documentación comprobatoria consistente, precisa y real, forman parte de la sustancia económica de la misma entidad.

Es importante que la documentación cumpla con todo el soporte técnico para poder comprobar una erogación o gasto que la misma entidad realizó en determinado momento, con el propósito de efectuar su deducción, ya que es un derecho fundamental que tiene el contribuyente.

En base a esto, podemos percatarnos que las deducciones autorizadas por las disposiciones fiscales deben de reunir un cierto número de requisitos y formalidades para que sean efectivamente aceptadas por la autoridad fiscal; si bien es cierto, que la documentación comprobatoria forma parte de la misma contabilidad, es fundamental blindar cada una de las operaciones con dicho soporte.

El impacto que ha tenido la autoridad hacendaria en su recaudación a consecuencia de la simulación de operaciones, la ha orillado a interponer una serie de reformas fiscales, con el propósito de mantener fiscalizadas a entidades que hacen uso de estas prácticas, convirtiendo algunos contribuyentes en “EFOS y EDOS”, ocasionando que las deducciones no surtan efectos fiscales, ya sea por no haber comprobado la “materialidad” de la misma, o por que dicho comprobante fue emitido por un contribuyente que no cuenta con los activos, personal o infraestructura necesaria para el desarrollo de su actividad.

La siguiente investigación contribuirá a generar un método útil para comprobar dicha materialidad, soportada con la debida documentación comprobatoria y la efectiva aplicación de las disposiciones fiscales para el optimo cumplimiento de los requisitos fiscales, que interponen las autoridades, con el propósito de lograr una

correcta deducción y lograr para el contribuyente y sus clientes una seguridad respecto a sus operaciones.

Así mismo, que dichos contribuyentes conozcan sus derechos y garantías que se encuentran vulnerables ante la autoridad.

1.8 Preguntas de investigación.

- ¿Qué se considera “materialidad” para efectos fiscales y como hace uso de ella la autoridad fiscal?
- ¿Qué es la documentación comprobatoria y como soportarla debidamente?
- ¿Inconsistencias en el artículo 69-B y como asegurarse de no caer en el supuesto que marca dicho artículo del Código Fiscal de la Federación?

1.9 Cuadro de congruencias metodológicas.

TÍTULO	OBJETIVOS GENERALES	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	PREGUNTAS	HIPÓTESIS
La materialidad de las operaciones fiscales ¿Capricho o requisito? Y como lograrla.	Analizar los elementos que rodean a la materialidad de las operaciones y como soportar la debida documentación comprobatoria y evitar caer en el supuesto que marca el artículo 69-B del CFF.	• Conocer las disposiciones fiscales vigentes de la materialidad de las operaciones. • Analizar el artículo 69-B del CFF. • Conocer los requisitos de las deducciones y su debido soporte documental para comprobar la efectiva realización de las operaciones fiscales.	• ¿Qué se considera “materialidad” para efectos fiscales y como hace uso de ella la autoridad fiscal. • ¿Qué es la documentación comprobatoria y como soportarla? • ¿Inconsistencias en el artículo 69-B y como asegurarse de no caer en el supuesto que marca dicho artículo del Código Fiscal de la Federación?	La debida implementación y soporte de una operación fiscal, tendrá como consecuencia una seguridad en el contribuyente ante los actos de fiscalización de las autoridades.

1.10 Materiales a utilizar.

Diseño de la investigación.

Todas las obras requieren para su construcción de materiales y procedimientos. En nuestro caso se trata también de una obra y por consiguiente necesita de sus respectivos materiales y métodos utilizados, por lo que se refiere a materiales, son del tipo documental, dividido en dos categorías para su mejor fundamentación relacionado con el tema.

1. Documentación general.

a) Bibliografía actual

- a. Libros
- b. Compendios
- c. Instructivos, manuales y políticas gubernamentales.

2. Documentación especializada

a) Bibliografía actual:

- Libros especializados
- Revistas especializadas
- Consultas de páginas web especializadas
- Consulta de tesis de licenciatura, maestría y Doctorado
- Monografía del sector privado
- Compendios sobre el ahorro informal
- Pláticas con trabajadores y funcionarios del gobierno del estado de Michoacán.

Esta documentación o “materiales” tiene la finalidad de reunir el conocimiento actual para construir nuestra investigación, dar la orientación precisa para soportar el terreno que se investiga, y poder cumplir con los objetivos de la investigación.

Por lo que se refiere al método, la investigación en lo fundamental pasa de lo general a lo particular (método deductivo) pero haciendo además uso de las evidencias y de la síntesis, actividades que se van combinando en el campo de la investigación en tres capítulos mediante los cuales se posibilita el trabajo que conduce a cumplir los objetivos planteados.

Por lo tanto la metodología utilizada se fundamenta en la literatura referente a la investigación, considerando como eje la obra “Metodología de la investigación” de

Roberto Martínez Sampieri⁴ junto con la ayuda de los conocimientos técnicos y científicos de mi asesor de tesis el Dr. José Luis Chávez Chávez.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

2.0 Obligación de contribuir al gasto público.

Antes de adentrarnos al estudio de la materialidad para efectos fiscales, es importante destacar la obligación de contribuir al gasto público.

Dicha obligación se encuentra contemplada en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31, fracción IV, que establece la obligación de contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De dicho precepto constitucional se desprenden los denominados principios de justicia fiscal o tributaria a los cuales se deben ceñir todas las contribuciones, tales como los de generalidad, obligatoriedad, destino al gasto público, proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria.

⁴ HERNANDEZ, Sampieri, Roberto, Metodología de la Investigación, Ed.. Tercera Edición, México, 2003.

Por lo tanto, en relación con el principio de proporcionalidad tributaria, algunos autores como Manuel Hallivis Pelayo, ha sostenido que dicho principio radica en que las contribuciones deben impactar a cada sujeto pasivo en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de tal manera que los contribuyentes que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.⁵

Respecto del Gasto Público, Margain Manautou⁶ se refiere a este como los gastos en que incurre el Estado para cubrir necesidades colectivas.

En su opinión, los gastos públicos presentan las siguientes características:

- Que la erogación se efectué a través de la administración activa.
- Que la erogación se destine a la satisfacción de las funciones de los entes que constituyen la administración activa de la federación.
- Una erogación no se justifica cuando ella se destinó a la satisfacción de funciones no previstas en dicha ley.
- Que la erogación esté prevista en el presupuesto de egresos.
- Que la erogación se haga con cargo a la partida destinada al renglón respectivo.

⁵ Citado por Colín Zepeda, Lorena Ivette y Reyes Corona, Oswaldo G., Principios de justicia fiscal y legalidad tributaria, Tax Editores, México, p. 17.

⁶ Margain Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1977. pp. 140

Ahora bien, ya teniendo en cuenta la obligación por parte de las personas a contribuir al gasto público, asimilando que es de interés de todos los gobernados el cumplimiento de los fines estatales y su disposición a colaborar para lograrlo.

2.1 Definición de “materialidad”

Según el diccionario de la lengua española, define la materialidad como:

- a) Calidad de material.
- b) Superficie exterior o apariencia de las cosas.
- c) Sonido de las palabras.
- d) Sustancia física o material de las acciones ejecutadas con ignorancia inculpable o falta del conocimiento necesario para que sean buenas o malas moralmente.

Así mismo las Normas Internacionales de Auditoría nombran a la importancia relativa o materialidad en su NIA 320, la cual define a esta como:

“Cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo del nivel de la importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto, al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto.

En su caso, la importancia relativa para la ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor por debajo del nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar”.⁷

⁷ NIA 320, “Importancia relativa o materialidad en planificación y ejecución de la auditoría”, pp 9.

La definición anterior no es aplicable al contexto fiscal, ya que se refiere mas a una cuestión estadística por parte del auditor para efectuar un porcentaje mínimo adecuado de error para aceptar, al momento de realizar el respectivo análisis a las cuentas; definición totalmente diferente al contexto que le da la autoridad fiscal al momento de realizar sus facultades de comprobación.

Dentro de las Normas de Información Financiera, se encuentra la NIF A-2, misma que hace referencia a los postulados básicos, los cuales podemos definir como

“Son fundamentos que rigen el ambiente en el que debe operar el sistema de información contable y:

- a) Surgen como generalizaciones o abstracciones del entorno económico en el que se desenvuelve el sistema de información contable.
- b) Se derivan de la experiencia, de las formas de pensamiento y políticas o criterios impuestos por la práctica de los negocios, en un sentido amplio.
- c) Se aplican en congruencia con los objetivos de la información financiera y sus características cualitativas. (...)

Los postulados básicos dan pauta para explicar “en qué momento” y “cómo” deben reconocerse los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad, por lo que son, en consecuencia, esencia misma de las normas particulares”.(...) ⁸

De acuerdo con la NIF A-2, podemos establecer que los postulados básicos, son criterios que deberá establecer el usuario que emite la información financiera para

⁸ NIF A-2, Postulados Básicos, pp 4,7.

poder establecer el “qué” y el “cómo” de los registros de las actividades económicas de una entidad económica.

Dentro de las Normas de Información Financiera, la NIF A-2 denominada Postulados Básicos establece el postulado de SUSTANCIA ECONÓMICA, el cual citamos a continuación:

“La sustancia económica debe prevalecer en la delimitación y operación del sistema de información contable, así como en el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad”⁹

Dentro del mismo postulado, la NIF A-2 menciona la explicación la cual es:

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

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

Ello es debido a que la forma legal de una operación puede tener una apariencia diferente al auténtico fondo económico de la misma y, en consecuencia, no reflejar adecuadamente su incidencia en la situación económico-financiera.

Por ende, las formalidades jurídicas deben analizarse en un contexto adecuado, a la luz de la sustancia económica, a fin de que no la tergiversen y con ello distorsionen el reconocimiento contable.

Un ejemplo de la aplicación de este postulado, se tiene cuando una entidad económica vende un activo a un tercero de tal manera que la documentación generada en la operación indica que la propiedad le ha sido transferida; sin

⁹ NIF A-2, “Postulados Básicos”, Sustancia Económica, Postulado Básico.

embargo, pueden existir simultáneamente acuerdos entre las partes que aseguren a la entidad el continuar disfrutando de los beneficios económicos del activo en cuestión; en tales circunstancias, el hecho de presentar información sobre la existencia de una venta sólo con un enfoque jurídico, podría no representar adecuadamente la transacción efectuada”.¹⁰

El postulado anterior, al referirse a la sustancia económica, trata de enfocarse en el auténtico fondo económico de la operación registrada en la contabilidad o en las operaciones realizadas por la entidad económica en un tiempo determinado y en consecuencia, busca que se refleje adecuadamente su incidencia en la situación económica financiera de la entidad.

Este postulado pudiera aclararnos en alguna medida lógica, un poco el concepto de “materialidad”, para poder interpretar realmente cual es la intención, o lo que busca la autoridad fiscal cuando se refiere a la comprobación de la misma.

Analizado lo anterior, podemos percatarnos que; el concepto de “materialidad” no tiene cabida dentro de nuestra legislación fiscal, si no que al contrario, carece de dicho precepto.

Adentrándonos, el concepto como tal, de “materialidad”, lo encontramos en las Normas Internacionales de Auditoría, dentro de la cual dicho concepto no comparece a ningún contexto lógico y adecuado de lo que realmente la autoridad fiscal se refiera cuando solicita el cumplimiento de la misma en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

También, si deseamos establecer un criterio o definición de lo que se podría entender por “materialidad” en el ámbito fiscal, debemos de adentrarnos a la doctrina para poder comprender este término, ya que se orienta más a lo que las NIF llaman Sustancia Económica que “la materialidad” como tal.

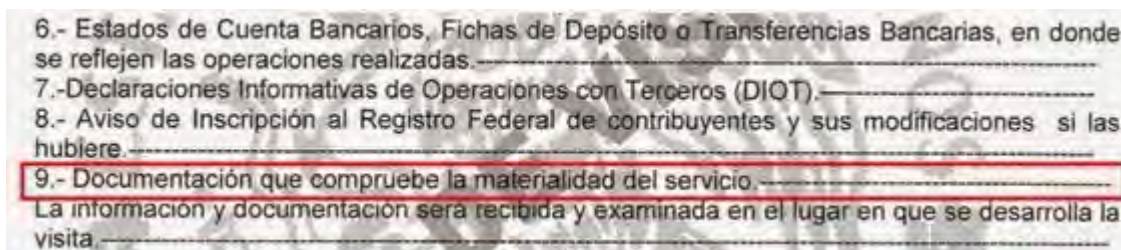
¹⁰ NIF A-2, “Postulados Básicos”, Sustancia Económica, Explicación del Postulado Básico.

En base al análisis anterior, podemos permitirnos definir respecto al contexto fiscal a la “materialidad” la cual se entiende como la comprobación cierta de las operaciones económicas realizadas por una entidad, que busca abastecer de información clara, precisa y necesaria a los usuarios de la información financiera, con el propósito de demostrar que dichas operaciones fueron efectivamente realizadas, misma documentación comprobatoria, deberá de proporcionar al usuario final, toda la información que muestre los hechos y la historia en el tiempo de cada una de las operaciones realizadas, respecto del “cómo, cuándo, porqué, con quién y para qué” de las operaciones económicas.

El propósito de que a base de un análisis técnico, jurídico y contable, se pueda obtener un criterio positivo sobre la información plasmada en los informes financieros, logrando a través de dicha documentación comprobatoria, respaldar cada una de las operaciones realizadas, a fin de satisfacer completa y plenamente las necesidades de los usuarios de la información financiera, además que deberán de estar estas operaciones y su misma documentación comprobatoria, vinculadas al objeto social del negocio, o en su caso a las actividades económicas que tengan la necesidad de realizar dicha entidad para poder lograr sus objetivos.

2.2. Importancia de la “materialidad”

La autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación levanta actas solicitando textualmente “LA MATERIALIDAD DEL SERVICIO”, aún y cuando no se encuentra conceptualizado dicho concepto por el legislador.



6.- Estados de Cuenta Bancarios, Fichas de Depósito o Transferencias Bancarias, en donde se reflejen las operaciones realizadas. _____

7.- Declaraciones Informativas de Operaciones con Terceros (DIOT). _____

8.- Aviso de Inscripción al Registro Federal de contribuyentes y sus modificaciones si las hubiere. _____

9.- Documentación que compruebe la materialidad del servicio. _____

La información y documentación será recibida y examinada en el lugar en que se desarrolla la visita. _____

La importancia del cumplimiento de la misma, no lo rige el Código Fiscal de la Federación ni los requisitos de las deducciones contempladas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como en ninguna de las obligaciones de los contribuyentes, por lo que su importancia radica más en un hecho extraoficial que la autoridad en el ejercicio de sus facultades solicita.

Ahora bien, la autoridad cuenta con facultades para presumir la inexistencia de las operaciones realizadas, sin embargo, no puede llegar al extremo de solicitar arbitrariamente documentación e información con motivo de acreditar la materialidad de las operaciones revisadas, la autoridad no puede exigir requisitos que no se encuentran en legislación aplicable alguna, con motivo de rechazar derechos de los contribuyentes, ya que en ese supuesto, la autoridad fiscal estaría extralimitando sus facultades conferidas por el legislador en perjuicio de los gobernados.

Es importante recalcar que si bien es cierto, que un contribuyente no está obligado al cumplimiento de la “materialidad”, debemos de enfocarnos en las consecuencias de no cumplirla, ya que arbitrariamente las autoridades fiscales

cuando solicitan el cumplimiento o la documentación necesaria para corroborar el cumplimiento de ésta, sitúan al contribuyente en una problemática de deducción de erogaciones realizadas durante su actividad económica.

El nulo cumplimiento de la “materialidad” obliga al contribuyente a interponer medios de defensa costosos, así mismo, lo colocan en una situación incómoda, penosa y estresante al estar en un estado de indefensión ante esta solicitud de la autoridad, por lo que es importante que se hable de su cumplimiento a fin de proveer al mismo contribuyente una tranquilidad y seguridad que sus operaciones cumplen con la “materialidad”, aunque esta no sea un requisito de las deducciones.

La importancia del cumplimiento de la materialidad radica en las consecuencias de no cumplirla, todo esto desde el punto de vista de la autoridad fiscal.

La autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación, solicita al contribuyente, proporcionar documentación que acredite la materialidad de las operaciones realizadas en un periodo determinado, en base a esto, las mismas autoridades al realizar un análisis de dicha documentación proporcionada por el contribuyente (suficiente o escasa), determinan en base a su criterio que dichas operaciones que realizó el contribuyente no cumplen o cumplen parcialmente con dicha materialidad, ocasionando esto, que presuma la autoridad que no fueron efectivamente realizadas, dejando al contribuyente con las siguientes problemáticas al momento de que la autoridad realiza el análisis y cálculo de lo que se consideraría un crédito fiscal por parte de esta.

- La nula deducibilidad de las operaciones que no cumplieron con la supuesta materialidad.
- El incremento potencial, de la base sobre la que se calcula el Impuesto Sobre la Renta.

- El desacreditamiento del Impuesto al Valor Agregado, que en su momento el contribuyente optó por acreditar.
- En el caso de Pérdidas Fiscales, se disminuyen las mismas o se vuelve una utilidad fiscal.
- El efecto de lo anterior resulta un incremento o un diferencial en el pago de Impuestos Federales que el contribuyente deberá desembolsar, con sus respectivas actualizaciones, recargos y multas.
- La autoridad fiscal, podrá presumir de “simulación” por las operaciones que no cumplan con la materialidad, por lo que el contribuyente tendrá que resolver esta situación, por una supuesta evasión o defraudación fiscal.
- El costo financiero de interponer los medios de defensa.
- Garantizar el Interés Fiscal.
- El costo en tiempo, equipo y dinero que el contribuyente deberá de realizar, ocasionando problemas de flujo en la entidad económica.
- La posible quiebra o suspensión de sus actividades económicas, ocasionadas por el alto costo, impacto social y el desgaste psicológico que el contribuyente experimentó.

En base a lo anterior, podemos concluir que la importancia de cumplir con la materialidad son los hechos que ocasionan cuando no se cumple, ya que la autoridad al ser juez y parte en el ejercicio de sus facultades de comprobación, puede emitir créditos fiscales, manifestando que al no cumplir con “la materialidad”, la operación u operaciones revisadas, ¡no se realizaron!, por lo que

no se consideran para efectos de la deducción, resultado por el cual el contribuyente atraerá las problemáticas antes mencionadas.

2.3. Antecedentes de la “materialidad”

Con fecha 9 de diciembre de 2013, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, que forma parte importante de la profunda reforma fiscal que se llevó a cabo en México a partir del año 2014 y que hasta la fecha sigue siendo objeto de análisis.

Fue mediante dicho decreto, que se adicionó al Código Fiscal de la Federación la facultad de las autoridades fiscales para presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales de los contribuyentes, cuando éstos no cuenten 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, cuando dichos contribuyentes se encuentren como no localizados.

Esta nueva facultad para las autoridades fiscales se encuentra contenida en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, que prevé un procedimiento especial, distinto, diferente y sin estar contemplado dentro de las facultades de comprobación; procedimiento que tiene como finalidad la determinación para efectos generales de la inexistencia de las operaciones del contribuyente sometido a ese procedimiento en específico, publicando para tal efecto, en una lista que deberá contener el nombre y número del Registro Federal del contribuyente que se encuentre en dicho supuesto.

No obstante lo anterior, la determinación de inexistencia de las operaciones de un contribuyente, realizada de conformidad con el procedimiento contenido en el artículo 69-B, no tiene como finalidad la determinación de créditos fiscales por sí misma, toda vez que, aunque dicha determinación de inexistencia tenga consecuencias para los contribuyentes que les dieron efectos fiscales a los comprobantes que amparan operaciones inexistentes, dichas consecuencias se determinan en un procedimiento posterior, ya que como esencia del nacimiento de dicho artículo no fue con la finalidad de interponer a través de este un crédito fiscal, sino un mecanismo de “fiscalización” para eliminar prácticas fiscales delictivas, sin embargo, es también importante resaltar que aunado a este artículo el contribuyente que se encuentre en dicho supuesto deberá de autocorregir su situación fiscal fincándole una obligación de pago de las contribuciones omitidas.

Ahora bien, derivado de la facultad de las autoridades fiscales para determinar la inexistencia de las operaciones registradas en contabilidad mediante el procedimiento contenido en el artículo 69-B, ha cambiado la forma en que se revisa a los contribuyentes sujetos a una facultad de comprobación, como lo es la visita domiciliaria o revisión de gabinete, ya que en el desarrollo de éstas, se exige al contribuyente que compruebe la materialidad de las operaciones que tiene registradas en su contabilidad y de no aportar las pruebas suficientes, a juicio de la propia autoridad, se declara que no se comprobó la materialidad de dichas operaciones y por lo tanto se declara su inexistencia para efectos fiscales.

Lo que deriva en la determinación de créditos fiscales por no cumplir con el requisito de comprobar la materialidad de las deducciones revisadas.

Lo anterior, sin haber sido sometido el contribuyente visitado, al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación e incluso sin que dichos comprobantes provengan de un contribuyente ya publicado en la lista de Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS), sino que como ya se dijo, en el transcurso de la visita domiciliaria se determina, a juicio de la autoridad,

que las operaciones realizadas por el contribuyente visitado con sus proveedores son inexistentes por no haberse comprobado su materialidad, siendo por lo tanto no deducibles, con la consecuencia fiscal que ello genere.

Cabe resaltar que, el procedimiento contenido en el artículo 69-B señalado, no será objeto de estudio del presente artículo; sino que éste se aboca al análisis del requerimiento que hace el Servicio de Administración Tributaria en el desarrollo de las facultades de comprobación, para que el contribuyente compruebe la materialidad de las operaciones que tiene registradas en su contabilidad.

A partir del primero de enero de 2014, en el desarrollo de las facultades de comprobación, como lo es la visita domiciliaria, los visitantes adscritos al Servicio de Administración Tributaria ponen especial énfasis en la materialidad y existencia de las operaciones realizadas por el contribuyente revisado, pidiéndole que compruebe, con todos los medios probatorios necesarios, que las operaciones que tiene registradas en su contabilidad sí se realizaron y por lo tanto son deducibles.

Convirtiéndose esta exigencia en un problema de gran magnitud para el contribuyente revisado, ya que en la práctica, la autoridad fiscalizadora se limita a exigir que se demuestre la materialidad de ciertas operaciones, sin indicar con qué documentos en específico se puede o debe comprobar; lo que deriva en que, cuando el contribuyente aporta los medios probatorios que están a su alcance para comprobar la materialidad de sus operaciones, estos sean siempre insuficientes a criterio de la autoridad fiscalizadora.

Entonces, cuando el contribuyente fracasa en su intento por comprobar la materialidad de las operaciones revisadas, los visitantes determinan en la última acta parcial de visita, que dichas operaciones son:

- a) Inexistentes o,
- b) Que dichas operaciones fueron materialmente imposibles de realizar.

Por lo que las visitas domiciliarias en la actualidad se desarrollan de acuerdo a lo siguiente:

1. La autoridad fiscalizadora, en el transcurso de la visita domiciliaria, solicita que el contribuyente en su estado de revisado compruebe la materialidad de las operaciones registradas en su contabilidad.
2. Al momento de exigirle al contribuyente que proporcione documentación que sirva de comprobación, esto sin indicarle con qué documentos se debe o puede comprobar la materialidad de las operaciones como lo contempla el artículo 33 de CFF en su fracción I inciso d)¹¹.
3. La valoración de las pruebas queda a libre interpretación de la autoridad fiscalizadora si cumple o no la documentación con la debida comprobación de la materialidad.
4. Las pruebas o documentación comprobatoria aportadas por el contribuyente revisado son insuficientes (la mayoría de los casos) para comprobar la materialidad de las operaciones.

¹¹ Artículo 33 del C.F.F.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente. I.- Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán: d) Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados, cual es el documento cuya presentación se exige.

5. Los visitantes, en la última acta parcial de visita, determinan que las operaciones revisadas son inexistentes o que fueron materialmente imposibles de realizar.
6. En consecuencia de la inexistencia, o imposible materialización de las operaciones del contribuyente, éstas se convierten en no deducibles.
7. El motivo único por el cual la autoridad consintió rechazar la deducción es la supuesta falta de documentación comprobatoria de la materialidad de las operaciones, como requisito de las deducciones.
8. Ocasionando lo anterior en la determinación de un crédito fiscal.

Actos que vulneran la economía del contribuyente, y que deberían de considerarse como indebidos, al ser cada vez más frecuentes en el ejercicio de las facultades de comprobación, y siendo ésta un cambio drástico así como una perturbación al contribuyente cuando se enfrenta a una visita domiciliaria o a cualquier revisión por parte de la autoridad.

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

Hoy por hoy, el sistema fiscal mexicano es de los más complejos, esto ha ocasionado que estudiosos del derecho fiscal, realicen planeaciones fiscales legales, que tienen por objetivo, abatir, diferir o disminuir el pago de contribuciones

fiscales, que, sin dichas planeaciones, los impuestos a cargo serían superiores y la recaudación en menester de la autoridad serían mayores.

Ante este supuesto, la autoridad fiscal ha buscado la manera de incrementar su recaudación a base de sistemas de fiscalización más eficientes y complejos, por los cuales se hace llegar de información necesaria, oportuna y real de las operaciones que los contribuyentes realizan día con día.

Gracias a este relativamente nuevo, sistema de fiscalización, le ha ayudado a la autoridad comprender muchos de los modelos de planeación fiscal que hoy por hoy se utilizan, muchos de estos realizados conforme a las leyes fiscales, sin embargo, también existen algunos modelos considerados como arriesgados que podrían caer en el supuesto de defraudación fiscal, al carecer de un soporte legal, lógico y coherente de una supuesta planeación fiscal.

A consecuencia de estos últimos, la H. autoridad fiscal se ha propuesto atacar y enfrentar este tipo de prácticas fiscales abusivas, con toda serie de medios y recursos, muchos de éstos nada aptos y propicios, que en vez de mejorar la relación tan desgastada con el contribuyente y parece que se esmeran en lastimarla aún más.

Es por ello, que al referirnos a la “materialidad” es prácticamente imposible no voltear a ver el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, ya que es el punto fino que faculta a la autoridad para emitir presunciones hacia Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS) y Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS).

En ese contexto, resulta relevante considerar lo expuesto por el legislador para adicionar el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, relacionado con los comprobantes fiscales.

De acuerdo con la exposición de motivos del artículo reclamado, las prácticas indebidas respecto del uso de los comprobantes fiscales evolucionaron, por lo cual, para el ejercicio fiscal 2014, el legislador decidió adicionar el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

En esta propuesta el legislador centra su atención en los contribuyentes que realizan fraudes tributarios a través del tráfico de comprobantes y tiene como objetivo 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.

Para mayor claridad a continuación se transcribe la exposición de motivos que dio origen al artículo reclamado:

“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 adquirente 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 adquirentes, 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 en 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 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”.¹²

En este sentido, en la exposición de motivos que dio origen al artículo 69-B reclamado, se pretende que el objetivo de la adición de esta disposición fue:

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.
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 aquéllos 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.

Ya habiendo analizado la exposición de motivos, que le sirvió al legislador para justificar la creación e incorporación del ya tan mencionado artículo 69-B, es momento de adentrarnos al estudio del mismo, por lo que se comenzará a analizar su composición, por lo que se transcribe al presente el artículo lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o

¹² Amparo en Revisión, Segunda Sala, 51/2015, pp 6-9.

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.”¹³

Refiriéndose al artículo antes mencionado, sería importante destacar el estudio realizado por Mendoza Soto¹⁴, al dividir y extraer fracciones del artículo con el propósito de analizarlo de manera aislada y mejorar el entendimiento de su contenido.

La primera (dispuesta por los tres párrafos iniciales), regula el procedimiento y consecuencia para los contribuyentes que han estado emitiendo comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, sujetos a los procedimientos y programas de fiscalización hacendarios entendidos como Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS).

La segunda, situada en el cuarto párrafo del mismo artículo, se refiere al cese general de efectos fiscales de las operaciones contenidas en los comprobantes expedidos por el contribuyente EFOS en cuestión.

La tercera parte, contenida en los dos últimos párrafos de este artículo, se dirige a las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes expedidos por un contribuyente EFOS incluido en una de las listas definitivas, personas físicas o morales que también estén en los programas de fiscalización denominados Empresas que Deducen Operaciones Simuladas

¹³ Código Fiscal de la Federación, 2017.

¹⁴ MENDOZA, Soto Antonio, Fisco actualidades, IMCP, Mayo 2008.

(EDOS); es decir, a estos particulares se les sujeta a un procedimiento que les concede la opción de la autocorrección, o bien, les impone el deber jurídico de acreditar la efectiva realización de las operaciones amparadas en los comprobantes expedidos por el EFOS.

Al margen de los argumentos de inconstitucionalidad que los EFOS han sometido a la consideración de los tribunales en cuanto a las particularidades de su procedimiento, lo cierto es que la mayor controversia se ha generado en torno a las partes del artículo dirigidas tanto a los EDOS como al cese general de efectos fiscales de los comprobantes en cuestión.

Y es que si interpretamos de manera aislada y particular lo señalado en los párrafos cuarto al sexto, en el sentido de que una vez publicado el EFOS en una de las listas definitivas, su efecto general es que todas las operaciones contenidas en cualquier comprobante fiscal expedido en cualquier tiempo por dicho EFOS, no producen ni produjeron efecto fiscal alguno; es lógico suponer que, todas aquellas personas física o morales que hayan dado precisamente, cualquier efecto fiscal a cualquiera de los comprobantes fiscales expedidos por el EFOS, se convierte en automático en un EDOS, situación que lo coloca en el deber jurídico ineludible de acreditar ante la propia autoridad hacendaria que adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes, bajo el entendido de que si no lo hicieran así o bien, no autocorrigieran su situación fiscal, una vez ejercidas las facultades de comprobación, la autoridad hacendaria emitirá el crédito fiscal correspondiente y considerará a esas operaciones como actos o contratos simulados para efectos penales.

Para continuar, y continuando con el mismo artículo en comento, nos percatamos que si bien es cierto que este artículo da facultad a la autoridad para considerar a una entidad económica como EFOS, esta presunción no es definitiva y da oportunidad a que el contribuyente que se encuentre en esta situación, desvirtúe

dicha presunción con pruebas suficientes para que esta no sea definitiva, de no hacerlo se confirmaría lo dispuesto por la autoridad.

Ya habiendo declarado la autoridad a un contribuyente como definitivo y publicándolo en su listado a través del Diario Oficial de la Federación como una empresa que factura operaciones simuladas, las consecuencias de esta resolución y sus efectos fiscales recaen sobre los llamados EDOS, dicha entidad dándose a conocer que dedujo operaciones simuladas, tendrá que autocorregirse o bien acreditar la “materialidad” para así demostrar la realización de sus operaciones amparadas con comprobantes fiscales emitidos por aquella que la autoridad declaro EFOS.

Atendiendo a lo expuesto anteriormente, es importante precisar que deja en un estado de total indefensión al contribuyente EDOS, ante la inconstitucionalidad del acto administrativo que violentan derechos humanos que por mencionar algunos son:

- Principio de Seguridad Jurídica.
- La presunción de inocencia.
- La garantía de audiencia previa.
- El debido proceso.

Al realizar el análisis de forma aislada de la norma, podemos percatarnos de las violaciones a los derechos humanos que por sí mismos garantizan la seguridad del contribuyente, sin embargo, si se interpreta de forma sistemática y en su conjunto, como aquella que busca extraer del texto de la norma un enunciado cuyo sentido sea acorde con el contenido general del ordenamiento al que pertenece, procurando que el significado encontrado atienda al conjunto de

normas o sistema del que forma parte podemos percatarnos de un ordenamiento diferente.

A través de lo comentado, se permite hacer referencia a la siguiente jurisprudencia en materia Administrativa.

LEYES FISCALES. LA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN ESTRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA.

Si bien es cierto que la interpretación y aplicación de las normas impositivas es estricta, también es cierto que resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte, ya que de ser así, cualquier intento estricto de interpretación resultaría infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas. Toda norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, sin importar su rango, ya sea constitucional, legal, reglamentario, contractual o de cualquier otra índole, y un principio de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen, y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico; sin que ello implique que en materia impositiva una interpretación estricta pero al fin y al cabo interpretación, vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales. En consecuencia, interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, constitucional.”¹⁵

Entonces, revisando la jurisprudencia administrativa interpuesta por la Tercera Sala, en este mismo orden de ideas, debemos de interpretar dicho artículo de manera sistemática, es decir, la declaratoria del cese total de los efectos fiscales

¹⁵No. 207014 Localización: Octava Época Instancia: Tercera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación VII, Abril de 1991 Página: 24 Tesis: 3a. /J. 18/91 Jurisprudencia Materia(s): Administrativa.

de dichos comprobantes y el procedimiento de los EDOS, en su conjunto con el procedimiento de los EFOS, para así lograr tener el panorama completo del artículo, en el que sitúa al contribuyente en una interpretación diferente.

Del artículo transcrito se desprende que las autoridades podrán presumir que son inexistentes las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes.

Debe destacarse que, la presunción que se realizará por parte de la autoridad, refiriéndose a la inexistencia de las operaciones respaldadas con los comprobantes fiscales emitidos, no es absoluta (*iuris et de iure*) sino relativa (*iuris tantum*) pues admite prueba en contrario; es decir, puede ser desvirtuada por el propio contribuyente mediante la aportación de pruebas que demuestren lo contrario.

Asimismo, dicha disposición establece en su contenido, los efectos que deberán de tener dichos comprobantes fiscales que se emitieron a terceros, cuando dicha presunción sea definitiva y no se hayan realizado actos para desvirtuarla, y cuyos datos a consecuencia de esto se publicaron en la lista.

También, a consecuencia de este efecto nulo a la deducción que ampare dicho comprobante emitido por uno de los contribuyentes que se encuentren en dicho listado, el tercero involucrado (presunto EDOS), contará con treinta días para “acreditar” que efectivamente se prestó el servicio o se adquirió el bien, amparado por dicho comprobante.

Ahora y de acuerdo al análisis expuesto anteriormente, encontramos que, no existe dispositivo legal que, establezca que para acreditar la realización de las operaciones se deba contar con infraestructura, personal y/o maquinaria

aparentemente “idóneos” para la actividad que realiza, tales argumentos no pueden hacer valer el rechazo de deducciones, ya que tampoco se señala qué infraestructura, personal o maquinaria sí son “idóneos” para realizar la actividad.

Tampoco se debe olvidar que la autoridad fiscal se encuentra obligada a ejercer debidamente sus facultades de comprobación para cerciorarse de la materialidad de las operaciones que revisa. Esto es, tiene la obligación de desvirtuar la presunción de buena fe y de certeza de las operaciones efectuadas por el contribuyente, pues solo realizando un análisis exhaustivo de las circunstancias particulares del pagador de impuestos, puede considerarse que se han respetado en favor de este los derechos fundamentales de seguridad y certeza jurídica que le asisten.

Para finalizar el tema respecto al 69-B del Código Fiscal de la Federación me permito mostrar la siguiente tesis de la Primera Sala.

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.¹⁶

Por lo anterior, es evidente que las autoridades fiscales están actuando sin establecer fundamento legal alguno que justifique válidamente el motivo del rechazo de las operaciones efectuadas por los contribuyentes.

2.5 La “materialidad” en el artículo 69-B.

Ahora bien, el texto del artículo, regula un procedimiento para detectar a posibles empresas que facturan operaciones simuladas y empresas que deducen dichos comprobantes fiscales, así como establecen los efectos de estos comprobantes para con terceros y su “mecanismo” y tiempos para desvirtuar o para acreditar su efectiva realización del acto que originó la deducción.

Así pues, la palabra “materialidad” como tal, no está textualmente escrita, pero se sitúa dentro del contexto, al referirse al EDOS, y solicitar que presente pruebas, léase documentación para acreditar o comprobar que dicha prestación del servicio o la adquisición del bien si se realizó, es decir, que soporte que dicha operación si

¹⁶ Amparo en revisión 297/2008. Servicios Administrativos Grupo Casa Saba, S.A. de C.V. 3 de septiembre de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

fue efectivamente realizada. Lo anterior a través de lo que la autoridad llama “materialidad”.

Atendiendo a esto, y de acuerdo al Código Federal de Procedimientos Civiles, en su artículo 192 y 193 que para mayor entendimiento se transcriben a continuación.

“Artículo 192.- La parte que alegue una presunción sólo debe probar los supuestos de la misma, sin que le incumba la prueba de su contenido.

Artículo 193.- La parte que niegue una presunción debe rendir la contraprueba de los supuestos de aquélla.” ¹⁷

Dichos artículos antes mencionados, hacen referencia que en el supuesto de las presunciones legales (iuris tantum), opera la inversión de la carga de la prueba.

Ahora bien, ante esta situación, al presumirse a un contribuyente como empresa que deduce operaciones simuladas, que, y con motivo de esa presunción, al “presunto EDO” se le invierte la carga de la prueba, por lo que le corresponde demostrar la materialidad de las operaciones; y en caso de que el “presunto EDO” no exhiba el material probatorio, entonces no producirán efecto fiscal alguno las operaciones que registró en su contabilidad como deducción o acreditamiento.

Atendiendo a esto, y con el propósito de acreditar la efectiva realización del acto, la autoridad llevará a cabo una serie de interrogantes a través de un cuestionario, para que a su juicio confirme la “materialidad” en cuestión, habiendo confirmado esta “materialidad” se considerará cómo desvirtuada la presunción, pudiendo el contribuyente deducir dichos comprobantes y acreditar el impuesto que en su caso tenga el derecho.

¹⁷ Código Federal de Procedimiento Civiles, 2012.

Para recalcar una circunstancia de este artículo, es que ¿Mediante la aplicación de la presunción prevista en el párrafo primero del artículo 69-¿B del Código Fiscal de la Federación, qué operaciones son las que la ley presume como inexistentes?

- a) Todas aquellas que a lo largo de su vida jurídica haya efectuado el contribuyente al que se le detectó el hecho base, sin importar con qué cliente se realizaron, ni en que comprobantes fiscales se ampararon; o
- b) Solo aquellas operaciones que fueron amparadas en los comprobantes fiscales emitidos 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, realizadas con clientes específicos e identificados.

Sin duda, el cese de efectos fiscales recae sobre los comprobantes que se emitieron en el momento en que la entidad o empresa no contaba con los insumos, o la capacidad operativa, para poder haber sido efectivamente realizados.

Sin embargo, la autoridad aún no ha definido, que se considera para efectos de la presunción del artículo antes mencionado, que cantidad de activos, personal o la capacidad, son necesarios para poder realizar efectivamente determinadas actividades económicas, y no vincularse en este supuesto, ya que cada entidad es única e independiente, y así, como muchas empresas tienen costos exagerados que no son en proporción a sus ingresos, existen otras que sus costos son mínimos y sus ingresos resultan muy superiores en comparación.

Dentro del contexto del presente artículo, podemos mencionar que no se considera el uso y goce temporal de bienes y sería interesante analizarlo más adelante.

Es importante destacar, que así mismo cuando la autoridad ejerce sus facultades al presumir a un contribuyente como EFOS, y de ese hecho se generan varios supuestos que pueden desencallar en una serie de eventos que finalizan en la efectiva o nula deducción del hecho que originó la misma, todo esto a través de la comprobación de la “materialidad”, pero también, la autoridad puede presumir que una operación económica realizada por la entidad, no se llevó a cabo, sin que exista detrás de ésta una vinculación con el artículo 69-B del CFF.

Atendiendo a lo comentado, en el momento en que la autoridad lleva a cabo sus facultades de comprobación y dentro de esta se percata que alguno o algunos comprobantes que el contribuyente está registrando como deducción no cumplen con la “materialidad”, comienzan a cuestionar su legítima procedencia, sin necesidad de que el tercero que emitió el comprobante se encuentre involucrado en la presunción que marca el artículo en cuestión.

Como resultado del análisis del artículo en comento, es importante señalar los momentos de caducidad de las llamadas presunciones.

Según el Diccionario de la RAE por caducidad debemos de entender como “la extinción de una facultad o de una acción por el mero transcurso de un plazo configurado por la ley como carga para el ejercicio de aquellas”¹⁸

Tomando en cuenta esta definición, vemos que en el artículo 69-B del CFF, se encuentran distintos tiempos de caducidad, que a continuación se analizan.

➤ Primera Caducidad.

El segundo párrafo del artículo 69-B del CFF, establece que una vez que el contribuyente (EFO) aparezca en un listado presunto publicado en el DOF, contará con quince días hábiles para manifestar lo que a su derecho convenga y aportar la

¹⁸ Diccionario de la Real Academia Española, definición de caducidad.

documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos.

Por su parte, el tercer párrafo del mismo numeral previene que transcurrido el plazo de quince días, la autoridad fiscal, en un plazo que NO excederá de cinco días, está obligada a realizar las acciones siguientes:

- a) Valorar las pruebas y defensas que haya hecho valer el contribuyente enlistado.
- b) Notificar su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario.

Atendiendo a esto, y en el supuesto que la autoridad no notifique su resolución se comprende que se extingue o caduca su facultad para hacerlo con posterioridad, ello por haber transcurrido el plazo fijado en la ley; es decir los cinco días, tampoco se manifiesta que sean HÁBILES así como no se contempla de manera expresa una sanción que se actualiza por el hecho de que la autoridad no valore y notifique su resolución dentro del plazo mencionado, por lo que no se tiene ninguna trascendencia o consecuencia de índole legal.

Sobre lo anterior se expone lo siguiente establecido en el artículo 51, fracción IV, de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, que a la letra señala:

“Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo

Art. 51. Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

...

IV. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien se dictó en contravención de las

disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas, en cuando al fondo del asunto.”¹⁹

Por lo anterior Sandoval Ortega considera que, “La autoridad tiene la obligación legal de valorar y notificar su resolución dentro de un plazo perentorio de cinco días hábiles, es incuestionable que, si no lo hace dentro del mismo, estaría dictando su resolución en contravención de las disposiciones aplicables, lo que conllevaría a que se decretase su ilegalidad y por ende, su nulidad. Estimar lo contrario implicaría que las autoridades pudieran practicar actos de molestia en forma indefinida, quedando a su arbitrio la duración de su actuación, lo que resulta violatorio de la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”²⁰

Cobra aplicación la siguiente jurisprudencia.

“PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA. LA EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN QUE RECAIGA A ÉSTE, FUERA DEL PLAZO DE CUATRO MESES, PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 155 DE LA LEY ADUANERA VIGENTE EN 1996 Y 153, TERCER PÁRRAFO, DEL MISMO ORDENAMIENTO, VIGENTE EN 1999 Y EN 2000, CONDUCE A DECLARAR SU NULIDAD LISA Y LLANA.

Los artículos 155 de la Ley Aduanera vigente en 1996 y 153, tercer párrafo, del mismo ordenamiento, vigente en 1999 y en 2000, disponen que, tratándose de un procedimiento administrativo en materia aduanera, en los supuestos en que el interesado no desvirtúe mediante pruebas documentales los hechos y circunstancias que motivaron el inicio del procedimiento, así como cuando ofrezca pruebas distintas, las autoridades aduaneras dictarán resolución en un plazo que no exceda de cuatro meses a partir de la fecha en que se levante el acta de embargo respectiva, determinando, en su caso, las contribuciones y las cuotas compensatorias

¹⁹ Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

²⁰ Boletín Mensual Mayo 2017, Sandoval, Ortega Omar, Colegio de Contadores Públicos de Guadalajara Jalisco.

omitidas e impondrán las sanciones que procedan. En este contexto, aun cuando los preceptos citados no establecen sanción expresa para el caso de que la autoridad no dé cumplimiento dentro del plazo previsto en la ley, tal ilegalidad ocasiona la nulidad lisa y llana de aquella resolución, en términos de la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, ya que estimar lo contrario implicaría que las autoridades pudieran practicar actos de molestia en forma indefinida, quedando a su arbitrio la duración de su actuación, lo que resulta violatorio de la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como de lo dispuesto en los preceptos de la Ley en mención que delimitan temporalmente la actuación de dicha autoridad en el entendido que al decretarse tal anulación, la consecuencia se traduce no sólo en el impedimento de la autoridad para reiterar su acto, sino también trasciende a la mercancía asegurada pues ésta deberá devolverse. No obsta a lo anterior, el contenido de la tesis de jurisprudencia 2a./J. 41/2000, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XI, mayo de 2000, página 226, ya que se refiere a la hipótesis en que la autoridad cumplimenta fuera del plazo de cuatro meses una sentencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que declara la nulidad de un acto administrativo, mientras que el supuesto antes plasmado alude al caso en que la autoridad aduanera omite resolver la situación del particular en un procedimiento administrativo en materia aduanera, dentro de un plazo de cuatro meses contados a partir del levantamiento del acta de embargo”.²¹

²¹ Contradicción de tesis 107/2002-SS. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito. 15 de noviembre de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: María Antonieta del Carmen Torpey Cervantes. Tesis de jurisprudencia 140/2002. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintidós de noviembre de dos mil dos. Nota: La tesis de jurisprudencia 2a./J. 41/2000 citada, aparece publicada con el rubro: "SENTENCIA DE NULIDAD FISCAL PARA EFECTOS, EL CUMPLIMIENTO FUERA DEL TÉRMINO LEGAL DE CUATRO MESES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 239, ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA

Segunda Caducidad.

La segunda caducidad está contemplada en el quinto párrafo del artículo en comento, en el cual se aplica un término para los EDOS de autocorregirse o bien el proporcionar a la autoridad la documentación que acredite los actos amparados por comprobantes fiscales que se emitieron por algún EFOS, sin embargo, el artículo en su quinto y sexto párrafo no contempla ningún plazo hacia la autoridad para notificar la resolución al contribuyente respecto de la documentación proporcionada.

Entonces, sería cuestionable si a causa de que la ley no contempla un plazo específico respecto de las cuestiones debatidas por el contribuyente y la autoridad, ¿estaríamos frente a una norma que viola el debido proceso?

“DERECHO HUMANO AL DEBIDO PROCESO. ELEMENTOS QUE LO INTEGRAN.

El artículo 14, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, reconoce el derecho humano al debido proceso al establecer que nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho. Ahora bien, este derecho ha sido un elemento de interpretación constante y progresiva en la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, del que cabe realizar un recuento de sus elementos integrantes hasta la actualidad en dos vertientes: 1) la referida a las formalidades esenciales del procedimiento, la que a su vez, puede observarse a partir de dos perspectivas, esto es: a) desde quien es sujeto pasivo en el procedimiento y puede sufrir un acto privativo, en cuyo caso

FEDERACIÓN, NO OCASIONA LA ILEGALIDAD DE LA RESOLUCIÓN DICTADA POR LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA EN ACATAMIENTO DE ELLA.

adquieren valor aplicativo las citadas formalidades referidas a la notificación del inicio del procedimiento y de sus consecuencias, el derecho a alegar y a ofrecer pruebas, **así como la emisión de una resolución que dirima las cuestiones debatidas** y, b) desde quien insta la función jurisdiccional para reivindicar un derecho como sujeto activo, desde la cual se protege que las partes tengan una posibilidad efectiva e igual de defender sus puntos de vista y ofrecer pruebas en apoyo de sus pretensiones, dimensión ligada estrechamente con el derecho de acceso a la justicia; y, 2) por la que se enlistan determinados bienes sustantivos constitucionalmente protegidos, mediante las formalidades esenciales del procedimiento, como son: la libertad, las propiedades, y las posesiones o los derechos. De ahí que previo a evaluar si existe una vulneración al derecho al debido proceso, es necesario identificar la modalidad en la que se ubica el reclamo respectivo”.²²

Al respecto y ya comentado lo anterior, nos encontramos con la regla 1.5 de la RMF para el 2017, la cual contempla lo siguiente:

“Resolución Miscelánea Fiscal para 2017 DOF 23/dic/2016 (último párrafo)

El plazo máximo con el que contará la autoridad para resolver si el contribuyente acreditó que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios que amparan dichos comprobantes, será de treinta días contados a partir del día en que presente su solicitud de aclaración, o bien, de que se tenga por cumplido el requerimiento de información.”²³

Atendiendo a la presente regla y sin meternos al tema de si se corrige o subsana la inconstitucionalidad (debido proceso) podemos concluir que la autoridad deberá de resolver en un término de treinta días a partir en que se presente dicha solicitud.

²² PRIMERA SALA Amparo en revisión 42/2013. María Dolores Isaac Sandoval. 25 de septiembre de 2013. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ausente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretario: David García Sarubbi.”

²³ Resolución Miscelánea Fiscal 2017 23/diciembre/2016.

Tercera Caducidad.

Para terminar el análisis del artículo 69-B y sus momentos de caducidad, consideramos que también podría aplicarse supletoriamente al 69-B lo dispuesto por el tercer párrafo del artículo 60 de la Ley Federal del Procedimiento Administrativo respecto a la caducidad, de los procedimientos iniciados de oficio cuando la autoridad no notifique dentro del plazo de 30 días naturales contados a partir de la expiración del plazo que tenía para dictar resolución, lo que significa que si una disposición le establece a la autoridad un plazo de 5 o 30 días para notificar la resolución, si transcurren 30 días naturales más, entonces, en términos del mencionado numeral, dicho procedimiento se tendrá por caducado, esto considerando que el artículo 1 de la LFPA contempla que “para los efectos de esta Ley sólo queda excluida la materia fiscal tratándose de las contribuciones y los accesorios que deriven directamente de aquéllas”²⁴ aludiendo a esto, dicho artículo 69-B no contempla alguna contribución o accesorio alguno.

2.6 Elementos del acto jurídico.

Ante los actos de autoridad que se realizan conforme a la materialidad de las operaciones fiscales, una de sus consecuencias más graves y que más conflicto le genera al contribuyente, es al momento en que no solo debe defender la deducción que ampara con un comprobante fiscal, también deberá de abogar por sus intereses al estar involucrado en una supuesta simulación que puede terminar en un delito fiscal.

Para esto, es de vital importancia adentrarnos en el momento en que la autoridad presume o confirma la inexistencia de las operaciones realizadas.

²⁴ Ley Federal del Procedimiento Administrativo artículo 1.

La inexistencia de un acto jurídico no es sinónimo de simulación, como lo establece el Código Civil Federal en sus capítulos sexto y segundo respectivamente.

Para comprender sus similitudes y diferencias, debemos de conocer los elementos que originan un acto jurídico, así como la importancia que juega al momento de comprobar la materialidad del mismo acto.

El Acto Jurídico es la manifestación de la voluntad humana susceptible de producir efectos jurídicos.

Para que esta manifestación de la voluntad produzca efectos jurídicos, es preciso que se realice de acuerdo con los requisitos legales previamente establecidos.

Como es de conocido Derecho el acto jurídico no es un fenómeno, así como sí lo es el hecho jurídico, es decir, es toda una expresión de la voluntad o de un acuerdo de voluntades ya que sin esto no podría existir dicho acto.

De igual forma, será necesario que para que se realice se reúnan ciertos elementos y características que son exigidos por la ley, los cuales se denominan elementos de existencia y elementos de validez.

Los denominados elementos esenciales, son aquellos que le dan existencia al acto jurídico es decir son indispensables, y sin ellos jamás existiría un acto jurídico es decir, se diría que es inexistente, por lo que a falta de alguno de estos elementos se estaría frente a una nulidad absoluta.

- Voluntad de las partes
- Objeto posible
- Solemnidad (matrimonio, testamento, reconocimiento)

Código Civil Federal

“Artículo 1794.- Para la existencia del contrato se requiere:

- I. Consentimiento;
- II. Objeto que pueda ser materia del contrato.”²⁵

“Artículo 1795.- El contrato puede ser invalidado:

- I. Por incapacidad legal de las partes o de una de ellas;
- II. Por vicios del consentimiento;
- III. Porque su objeto, o su motivo o fin sea ilícito;
- IV. Porque el consentimiento no se haya manifestado en la forma que la ley establece.”²⁶

En sentido amplio, existe una diferenciación entre un Hecho Jurídico y un Acto Jurídico.

“El Hecho Jurídico, es todo acontecimiento, sea un fenómeno de la naturaleza o del hombre, que el ordenamiento jurídico toma en consideración para atribuirle consecuencia de derecho.

Se requiere que estén previstos en la norma jurídica, la cual se compone de dos elementos a saber: una hipótesis o supuesto, y una disposición o consecuencia normativa.(...)

²⁵ Código Civil Federal, artículo 1794.

²⁶ Código Civil Federal, artículo 1795.

El hecho jurídico es aquel acontecimiento cuya existencia en alguna forma es tomada expresamente en cuenta por una norma, en la cual se estipulan consecuencias jurídicas, si el hecho acontece, por considerar que ese hecho no puede producirse sin ser debidamente ordenado.

El hecho jurídico es la cosa o fuente de las relaciones jurídicas y cuando el acontecimiento contenido en el supuesto normativo como debido o no debido, se produce, se da esa adecuación entre el hecho y la norma. (...)”²⁷

“La otra gran categoría, los actos jurídicos son aquellos en los que interviene la voluntad del hombre manifestada en forma expresa y deliberada para producir los efectos previstos en las normas jurídicas, en los cuales juega un papel muy importante la voluntad del sujeto.”²⁸

Clasificación de la doctrina francesa.

Hechos Jurídicos

- Actos.
 1. Unilaterales.
 2. Bilaterales.
- Hechos.
 1. Físicos.
 2. Jurídicos (strictu sensu)
 - a) Cuasicontratos.
 - b) Delitos.
 - c) Cuasidelitos.

²⁷ GOMEZ, Coteró José de Jesús, Efectos Fiscales de los Contratos, Ed. Thomson Reuters, Pp 2.

²⁸ IDEM.

En relación con las partes que emiten la declaración de voluntad, pueden ser:

- Unilaterales.
- Bilaterales.
- Plurilaterales.

Relacionado lo anterior, el acto jurídico siendo aquel, la voluntad de las partes para crear, transferir o extinguir derechos y obligaciones, se puede realizar por una sola persona, es decir, puede ser el contratante y el contratista, así mismo existen bilaterales que son entre dos personas, y plurilaterales que son más de dos; a través de ellas y conforme a su voluntad es la forma en la que se crea la relación jurídica, siendo a través de los actos que se desarrollan operaciones o relaciones comerciales.

La autoridad, en el momento que efectúa la revisión de las operaciones fiscales de un contribuyente, es común ver plasmar que no existe “razón de negocio”, es decir, si bien es cierto que el acto jurídico se realizó, la propia autoridad juzga y emite sus criterios al abogar que dicho acto jurídico, se creó sin tener una razón lógica de negocio, por lo que emite una serie de cuestionamientos, dentro de los cuales funda que no existe o existió la materialidad de dicha operación.

2.7 De la Inexistencia y de la Nulidad

Habiendo detallado la definición del acto jurídico, y así mismo analizado cada uno de sus elementos de existencia y de validez, podemos adentrarnos al estudio de la inexistencia y nulidad del acto.

A consecuencia del incumplimiento de la materialidad, la autoridad presume de inexistencia las operaciones fiscales, esto no quiere decir que el contribuyente realizó una simulación de un acto, sino que, a través de una revisión la autoridad concluyó que no cuenta con el soporte y respaldo necesario o imposible materialización de las operaciones del contribuyente, para corroborar que efectivamente dicha operación cumple con todos los elementos del acto, llevándose a cabo la nulidad de dicha operación, dándole efecto retroactivo a la deducción de la misma.

Esto quiere decir que la operación realizada por la entidad económica no cumplió con alguno de los elementos de validez o de existencia, que la misma ley contempla como necesarios. La inexistencia es un precepto jurídico que trae como consecuencia la nulidad del acto, mas no que dicho acto fue simulado.

Por lo tanto, si la autoridad fiscal, llámese Servicio de Administración Tributaria, tiene o no facultades expresas en la ley o en su reglamento interior para determinar la inexistencia de un acto jurídico, que no las tiene, y esto es menester de un juzgador en materia civil; cómo es posible que se determine que al no cumplir con la materialidad las operaciones son inexistentes, por lo que al manifestar que son inexistentes, se tiene que dar por ley alguno de los supuestos que establece el Código Civil Federal en su artículo 1795 como son:

- Por incapacidad legal de las partes o de una de ellas.
- Por vicios del consentimiento.
- Por qué su objeto o motivo sea ilícito.
- Por qué los consentimientos de las partes no se manifestaron conforme a la ley.

Aunado a esto, también los efectos de dicha nulidad pueden ser tanto absolutos o relativos como lo contemplan los artículos 2226 y 2227 del Código Civil Federal, que a continuación se transcriben para su mayor comprensión:

“Artículo 2226. La nulidad absoluta por regla general no impide que el acto produzca provisionalmente sus efectos, los cuales serán destruidos retroactivamente cuando se pronuncie por el juez la nulidad. De ella puede prevalecerse todo interesado y no desaparece por la confirmación o la prescripción.

Artículo 2227. La nulidad es relativa cuando no reúne todos los caracteres enumerados en el artículo anterior. Siempre permite que el acto produzca provisionalmente sus efectos.”²⁹

Concluyendo, la autoridad fiscal no es competente para resolver sobre la inexistencia de operaciones realizadas por el contribuyente; quien es facultado y competente por ley, es el Juez de lo Civil, para juzgar de acuerdo a sus conocimientos jurídicos especializados que cumple o no dicho acto con sus elementos de existencia o validez contemplados en el Código Civil Federal.

2.8 De la Simulación del acto jurídico.

Es una figura jurídica cuya función es determinar la ineficacia del acto jurídico cuando se comprueba que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas, con el propósito de engañar a terceros.

Conforme al Código Civil Federal la simulación de actos jurídicos se ubica en el capítulo II, dentro del Título IV “Efecto de las obligaciones”, el cual establece en

²⁹ Código Civil Federal, artículos 2226-2227

sus artículos 2180 al 2184 el contexto de la misma, que para su mayor comprensión se enumeran a continuación:

“Artículo 2180.- Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas.

Artículo 2181.- La simulación es absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real; es relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.

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

Artículo 2183.- Pueden pedir la nulidad de los actos simulados, los terceros perjudicados con la simulación, o el Ministerio Público cuando ésta se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública.

Artículo 2184.- Luego que se anule un acto simulado, se restituirá la cosa o derecho a quien pertenezca, con sus frutos e intereses, si los hubiere; pero si la cosa o derecho ha pasado a título oneroso a un tercero de buena fe, no habrá lugar a la restitución. También subsistirán los gravámenes impuestos a favor de tercero de buena fe.”³⁰

Lo anterior, resalta lo importante que de acuerdo a los artículos antes transcritos del Código Civil Federal: 2180, 2181 y 2182, mismos que establecen que las operaciones o actos simulados no pueden surtir efecto jurídico alguno, mismos efectos de los actos de esta índole, pero entre las partes, no con terceros, por lo que surge la pregunta a contestar ¿la autoridad fiscal, es una parte o un tercero?

La autoridad fiscal en pleno uso de sus facultades de comprobación, como tanto lo hemos venido diciendo, acude a manifestar que al no haber comprobado la

³⁰ Código Civil Federal, artículos 2180-2184.

materialidad del acto jurídico, finca un crédito fiscal por la supuesta simulación de operaciones fiscales, por lo que a su criterio no considera la deducción de los mismos, colocando al contribuyente en una situación de delito fiscal al invocar la palabra simulación de actos, de los que se desprende una serie de elementos por lo que a juicio de la autoridad considera ese acto simulado por diferentes razones.

- “Una declaración de voluntad ficticia o disconforme con la intención efectiva de los sujetos.

Se suscita una declaración de voluntad carente de realidad, que puede recubrir una diversa voluntad efectiva, o que puede ser, en verdad, enteramente vacía.

Esta alternativa da lugar a dos especies de simulación:

1. Absoluta. Cuando el acto simulado nada tiene de real.
2. Relativa. Al acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.

- Concertada por acuerdo entre las partes.

El acuerdo de voluntades no recae sobre la celebración de un negocio real, sino sobre un hecho extrajurídico, a saber: su no celebración, coludidas las partes emiten unas declaraciones de voluntad cuyo contenido volitivo no es el que verdaderamente desean y privadamente confiesan en un contra-documento, ser otra su voluntad de negocio (simulación relativa) o que no han convenido en realidad negocio alguno (simulación absoluta).

- Lo que anima a los autores a realizarlo es el engañar a terceros.

El acto simulado tiende a constituir una apariencia engañosa cuyo propósito es generarles un perjuicio a terceros.

Bajo esas premisas, y de acuerdo con el Diccionario Jurídico Mexicano, el negocio es absolutamente simulado cuando sólo existe en apariencia y carece por completo de un contenido serio y real.

Las partes no quieren el acto ni otro alguno, tan sólo pretenden crear la ilusión exterior de que lo han celebrado.

El negocio se limita a crear una forma vacía destinada a engañar a los demás, es un “negocio ilusorio o vacío”.

Las características principales de la “simulación absoluta” son:

1. El acto afectado por ella no produce efecto legal alguno por lo que cualquiera de las contraprestaciones que se hubiesen dado, las partes deberán de restituirse.
2. Pueden pedir la nulidad de los actos simulados, los terceros perjudicados, o el Ministerio Público cuando se cometieron en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública.
3. Necesita declararse judicialmente.”³¹

En lo que respecta a la “simulación absoluta de actos jurídicos”, la autoridad fiscal, a su vez, está impedida en implementarla por dos razones:

1. “Le corresponde al Ministerio Público ejercer la acción de simulación respectiva tomando como soporte los indicios que la autoridad fiscal detecte durante el ejercicio de su facultad de comprobación y por los que se

³¹ Colegio de contadores públicos Universidad de Guadalajara, Boletín Fiscal 132, Pp 4.

desprenda un probable perjuicio a la Hacienda Pública con motivo del presunto “tráfico de comprobantes fiscales”³²

2. “Por consiguiente, la única autoridad competente para resolver sobre la simulación absoluta de las operaciones que el “presunto EDO” registró en su contabilidad como deducciones y/o acreditamientos es aquella que cuenta con facultades materialmente jurisdiccionales (un tribunal).”³³

Por tanto, podemos concluir que la metodología en análisis invita a la arbitrariedad de las unidades administrativas del SAT, pues les permite el uso de diversas figuras jurídicas que, y de acuerdo con el derecho común, no están a su alcance, generando con ello un rompimiento frontal con el principio elemental de legalidad.

2.9 Similitudes y diferencias entre la Inexistencia y la Simulación de Actos

Jurídicos.

Es conveniente, ya analizada la figura jurídica de inexistencia y simulación de los actos jurídicos debemos de recalcar sus similitudes y diferencias, ya descubierto el alcance de cada una de ellas, podemos establecer que se distinguen en base a los siguientes:

Para comparar ambas figuras se comenzará por las similitudes:

³² Criterio I.8º.C.29.C (10ª), emitido por el Octavo Tribunal Colegiado en materia Civil del Primer Circuito, bajo el rubro: “SIMULACIÓN, CARGA DE LA PRUEBA DE LA. CORRESPONDE A QUIEN LA ALEGA”

³³ Colegio de contadores públicos Universidad de Guadalajara, Boletín Fiscal 132, Agosto 2016. Pp6

1. Ambas tienen por función el determinar la ineficacia de los actos jurídicos.
2. El acto jurídico afectado por ellas no produce efecto legal alguno, por lo que cualquiera de las contraprestaciones que se hubiesen dado las partes deberán ser restituidas.
3. Ambas deben ser declaradas o determinadas jurisdiccionalmente.

Ahora bien, debemos de hablar de las diferencias:

1. La inexistencia del acto jurídico nace por la ausencia o falta de elementos de existencia o validez como son el consentimiento o el objeto que puede ser materia del acto jurídico, en cambio, la simulación absoluta emana de un vicio en la voluntad, es decir, de una voluntad ficticia o disconforme con la intención efectiva de las partes cuyo principal propósito es engañar a terceros, es claro, se desea crear el acto jurídico y que traiga consecuencias jurídicas a base de un engaño.
2. También, la inexistencia contempla como condición indispensable, que sólo puede ser convocada por la autoridad competente y sea aquella del derecho público subjetivo afectado por el acto jurídico irregular; la simulación absoluta puede ser invocada, a través de la acción respectiva, por cualquier tercero perjudicado o, incluso, por el Ministerio Público cuando se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública, tenemos que mencionar que hablando de simulación de actos jurídicos, la ley lo considera como un delito.

Ahora, la autoridad fiscal carece de facultades para declarar la inexistencia de las operaciones que los contribuyentes registran en su contabilidad como deducciones o acreditamientos.

También es cierto, que, hablando de la simulación absoluta, cuando ésta es en perjuicio de la hacienda pública, y se comprueba la simulación, se seguirá por parte del Ministerio Público.

Una vez que identificamos el contenido jurídico de ambas figuras, y logramos esclarecer cada una de sus características normativas, estamos en condiciones de afirmar que la metodología que implementan las unidades administrativas del SAT para calificar la situación fiscal de los contribuyentes, es contraria a los postulados que emergen de “la teoría de la ineficacia de los actos jurídicos” antes analizada, por lo siguiente:

“En lo que se refiere a la “inexistencia de actos jurídicos”, la autoridad fiscal está impedida en invocarla por tres razones:

1. Los indicios que detecta durante el ejercicio de su facultad de comprobación no tienen por objeto el comprobar la ausencia de alguno de los elementos esenciales de las operaciones que están siendo sometidas a fiscalización, como pudiera ser la ausencia o falta de consentimiento por parte del proveedor de bienes y/o servicios de celebrar el acto jurídico con el contribuyente visitado.

Por el contrario, todos los elementos que obtiene a través de las compulsas, verificaciones oculares o consultas en sus bases de datos, sólo sirven para probar que el “supuesto EFO” carece de los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que concertó con el “presunto EDO”, o bien, que al momento de la fiscalización no se encuentra localizable.

El SAT carece de la calidad de “interesado”, toda vez que, aún y cuando el artículo 42 del CFF lo faculta para comprobar que los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales, ello no supone que sea titular de algún derecho subjetivo que lo legitime para invocar la figura normativa prevista en el artículo 2224 del CCF.

La única autoridad competente para resolver sobre la inexistencia de las operaciones que el “presunto EDO” registró en su contabilidad como deducciones y/o acreditamientos, es aquélla que cuenta con facultades materialmente jurisdiccionales.

2. En lo que respecta a la “simulación absoluta de actos jurídicos”, la autoridad fiscal, a su vez, está impedida en implementarla por dos razones:

- Le corresponde al Ministerio Público ejercer la acción de simulación respectiva tomando como soporte los indicios que la autoridad fiscal detecte durante el ejercicio de su facultad de comprobación y por los que se desprenda un probable perjuicio a la Hacienda Pública con motivo del presunto “tráfico de comprobantes fiscales”
- Por consiguiente, la única autoridad competente para resolver sobre la simulación absoluta de las operaciones que el “presunto EDO” registró en su contabilidad como deducciones y/o acreditamientos es aquélla que cuenta con facultades materialmente jurisdiccionales (un tribunal).

Por tanto, podemos concluir que la metodología en análisis invita a la arbitrariedad de las unidades administrativas del SAT, pues les permite el uso de diversas

figuras jurídicas que, y de acuerdo con el derecho común, no están a su alcance, generando con ello un rompimiento frontal con el principio elemental de legalidad.

Como se desprende de la metodología que se describió en la introducción de este boletín, las unidades administrativas del SAT asocian las figuras de “inexistencia” y de “simulación absoluta” de actos jurídicos como si se tratara de la misma institución jurídica, confundiendo así las características normativas que las integran con el objeto de lograr un solo resultado, a saber: el declarar la plena ineficacia fiscal de las operaciones que el contribuyente registró en su contabilidad como deducciones y/o acreditamientos.

Ante ese escenario, consideramos conveniente realizar un análisis de ambas figuras jurídicas a fin de identificar sus similitudes y diferencias, ello nos permitirá clarificar si la autoridad fiscal las está implementando adecuadamente, es decir, si su actuar se ajusta al marco normativo en el que se encuentran insertas.”³⁴

2.10 Delitos Fiscales a causa de la Simulación de Operaciones Fiscales.

Entonces, hablando de simulación y exclusivamente de los actos jurídicos que tienen como propósito primordial engañar al fisco federal, con el fin de conseguir un beneficio de esto.

Destacando lo anterior, podemos mencionar, que la simulación se considera un delito fiscal conforme al Código Fiscal Federal y trae como consecuencia:

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

³⁴ Colegio de Contadores Públicos Universidad de Guadalajara, Boletín Fiscal 132, Pp 3,4,5.

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

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

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

- I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,540,350.00.
- II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,540,350.00 pero no de \$2,310,520.00.
- III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,310,520.00.

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

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

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

- a) Usar documentos falsos.

- b) Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.
- c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- e) Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.
- f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.
- g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.
- h) Declarar pérdidas fiscales inexistentes.

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

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

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones

u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales.

“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 determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, 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, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.
- VI. (Se deroga)
- VII. (Se deroga)

No se formulará querrella, 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.”³⁵

Por lo tanto, como lo establece el Código Fiscal de la Federación, la simulación es un delito que trae como consecuencia la pena privativa de la libertad, sin embargo, hablando de la simulación como delito, según la doctrina, existen tres figuras afines como lo son:

- “La Reserva Mental.”³⁶
- Los negocios Fiduciarios.³⁷
- El Fraude de Ley.”³⁸

La Reserva Mental, se distingue sobre la simulación unilateral, en que en la primera el declarante guarda en secreto parte de su voluntad engañosa, por lo que el otro contratante es el engañado sin conocer este hecho, en cambio la simulación unilateral, el declarante sí provoca directamente un error en el que el otro contratante no se hubiese percatado, pudiendo concluir que la simulación unilateral no es simulación, más bien dolo, ya que una de las partes no está involucrada en crear la fantasía de la simulación.

³⁵ Código Fiscal de la Federación, 2017.

³⁶ Ctrf., Ferrera, ob.cit.,p24.;Mosset Irurraspe, Jorge, Contratos Simulados y Fraudulentos, Tomo I Contratos Simulados, Buenos Aires, Argentina, 2001, p 171; Pont Clemente, Joan-Francesc, La simulación en la nueva LGT, Marcial Pons, Madrid, España, 2006, p 104 yss.

³⁷ Ctrf., Ferrera, ob.cit.,p82.;Mosset Irurraspe, Jorge, ob,cit.,p 171 y ss.;, Pont Clemente, Joan-Francesc, ob,cit.,p.104 y ss.; Albaladejo García, Manuel, La Simulación, Editorial Edisofer, Madrid, España, 2005, pp 87.

³⁸ Ctrf., Ferrera, ob.cit.,p24.;Mosset Irurraspe, Jorge, Contratos Simulados y Fraudulentos, Tomo I Contratos Simulados, Buenos Aires, Argentina, 2001, p.59 yss.

Los Negocios Fiduciarios, son serios y se concluyen realmente, donde los contratantes desean que surtan todas sus consecuencias jurídicas, aunque se sirvan para una finalidad económica distinta.

Para hablar de este tipo de negocios, es necesario ejemplificar un caso de enajenación, donde la parte que cede transmite su derecho sobre la propiedad o de crédito al comprador, y queda a fiducia de este, si en este caso el fiduciario abusa de su posición jurídica y enajena, la disposición es válida, pero se le obliga a resarcirlo.

Esta figura a diferencia de la simulación, el negocio fiduciario es un negocio existente, aunque sea serio, mantiene una parte en reserva obligado.

Como ejemplo podemos mencionar una empresa que utiliza bienes que no son propios, sino que obtuvo a través de figuras jurídicas como las fiduciarias, para poder comprobar a la autoridad competente que, si es poseedor de activos para poder desempeñar determinada actividad, aunque estos activos se encuentren en reserva de ser devueltos o para traspaso a un tercero interesado.

Refiriéndonos al Fraude Ley, es la utilización de las leyes para evadir los propios fines de otra ley, en esta figura el negocio no es aparente, sino que es perfectamente serio y se desea realmente, a diferencia de la simulación, en donde las partes convienen aparentar un negocio que su primordial objetivo no es crear las consecuencias de dicho contrato, sino de fingirlas.

Para su mejor comprensión, un ejemplo del negocio ley seria que dos personas contraen matrimonio, esto es un acto de mutuo acuerdo entre las partes y por tanto un acto lícito, ahora, el objeto de ese matrimonio es facilitar a uno de los cónyuges una prestación social o facilitar la obtención de la nacionalidad por ser extranjero uno de los mismos u otro tipo de actividad. Pues bien, el matrimonio es una cosa concreta y determinada, pero se utiliza esta institución para un objeto

totalmente contrario, porque no se realizará de hecho el matrimonio sino de derecho (en el papel).

Al respecto, y habiendo analizado las penas privativas de la libertad que establece el Código Fiscal de la Federación, cuando pruebe que se llevó a cabo la simulación con el propósito de atentar en contra del Fisco Federal, también existen sanciones en el sistema jurídico penal mexicano ante la figura de la simulación, prevista en la fracción X del artículo 387 del Código Penal Federal y fracción VII del artículo 218 del Código Penal de Michoacán, los cuales disponen que se impondrán las mismas penas del fraude “al que simulare un contrato, un acto o escrito judicial, con perjuicio de otro o para obtener cualquier beneficio indebido.”³⁹, dentro de las cuales interponen prisión de seis meses a ocho años, dependiendo del monto o valor de la simulación.

2.11 Requisitos de las deducciones.

Con el propósito de poder adentrarnos a la propuesta de la presente investigación es necesario conocer los requisitos que deberán cumplir las deducciones autorizadas, mismos que son establecidos por la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 27 para personas morales y 105 para las personas físicas, las cuales deberán cumplir también con las establecidas en otras disposiciones fiscales.

³⁹ Código Penal Federal, 2017 y Código Penal de Michoacán, 2014.

“Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

- I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos:
 - a) A la Federación, entidades federativas o municipios, sus organismos descentralizados que tributen conforme al Título III de la presente Ley, así como a los organismos internacionales de los que México sea miembro de pleno derecho, siempre que los fines para los que dichos organismos fueron creados correspondan a las actividades por las que se puede obtener autorización para recibir donativos deducibles de impuestos.
 - b) A las entidades a las que se refiere el artículo 82 de esta Ley.
 - c) A las personas morales a que se refieren los artículos 79, fracción XIX y 82 de esta Ley.
 - d) A las personas morales a las que se refieren las fracciones VI, X, XI, XX, y XXV del artículo 79 de esta Ley y que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 82 de la misma Ley.
 - e) A las asociaciones y sociedades civiles que otorguen becas y cumplan con los requisitos del artículo 83 de esta Ley.
 - f) A programas de escuela empresa.

El Servicio de Administración Tributaria publicará en el Diario Oficial de la Federación y dará a conocer en su página electrónica de Internet los

datos de las instituciones a que se refieren los incisos b), c), d) y e) de esta fracción que reúnan los requisitos antes señalados.

Tratándose de donativos otorgados a instituciones de enseñanza autorizadas para recibir donativos del Título III de esta Ley, los mismos serán deducibles siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, se destinen a la adquisición de bienes de inversión, a la investigación científica o al desarrollo de tecnología, así como a gastos de administración hasta por el monto, en este último caso, que señale el Reglamento de esta Ley, se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas y siempre que dichas instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios o integrantes en los últimos cinco años.

El monto total de los donativos a que se refiere esta fracción será deducible hasta por una cantidad que no exceda del 7% de la utilidad fiscal obtenida por el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la deducción. Cuando se realicen donativos a favor de la Federación, de las entidades federativas, de los municipios, o de sus organismos descentralizados, el monto deducible no podrá exceder del 4% de la utilidad fiscal a que se refiere este párrafo, sin que en ningún caso el límite de la deducción total, considerando estos donativos y los realizados a donatarias autorizadas distintas, exceda del 7% citado.

- II. Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos de la Sección II de este Capítulo.
- III. Estar amparadas con un comprobante fiscal y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México; cheque nominativo de

la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito, de servicios, o los denominados monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.

Tratándose de la adquisición de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, el pago deberá efectuarse en la forma señalada en el párrafo anterior, aun cuando la contraprestación de dichas adquisiciones no excedan de \$2,000.00.

Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios establecidos en el primer párrafo de esta fracción, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios financieros.

Los pagos que se efectúen mediante cheque nominativo, deberán contener la clave en el registro federal de contribuyentes de quien lo expide, así como en el anverso del mismo la expresión "para abono en cuenta del beneficiario".

- IV. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.
- V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 76 de esta Ley.

Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I del Título IV, de esta Ley, se podrán deducir siempre que las erogaciones por concepto de remuneración, las retenciones correspondientes y las deducciones del impuesto local por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente, consten en comprobantes fiscales emitidos en términos del Código Fiscal de la Federación y se cumpla con las obligaciones a que se refiere el artículo 99, fracciones I, II, III y V de la presente Ley, así como las disposiciones que, en su caso, regulen el subsidio para el empleo y los contribuyentes cumplan con la obligación de inscribir a los trabajadores en el Instituto Mexicano del Seguro Social cuando estén obligados a ello, en los términos de las leyes de seguridad social.

Tratándose de subcontratación laboral en términos de la Ley Federal del Trabajo, el contratante deberá obtener del contratista copia de los comprobantes fiscales por concepto de pago de salarios de los trabajadores que le hayan proporcionado el servicio subcontratado, de los acuses de recibo, así como de la declaración de entero de las retenciones de impuestos efectuadas a dichos trabajadores y de pago de las cuotas obrero patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social. Los contratistas estarán obligados a entregar al contratante los comprobantes y la información a que se refiere este párrafo.

- VI. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en el comprobante fiscal correspondiente.

En los casos en los que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de adherir marbetes o precintos en los envases y recipientes que contengan los productos que se adquieran, la deducción a que se refiere la fracción II del artículo 25 de esta Ley, sólo podrá efectuarse cuando dichos productos tengan adherido el marbete o precinto correspondiente.

- VII. Que en el caso de intereses por capitales tomados en préstamo, éstos se hayan invertido en los fines del negocio. Cuando el contribuyente otorgue préstamos a terceros, a sus trabajadores o a sus funcionarios, o a sus socios o accionistas, sólo serán deducibles los intereses que se devenguen de capitales tomados en préstamos hasta por el monto de la tasa más baja de los intereses estipulados en los préstamos a terceros, a sus trabajadores o a sus socios o accionistas, en la porción del préstamo que se hubiera hecho a éstos y expida y entregue comprobante fiscal a quienes haya otorgado el préstamo; los cuales podrán utilizarse como constancia de recibo si en alguna de estas operaciones no se estipularan intereses, no procederá la deducción respecto al monto proporcional de los préstamos hechos a las personas citadas. Estas últimas limitaciones no rigen para instituciones de crédito, sociedades financieras de objeto múltiple reguladas u organizaciones auxiliares del crédito, en la realización de las operaciones propias de su objeto.

En el caso de capitales tomados en préstamo para la adquisición de inversiones o para la realización de gastos o cuando las inversiones o los gastos se efectúen a crédito, y para los efectos de esta Ley dichas inversiones o gastos no sean deducibles o lo sean parcialmente, los intereses que se deriven de

los capitales tomados en préstamo o de las operaciones a crédito, sólo serán deducibles en la misma proporción en la que las inversiones o gastos lo sean.

Tratándose de los intereses derivados de los préstamos a que se refiere la fracción III del artículo 143 de la presente Ley, éstos se deducirán hasta que se paguen en efectivo, en bienes o en servicios.

- VIII. Que tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas, de los contribuyentes a que se refieren los artículos 72, 73, 74 y 196 de esta Ley, así como de aquéllos realizados a los contribuyentes a que hace referencia el último párrafo de la fracción I del artículo 17 de esta Ley y de los donativos, éstos sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate, se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, mediante transferencias electrónicas de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México; o en otros bienes que no sean títulos de crédito. Tratándose de pagos con cheque, se considerará efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. También se entiende que es efectivamente erogado cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Cuando los pagos a que se refiere el párrafo anterior se efectúen con cheque, la deducción se efectuará

en el ejercicio en que éste se cobre, siempre que entre la fecha consignada en el comprobante fiscal que se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre dicho cheque no hayan transcurrido más de cuatro meses, excepto cuando ambas fechas correspondan al mismo ejercicio.

IX. Que tratándose de honorarios o gratificaciones a administradores, comisarios, directores, gerentes generales o miembros del consejo directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquiera otra índole, éstos se determinen, en cuanto a monto total y percepción mensual o por asistencia, afectando en la misma forma los resultados del contribuyente y satisfagan los supuestos siguientes:

a) Que el importe anual establecido para cada persona no sea superior al sueldo anual devengado por el funcionario de mayor jerarquía de la sociedad.

b) Que el importe total de los honorarios o gratificaciones establecidos, no sea superior al monto de los sueldos y salarios anuales devengados por el personal del contribuyente.

c) Que no excedan del 10% del monto total de las otras deducciones del ejercicio.

X. Que en los casos de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, se compruebe ante las autoridades fiscales que quien proporciona los conocimientos, cuenta con elementos técnicos propios para ello; que se preste en forma directa y no a través de terceros, excepto en los casos en que los pagos se hagan a residentes en México, y en el contrato respectivo se haya pactado que la prestación se efectuará por un tercero autorizado; y que no consista en la simple

posibilidad de obtenerla, sino en servicios que efectivamente se lleven a cabo.

- XI. Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores. Tratándose de vales de despensa otorgados a los trabajadores, serán deducibles siempre que su entrega se realice a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria.

Para los efectos del párrafo anterior, tratándose de trabajadores sindicalizados se considera que las prestaciones de previsión social se otorgan de manera general cuando las mismas se establecen de acuerdo a los contratos colectivos de trabajo o contratos ley.

Cuando una persona moral tenga dos o más sindicatos, se considera que las prestaciones de previsión social se otorgan de manera general siempre que se otorguen de acuerdo con los contratos colectivos de trabajo o contratos ley y sean las mismas para todos los trabajadores del mismo sindicato, aun cuando éstas sean distintas en relación con las otorgadas a los trabajadores de otros sindicatos de la propia persona moral, de acuerdo con sus contratos colectivos de trabajo o contratos ley.

En el caso de las aportaciones a los fondos de ahorro, éstas sólo serán deducibles cuando, además de ser generales en los términos de los párrafos anteriores, el monto de las aportaciones efectuadas por el contribuyente sea igual al monto aportado por los trabajadores, la aportación del contribuyente no exceda del trece por ciento del salario del trabajador,

sin que en ningún caso dicha aportación exceda del monto equivalente de 1.3 veces el salario mínimo general elevado al año y siempre que se cumplan los requisitos de permanencia que se establezcan en el Reglamento de esta Ley.

Los pagos de primas de seguros de vida que se otorguen en beneficio de los trabajadores, serán deducibles sólo cuando los beneficios de dichos seguros cubran la muerte del titular o en los casos de invalidez o incapacidad del titular para realizar un trabajo personal remunerado de conformidad con las leyes de seguridad social, que se entreguen como pago único o en las parcialidades que al efecto acuerden las partes. Serán deducibles los pagos de primas de seguros de gastos médicos que efectúe el contribuyente en beneficio de los trabajadores.

Tratándose de las prestaciones de previsión social a que se refiere el párrafo anterior, se considera que éstas son generales cuando sean las mismas para todos los trabajadores de un mismo sindicato o para todos los trabajadores no sindicalizados, aun cuando dichas prestaciones sólo se otorguen a los trabajadores sindicalizados o a los trabajadores no sindicalizados.

- XII. Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos que esta Ley señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos y siempre que, tratándose de seguros, durante la vigencia de la póliza no se otorguen préstamos a persona alguna, por parte de la aseguradora, con garantía de las sumas aseguradas, de las primas pagadas o de las reservas matemáticas.

En los casos en que los seguros tengan por objeto otorgar beneficios a los trabajadores, deberá observarse lo dispuesto en la fracción anterior. Si mediante el seguro se trata de resarcir al contribuyente de la disminución que en su productividad pudiera causar la muerte, accidente o enfermedad, de técnicos o dirigentes, la deducción de las primas procederá siempre que el seguro se establezca en un plan en el cual se determine el procedimiento para fijar el monto de la prestación y se satisfagan los plazos y los requisitos que se fijen en disposiciones de carácter general.

- XIII. Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.
- XIV. Que en el caso de adquisición de mercancías de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación. Se considerará como monto de dicha adquisición el que haya sido declarado con motivo de la importación.
- XV. Que en el caso de pérdidas por créditos incobrables, éstas se consideren realizadas en el mes en el que se consuma el plazo de prescripción, que corresponda, o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.

Para los efectos de este artículo, se considera que existe notoria imposibilidad práctica de cobro, entre otros, en los siguientes casos:

- a) Tratándose de créditos cuya suerte principal al día de su vencimiento no exceda de treinta mil unidades de inversión, cuando en el plazo de un

año contado a partir de que incurra en mora, no se hubiera logrado su cobro. En este caso, se considerarán incobrables en el mes en que se cumpla un año de haber incurrido en mora.

Cuando se tengan dos o más créditos con una misma persona física o moral de los señalados en el párrafo anterior, se deberá sumar la totalidad de los créditos otorgados para determinar si éstos no exceden del monto a que se refiere dicho párrafo.

Lo dispuesto en el inciso a) de esta fracción será aplicable tratándose de créditos contratados con el público en general, cuya suerte principal al día de su vencimiento se encuentre entre cinco mil pesos y treinta mil unidades de inversión, siempre que el contribuyente de acuerdo con las reglas de carácter general que al respecto emita el Servicio de Administración Tributaria informe de dichos créditos a las sociedades de información crediticia que obtengan autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de conformidad con la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia.

Lo dispuesto en el inciso a) de esta fracción será aplicable cuando el deudor del crédito de que se trate sea contribuyente que realiza actividades empresariales y el acreedor informe por escrito al deudor de que se trate, que efectuará la deducción del crédito incobrable, a fin de que el deudor acumule el ingreso derivado de la deuda no cubierta en los términos de esta Ley. Los contribuyentes que apliquen lo dispuesto en este párrafo, deberán informar a más tardar el 15 de febrero de cada año de los créditos incobrables

que dedujeron en los términos de este párrafo en el año de calendario inmediato anterior.

- b) Tratándose de créditos cuya suerte principal al día de su vencimiento sea mayor a treinta mil unidades de inversión cuando el acreedor haya demandado ante la autoridad judicial el pago del crédito o se haya iniciado el procedimiento arbitral convenido para su cobro y además se cumpla con lo previsto en el párrafo final del inciso anterior.
- c) Se compruebe que el deudor ha sido declarado en quiebra o concurso. En el primer supuesto, debe existir sentencia que declare concluida la quiebra por pago concursal o por falta de activos.

Tratándose de las Instituciones de Crédito, se considera que existe notoria imposibilidad práctica de cobro en la cartera de créditos, cuando dicha cartera sea castigada de conformidad con las disposiciones establecidas por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

Para los efectos del artículo 44 de esta Ley, los contribuyentes que deduzcan créditos por incobrables, los deberán considerar cancelados en el último mes de la primera mitad del ejercicio en que se deduzcan.

Tratándose de cuentas por cobrar que tengan una garantía hipotecaria, solamente será deducible el cincuenta por ciento del monto cuando se den los supuestos a que se refiere el inciso b) anterior. Cuando el deudor efectúe el pago del adeudo o se haga la aplicación del importe del remate a cubrir el adeudo, se hará la deducción del saldo de la cuenta por cobrar o en su caso la acumulación del importe recuperado.

- XVI. Que tratándose de remuneraciones a empleados o a terceros, que estén condicionadas al cobro de los abonos en las enajenaciones a plazos o en los contratos de arrendamiento financiero en los que hayan intervenido, éstos se deduzcan en el ejercicio en el que dichos abonos o ingresos se cobren, siempre que se satisfagan los demás requisitos de esta Ley.
- XVII. Que tratándose de pagos efectuados a comisionistas y mediadores residentes en el extranjero, se cumpla con los requisitos de información y documentación que señale el Reglamento de esta Ley.
- XVIII. Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley. Tratándose del comprobante fiscal a que se refiere el primer párrafo de la fracción III de este artículo, éste se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración. Respecto de la documentación comprobatoria de las retenciones y de los pagos a que se refieren las fracciones V y VI de este artículo, respectivamente, los mismos se realicen en los plazos que al efecto establecen las disposiciones fiscales, y la documentación comprobatoria se obtenga en dicha fecha. Tratándose de las declaraciones informativas a que se refieren los artículos 76 de esta Ley, y 32, fracciones V y VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, éstas se deberán presentar en los plazos que al efecto establece el citado artículo 76 y contar a partir de esa fecha con los comprobantes fiscales correspondientes. Además, la fecha de expedición de los comprobantes fiscales de un gasto deducible

deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.

Tratándose de anticipos por los gastos a que se refiere la fracción III del artículo 25 de esta Ley, éstos serán deducibles en el ejercicio en el que se efectúen, siempre que se cuente con el comprobante fiscal del anticipo en el mismo ejercicio en el que se pagó y con el comprobante fiscal que ampare la totalidad de la operación por la que se efectuó el anticipo, a más tardar el último día del ejercicio siguiente a aquél en que se dio el anticipo. La deducción del anticipo en el ejercicio en el que se pague será por el monto del mismo y, en el ejercicio en el que se reciba el bien o el servicio, la deducción será por la diferencia entre el valor total consignado en el comprobante fiscal y el monto del anticipo. En todo caso para efectuar esta deducción, se deberán cumplir con los demás requisitos que establezcan las disposiciones fiscales.

Cuando los contribuyentes presenten las declaraciones informativas a que se refiere el artículo 76 de esta Ley a requerimiento de la autoridad fiscal, no se considerará incumplido el requisito a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, siempre que se presenten dichas declaraciones dentro de un plazo máximo de 60 días contados a partir de la fecha en la que se notifique el mismo.

- XIX. Que tratándose de pagos efectuados por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado a trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho subsidio les correspondan a sus trabajadores y se dé cumplimiento a los requisitos a que se refieren

los preceptos que lo regulan, salvo cuando no se esté obligado a ello en términos de las citadas disposiciones.

- XX. Que el importe de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, en existencia, que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubiera perdido su valor, se deduzca de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra; siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el Reglamento de esta Ley.

Los contribuyentes podrán efectuar la deducción de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados a que se refiere el párrafo anterior, siempre que tratándose de bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud, antes de proceder a su destrucción, se ofrezcan en donación a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles conforme a esta Ley, dedicadas a la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud de personas, sectores, comunidades o regiones, de escasos recursos, cumpliendo con los requisitos que para tales efectos establezca el Reglamento de esta Ley.

No se podrán ofrecer en donación aquellos bienes que en términos de otro ordenamiento jurídico, relacionado con el manejo, cuidado o tratamiento de dichos bienes, prohíba expresamente su venta, suministro, uso o establezca otro destino para los mismos.

- XXI. Que tratándose de gastos que conforme a la Ley General de Sociedades Cooperativas se generen

como parte del fondo de previsión social a que se refiere el artículo 58 de dicho ordenamiento y se otorguen a los socios cooperativistas, los mismos serán deducibles cuando se disponga de los recursos del fondo correspondiente, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:

- a) Que el fondo de previsión social del que deriven se constituya con la aportación anual del porcentaje, que sobre los ingresos netos, sea determinado por la Asamblea General.
- b) Que el fondo de previsión social esté destinado en términos del artículo 57 de la Ley General de Sociedades Cooperativas a las siguientes reservas:
 - 1. Para cubrir riesgos y enfermedades profesionales.
 - 2. Para formar fondos y haberes de retiro de socios.
 - 3. Para formar fondos para primas de antigüedad.
 - 4. Para formar fondos con fines diversos que cubran: gastos médicos y de funeral, subsidios por incapacidad, becas educacionales para los socios o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas y otras prestaciones de previsión social de naturaleza análoga.

Para aplicar la deducción a que se refiere este numeral la sociedad cooperativa deberá pagar, salvo en el caso de subsidios por incapacidad, directamente a los prestadores

de servicios y a favor del socio cooperativista de que se trate, las prestaciones de previsión social correspondientes, debiendo contar con los comprobantes fiscales expedidos a nombre de la sociedad cooperativa.

- c) Acreditar que al inicio de cada ejercicio la Asamblea General fijó las prioridades para la aplicación del fondo de previsión social de conformidad con las perspectivas económicas de la sociedad cooperativa.

XXII. Que el valor de los bienes que reciban los establecimientos permanentes ubicados en México, de contribuyentes residentes en el extranjero, de la oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, no podrá ser superior al valor en aduanas del bien de que se trate.”⁴⁰

“Artículo 105. Las deducciones autorizadas en esta Sección, además de cumplir con los requisitos establecidos en otras disposiciones fiscales, deberán reunir los siguientes:

- I. Que hayan sido efectivamente erogadas en el ejercicio de que se trate. Se consideran efectivamente erogadas cuando el pago haya sido realizado en efectivo, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, en servicios o en otros bienes que no sean títulos de crédito. Tratándose de pagos con cheque, se considerará efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. Igualmente, se consideran efectivamente erogadas cuando el contribuyente entregue títulos de crédito suscritos por una persona distinta.

⁴⁰ Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2017.

También se entiende que es efectivamente erogado cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Cuando los pagos a que se refiere el párrafo anterior se efectúen con cheque, la deducción se efectuará en el ejercicio en que éste se cobre, siempre que entre la fecha consignada en el comprobante fiscal que se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre dicho cheque no hayan transcurrido más de cuatro meses.

Se presume que la suscripción de títulos de crédito, por el contribuyente, diversos al cheque, constituye garantía del pago del precio o de la contraprestación pactada por la actividad empresarial o por el servicio profesional. En estos casos, se entenderá recibido el pago cuando efectivamente se realice, o cuando los contribuyentes transmitan a un tercero los títulos de crédito, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

Tratándose de inversiones, éstas deberán deducirse en el ejercicio en el que se inicie su utilización o en el ejercicio siguiente, aun cuando en dicho ejercicio no se haya erogado en su totalidad el monto original de la inversión.

- II. Que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos por los que se está obligado al pago de este impuesto en los términos de esta Sección.
- III. Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos del artículo 104 de esta Ley. Tratándose de contratos de arrendamiento financiero, además deberán cumplirse los requisitos del artículo 38 de esta Ley.
- IV. Que se resten una sola vez, aun cuando estén relacionadas con la obtención de diversos ingresos.
- V. Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos

que esta Ley señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos y siempre que, tratándose de seguros, durante la vigencia de la póliza no se otorguen préstamos por parte de la aseguradora, a persona alguna, con garantía de las sumas aseguradas, de las primas pagadas o de las reservas matemáticas.

- VI. Cuando el pago se realice a plazos, la deducción procederá por el monto de las parcialidades efectivamente pagadas en el mes o en el ejercicio que corresponda, excepto tratándose de las deducciones a que se refiere el artículo 104 de esta Ley.
- VII. Que tratándose de las inversiones no se les dé efectos fiscales a su revaluación.
- VIII. Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio, se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley. Tratándose únicamente de los comprobantes fiscales a que se refiere el primer párrafo de la fracción III del artículo 27 de esta Ley, estos se obtengan a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración del ejercicio y la fecha de expedición de dicho comprobante fiscal deberá corresponder al ejercicio en el que se efectúa la deducción.

Para los efectos de esta sección, se estará a lo dispuesto en el artículo 27, fracciones III, IV, V, VI, X, XI, XIII, XIV, XVII, XVIII, XIX y XXI de esta Ley.”⁴¹

Los artículos antes transcritos nos establecen que; de acuerdo a las disposiciones fiscales y sus deducciones autorizadas, para que estas surtan los efectos deseados, deberán de cumplir con una serie de requisitos que para cada deducción en particular se deben de contemplar.

Si bien es cierto que todos estos requisitos se deben de cumplir, si es que se desea que dicha deducción logre su cometido, también debemos tener en cuenta

⁴¹ Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2017.

que no todos los requisitos le son aplicables a todas y cada una de las deducciones o erogaciones que la entidad económica realizó, ya que los requisitos antes mencionados también disponen casos muy particulares, es decir, no se aplican a todas, simplemente aquellas que en que se calló en el hecho aplicable.

Entonces, si el propósito es hablar de la “materialidad” en la presente tesis, es también de vital importancia, cuidar cada uno de los requisitos que para cada deducción en particular la ley establece, con el propósito de lograr el fin cometido, el cual es blindar cada una de las operaciones realizadas por la entidad con la finalidad de cumplir con las formalidades legales y los criterios que la autoridad fiscal establece.

Como ya lo hemos venido comentando anteriormente, la materialidad no es un concepto jurídico, llegando a la conclusión de que es un “capricho” de la autoridad.

Últimamente, la autoridad ha dejado de utilizar dicho concepto, y han comenzado a nombrarla con diferente terminación como pueden ser el de solicitar; “la sustancia económica de la operación”, “la razón de negocio”, o cualquier otro concepto adoptado de la utopía de la autoridad.

Los requisitos legales de las deducciones, son y serán el pilar que utilice la autoridad para negar una deducción; pero, cuando todas y cada una de estas se cumplen ¿Qué más solicita la autoridad?, pues la “materialidad”, de la cual a continuación se desarrollará una propuesta para el contribuyente, dentro de ella se establecerá, de acuerdo a criterios internos del SAT, como lograr dicha “sustancia económica, o razón de negocio”, llámese pues, “materialidad”.

CAPITULO III

PROPUESTA DE INVESTIGACIÓN.

3.1. IMPORTANCIA DEL CUMPLIMIENTO DE LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES FISCALES LEGALES.

Hoy en día, se ha hecho resonar el incremento de los impuestos y el despilfarro de la recaudación por parte del Estado, lo que es importante, ya que esto puede influir en el actuar de los contribuyentes que lamentablemente es de forma negativa, esto a medida que si no se percibe un buen ejemplo moral por parte de la autoridad respecto de cómo erogan el gasto público; qué se puede esperar del contribuyente.

Como ya se habló, el Estado necesita hacerse llegar de recursos para el gasto público, y en lo particular pienso, que la mayoría de los ciudadanos tienen conciencia de que necesitan de un gobierno fuerte y con recursos sólidos para que se logre una mejor calidad de vida en beneficio de sus ciudadanos, así como el gobierno necesita también de nosotros para poder recaudar recursos.

Necesariamente, la autoridad tiene dentro de sus facultades el comprobar que las obligaciones de cada uno de los contribuyentes se están cumpliendo de acuerdo a las leyes.

Lamentablemente, la misma autoridad, a consecuencia de la defraudación fiscal, se ha visto afectada en su recaudación, por lo que ha buscado medidas más drásticas y que ellos consideran necesarias para poder hacerse llegar de más y más recursos.

La materialidad como tal, siendo este un capricho de la misma autoridad, tiene como finalidad primordial negar una deducción que el contribuyente en su momento dedujo, ocasionando esto un incremento en la base imponible, tendiendo el contribuyente que desembolsar una cantidad extra de recursos, ocasionando un desequilibrio económico hacia la entidad y un beneficio para la autoridad; esto, considerando la presunción de que dicho contribuyente no realizó dicha erogación.

Pero ¿Por qué, la autoridad juega este papel tan agresivo?, pues por que se ha visto tan afectada por la defraudación fiscal, que en vez de impulsar un desarrollo económico y de crear beneficios para las empresas con el fin de atraer inversión al país, hace lo contrario, fiscaliza de manera excesiva, impone sanciones cada vez más agresivas, aumenta los impuestos, disminuye las deducciones, crea criterios como la materialidad, implementa mecanismos como lo dispone el artículo 69-B del CFF, haciendo parecer esto, que la autoridad desea y se esmera en que dejen de existir empresas o empresarios ante todos los mecanismos que la autoridad realiza para lograr una recaudación mayor.

A través de esto, y con toda la recaudación que logra en consecuencia de estas medidas abusivas por parte de la autoridad, la gasta en caprichos legislativos, que, desde mi punto de vista, los contribuyentes ven y seguirán viendo mal.

Así pues, el contribuyente al percatarse de esta situación y del despilfarro que se realiza por parte del gobierno, comienza a utilizar prácticas indebidas, al ver que sus impuestos que paga no producen beneficios económicos de interés general.

Nosotros como profesionistas en la materia, nos vemos afectados ante esta situación, ya que, como tal, el contribuyente no se encuentra satisfecho con la asesoría fiscal realizada respetando la ley, y voltea a ver a defraudadores fiscales que a través de prácticas indebidas, eluden o minimizan la carga fiscal.

Para entrar en materia de nuestro principal punto de análisis, el cual es “lograr comprobar la materialidad de las operaciones”, debemos de analizar el criterio interno que la propia autoridad hace valer en sus facultades de comprobación.

A continuación, se transcribe el Oficio número 500-07-07-00-2013-36134, de acuerdo a la Normatividad del Servicio de Administración Tributaria el cual utiliza la autoridad para analizar el comportamiento de los contribuyentes, para la localización de EFOS y EDOS, así mismo, el cuestionario que realiza al momento que ejerce sus facultades de comprobación para que el contribuyente compruebe la debida materialidad, sustancia económica o razón de negocios de la operación revisada.

“Como parte de las estrategias adoptadas por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal en 2013, se encuentra el intensificar acciones dirigidas e identificar y erradicar “Esquemas Agresivos de Evasión Fiscal”, así como a “no autorizar solicitudes de devoluciones” que de los mismo deriven, entre otros esquemas, los que actualmente se tienen identificados como lo son: Esquemas abusivos de sustitución laboral “Outsourcing” y el de las Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas (EFOS) y las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS), por lo que se ha considerado conveniente normar los procedimientos que esas autoridades deben observar para detectar y auditar a los contribuyentes que utilicen dichos esquemas de evasión, a efecto de obtener el respaldo documental que permita comprobar la simulación de las operaciones de compra, exportaciones o contratación de intangibles, tangibles o de personal y derivado de ello integrar expedientes de casos penales generando con ello conciencia de riesgo en los contribuyentes para evitar que este tipo de conductas proliferen en detrimento del fisco.

Asimismo, se han detectado características que hacen presumir que se está en presencia de una EDO o de un EFOS, cuando se dé la combinación de las que a continuación se señalan:

EFOS	EDOS
Empresas de reciente creación(2 o 3 años)	
En el domicilio manifestado ante el RFC no se observa actividad económica o corresponde a pequeños departamentos, casa habitación o	Presenta signos de actividad económica

lotes baldíos.	
No hay empleados, maquinaria, equipo, inventarios, ni se observa evidentemente ningún factor productivo real	Cuenta con instalaciones, empleados, maquinaria, equipo, inventarios, como ejemplo podemos citar empresas con giro de hoteles, restaurantes, hospitales, fabricas etc.
En el mismo domicilio existen dos o más contribuyentes, algunos de los cuales suelen ser sus proveedores, quienes en gran medida tienen la característica de que no están localizados y que tienen los mismos socios y que se utilizan como parte del flujo para devolver el dinero de la simulación.	
	Sus proveedores reúnen las características de los EFOS
No declaran o bien declaran un margen de utilidad insignificante	Normalmente se encuentran al corriente en el cumplimiento formal de sus obligaciones fiscales.
No son localizados en su domicilio o son localizados pero en las verificaciones atienden por única ocasión y se desaparecen, además de que regularmente atiende un tercero.	
Comparte con varias empresas un correo electrónico, socios y representante legal, o bien son varios correos pero comparten un dominio.	
Los representantes legales o los socios o accionistas no declaran o sus ingresos son poco significativos.	
Los socios o accionistas son personas jóvenes que no demuestran el origen del capital supuestamente invertido o tratándose de personas morales son de reciente creación, las cuales tienen un periodo de vida mínimo.	
El domicilio declarado por los representantes legales es el de la misma empresa.	
La mayoría factura intangibles (asesoría, capacitación, asistencia técnica, etc.)	Deduce cantidades injustificadas de intangibles (servicios personales, nominas, asesorías, manuales, etc.) y compensa o bien solicita

	devoluciones de IVA.
Realiza compras a empresas que son de reciente creación.	
Los depósitos que recibe de sus clientes son retirados prácticamente de forma inmediata para realizar supuestos pagos a contribuyentes intermedios creados también para simular la operación y para regresar el dinero a los clientes en efectivo o traspasos a cuentas no engranadas a contabilidad a nombre de accionistas o terceros, la operación anterior puede ser en varias capas.	Recibe en cuentas bancarias no engranadas en la contabilidad o en cuentas bancarias abiertas a nombre de terceros relacionados con la EDOS (socios, accionistas, representantes legales, empleados, etc.) el reintegro de lo que pago por supuestos bienes y/o servicios recibidos, en un importe menor a lo que erogo (entre un 5% y 16%), toda vez que la EFOS reintegra lo recibido menos la comisión por simular la operación.

En este contexto y a efecto de uniformar el criterio de actuación de esas Unidades Administrativas, se ha considerado necesario emitir las siguientes:

REGLAS DE ACTUACIÓN:

- 1.- Identificar contribuyentes o grupos de ellos que se ubiquen en los Esquemas Agresivos de Evasión Fiscal.
- 2.- Obtener información de las DIOT para conocer vínculos entre dichos, contribuyentes y los clientes y proveedores de los mismos.
- 3.- Explotación y cruces con las bases de datos.
- 4.- El ejercicio de facultades será Visita Domiciliaria y tratándose de contribuyentes dictaminados se observará el procedimiento establecido en el artículo 52-A, del Código Fiscal de la Federación. Excepcionalmente el método de revisión será el de gabinete cuando se trate de contribuyentes no localizados.

Tratándose de solicitudes de devoluciones de saldos a favor, cuando se detecte que los solicitantes deducen operaciones de EFOS se programaran visitas domiciliarias observándose lo dispuesto en los párrafos noveno y décimo del artículo 22 del citado Código.

5.- Se realizarán visitas domiciliarias a los proveedores de bienes y servicios que proporcionen los EFOS a efecto de solicitar la documentación que acredite contundentemente los bienes que se enajenaron o los servicios que se prestaron, derivado de lo cual se puede desprender la realización o no de la operación.

También se deberá asentar al inicio de la revisión la descripción del domicilio que ocupan los proveedores, ello a efecto de acreditar que no cuentan con la infraestructura, materiales, recursos financieros y/o inventarios necesarios para proporcionar el servicio o el bien de que se trate, así como detectar la forma en que realizan sus operaciones y conocer el flujo de efectivo para conocer si los recursos financieros que retiran los EFOS tiene como destino ser entregados a los EDOS o terceros relacionados con ellos.

Cuando los proveedores no se localicen en el domicilio fiscal manifestado ante el RFC, el método de revisión será el de gabinete, para que al amparo de dicha orden las autoridades soliciten a la CNBV información para dar el seguimiento al flujo de efectivo, así como el aseguramiento precautorio de bienes en apego a lo dispuesto en el artículo 145-A, fracción I del CFF.

6.- Se deberán diseñar cuestionarios tendientes a demostrar la inexistencia de las operaciones facturadas, la cual deberá quedar asentado en actas de auditoría o en el oficio de observaciones, según se trate. De manera enunciativa más no limitativa los cuestionarios deberán contener lo siguiente:

En el caso de operaciones de bienes tangibles:

- 1.- Lugar donde almacena la mercancía.
- 2.- Nombre y RFC de los proveedores.
- 3.- Lugar en donde se recoge y en donde se entrega la mercancía.
- 4.- Nombre del transportista, forma de pago del servicio y documentación comprobatoria.
- 5.- Pago de seguros y documentación comprobatoria.
- 6.- Monto del pago de salarios, fletes y documentación comprobatoria.
- 7.- Procedimiento que realiza para efectuar los pedidos de compra, solicitando se especifique el medio utilizado y la documentación comprobatoria.
- 8.- Procedimiento que se utiliza para atender los pedidos de los clientes, solicitando especifique el medio utilizado y la documentación comprobatoria.

9.- Proporcione tarjetas de almacén.

10.- documentación que demuestre la verificación física de la mercancía.

11.- Solicitar la explicación del control de inventarios y la documentación comprobatoria.

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

13.- Solicitar relación de activos, requiriendo se indique si son propios o rentados y la documentación comprobatoria.

En el caso de la prestación de servicios o intangibles.

1.- Para qué fin se solicitó el servicio.

2.- Porque medio y razón contacto al o los proveedores.

3.- Especificar en qué consistió, como y cuando se proporcionó el servicio.

4.- En cuanto tiempo se realizó.

5.- En donde se realizó.

6.- Nombre y RFC de las personas que prestaron el servicio.

7.- Como se realizó el pago.

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

9.- A quienes beneficio el servicio contratado.

10.- Que beneficios represento para su empresa.

11.- Perfil de los proveedores del servicio (grado académico, preparación, capacitación, oficio, experiencia, etc)."

De acuerdo al oficio interno del Servicio de Administración Tributaria (SAT), antes transcrito, podemos mencionar que la gran mayoría de los puntos que contempla no se encuentran plasmados en la ley como prohibidos u obligatorios.

Aun así, el SAT analiza la información que posee y ejerce sus propias conclusiones para la posible localización de EFOS y EDOS.

La propuesta de la presente tesis, es proporcionar al público en general interesado, un esquema para cumplir con este criterio, y lograr el blindaje de

operaciones fiscales legales, ya que, como tal, la mayoría de los contribuyentes se esmeran en cumplir todos y cada uno de los requisitos de las deducciones que por ley se establecen, pero, cómo podemos estar seguros que la autoridad nos acepte dicha deducción registrada.

Es importante comentar que, esta tesis no busca defender estos actos arbitrarios de la autoridad, sino más bien, evitar un problema con ella, que en el caso de caer en una revisión podamos poseer toda y cada una de la información comprobatoria que la misma autoridad solicite.

Como tal no es delito, no está prohibido, ni estamos obligados a cumplir con todos o algunos de los “requisitos” de la materialidad, pero es necesario conocerlos y de ser posibles cumplirlos.

Como primer punto se analizará el criterio para conocer las características que utiliza la autoridad para saber si se está en presencia de un EFOS, y poder evitar que un proveedor se encuentre en este supuesto, y si lo está, tomar medidas necesarias para blindar nuestras operaciones.

Refiriéndonos al párrafo anterior, es importante comentar que, si nuestro proveedor cumple con las características del supuesto EFOS, no quiere decir que nos encontremos ante uno, si no que más bien debemos de saber que la autoridad podrá señalarlo como posible EFOS, dejándonos a nosotros en un estado de indefensión, ya que como tal; nosotros no podemos involucrarnos en la forma de administrar, controlar, supervisar o dirigir las entidades económicas de terceros.

Ya comentando esto, en caso de que nuestro proveedor caiga en el supuesto o se le presuma de EFOS, nosotros debemos de proporcionar la documentación comprobatoria que nuestra operación con dicha entidad si fue efectivamente realizada, dejándonos a nosotros la carga de la prueba.

Por lo tanto, la autoridad podrá presumir como EFOS, a las entidades económicas que muestres las siguientes características, las cuales comentaremos para saber su posible afectación o imposible aplicación de dicho criterio.

- Empresas de reciente creación (2 o 3 años): Según el último informe tributario y de gestión, el padrón de personas morales en el primer trimestre del 2017, se incrementó en 86 mil 77 contribuyentes, respecto del mismo mes del año 2016⁴², aunado a esto, podemos precisar que dichas empresas de nueva creación, no es una característica exclusiva de una EFOS.

El criterio nos marca como característica, empresas de nueva creación, ya que la mayoría de estas se crean y liquidan en lapsos de tiempo muy corto (dos, tres años), la autoridad se ha percatado que estas empresas de nueva creación al momento de aperturarse comienzan a tener una serie de operaciones, de cantidades muy elevadas, por lo que se “sospecha” que se puede estar ante la presencia de un EFOS.

- En el domicilio manifestado ante el RFC no se observa actividad económica o corresponde a pequeños departamentos, casa habitación o lotes baldíos: De acuerdo al artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, hablando de personas morales exclusivamente, no se contempla tipo o tamaño del domicilio fiscal registrado, así mismo, tampoco es obligación de un tercero verificar el domicilio, refiriéndose al último párrafo de este artículo, facultan a la autoridad para practicar diligencias en cualquier lugar donde realicen sus actividades, interponiendo esto una tarea de la autoridad para registrar su domicilio correcto, mas no de un tercero, hablando de actividad económica dicho

⁴² Informe Tributario y de Gestión, Primer Trimestre, 2017.

artículo en su inciso a) fracción II, no hace referencia a la actividad económica sino a su administración.⁴³

En esta característica, la autoridad no efectúa dichas diligencias en el lugar en donde se realice la actividad, simplemente decreta al contribuyente como “no localizable”, trayendo esto como consecuencia la afectación directa de todas y cada una de las operaciones, y convirtiendo al contribuyente en posible EFOS, cayendo aquí la responsabilidad de comprobar la materialidad de la operación al tercero afectado.

Esto lo hace así la autoridad, ya que muchas de las empresas que facturaban operaciones simuladas, operaban durante algún tiempo muy corto y mudaban su domicilio a este tipo de fachadas, en el cual nunca se podía localizar al representante legal o a alguna persona responsable o perteneciente a la entidad económica, afectando a la autoridad con cuantiosos costos para poder localizar a los representantes, los cuales al momento de efectuar dichas diligencias, se percataban que eran personas totalmente ajenas a la entidad, sin bienes, es decir que actuaron a través de presta-nombres. A consecuencia de esto, la autoridad decidió presumir de EFOS, aquellas personas que se tuvieran como “no localizables”, mismo hecho que

⁴³ Código Fiscal de la Federación, 2017, Artículo 10, II. En el caso de personas morales: a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio. b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen. Cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto o cuando hayan manifestado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en el lugar que conforme a este artículo se considere su domicilio, indistintamente.

afectaría a todos aquellos presuntos EDOS, que sí están como “localizables”.

- No hay empleados, maquinaria, equipo, inventarios, ni se observa evidentemente ningún factor productivo real: Esto ya mencionado por el tan sonado artículo 69-B del Código Fiscal Federal, refiriéndose este criterio que, cuando la autoridad se percate que no cuenta con estos activos, es probable que está en presencia de un posible EFOS, pero cabe destacar que jamás contempla este artículo si existe la subcontratación de personal, el uso o goce de maquinaria, equipo o la mediación mercantil, así que podríamos estar en presencia de una empresa que terceriza todos estos bienes o servicios.
- En el mismo domicilio existen dos o más contribuyentes, algunos de los cuales suelen ser sus proveedores, quienes en gran medida tienen la característica de que no están localizados y que tienen los mismos socios y que se utilizan como parte del flujo para devolver el dinero de la simulación: No siempre quiere decir que se está en la presencia de un EFOS, cuando se tiene esta característica, hoy en la actualidad, la misma competitividad en el mercado tanto de bienes o servicios, han dado la oportunidad que negocios como estaciones de trabajo/comerciales se desarrollen en todo el país, este tipo de servicios, otorgan un espacio dentro del mismo inmueble para que una persona preste sus servicios o comercialice sus productos, teniendo también dentro de estos inmuebles muchos tipos de servicios diferentes por diferentes personas que comparten el mismo inmueble y que realizan operaciones entre sí, sin que exista una presunción de operaciones inexistentes.

En base a lo anterior, aun así, debemos de precisar que muchas de las empresas que facturan operaciones simuladas, tienen en un mismo domicilio registrado a todos sus proveedores, que utilizan para diferir o traspasar (efecto carrusel) todas o la mayoría de sus operaciones que realizaron con terceros, por lo que para la autoridad dentro de su criterio, es un punto de análisis que se encuentra ante un posible EFOS, cuando detectan esta característica en particular.

- No declaran o bien declaran un margen de utilidad insignificante: Cuantas empresas no se encuentran al corriente con su situación fiscal más no quiere decir eso que sean EFOS, sin embargo, es recomendable que cuando se realicen operaciones con un tercero se le solicite su opinión del cumplimiento de obligaciones fiscales, para así al menos poder saber si dicho proveedor se encuentra al corriente con la presentación de sus obligaciones fiscales, aunque esto no signifique si se enteró los impuestos correctos o sus declaraciones fueron presentadas con importes.
- No son localizados en su domicilio o son localizados pero en las verificaciones atienden por única ocasión y se desaparecen, además de que regularmente atiende un tercero: La autoridad se percató de esta situación, y cuando realizaban diligencias al domicilio, o cuando los querían verificar, se mudaban dichas entidades a otros estados o municipios, dejando a la autoridad en un problema de verificación del domicilio, en este caso sí se recomienda analizar el domicilio del proveedor y verificar si el que conocemos sea el mismo que está registrado, si no es así, comentarle el porqué de esa situación.
- Comparte con varias empresas un correo electrónico, socios y representante legal, o bien son varios correos, pero comparten un

dominio: Característica muy peculiar de los EFOS, ya que la mayoría atiende un solo correo electrónico para dar seguimiento a todas las operaciones de varias entidades económicas diferentes, o en el mismo sitio. También es una característica que los mismos socios, o representante legal se encuentren en algunas/todas las actas constitutivas de las empresas que realizan estas actividades, mismas que son proveedores de esas mismas empresas para realizar el llamado “efecto carrusel”.

- Los representantes legales o los socios o accionistas no declaran o sus ingresos son poco significativos: Como ya lo vimos, la mayoría de los socios o representantes legales que utilizan dichas empresas facturadoras son prestanombres, por lo que no declaran ingresos ya sea por dividendos o por anticipos a rendimientos.
- Los socios o accionistas son personas jóvenes que no demuestran el origen del capital supuestamente invertido, o tratándose de personas morales son de reciente creación, las cuales tienen un periodo de vida mínimo: Como ya lo hemos comentado, tanto las empresas de nueva creación, como que los socios son posibles prestanombres.
- El domicilio declarado por los representantes legales es el de la misma empresa: Normalmente realizado así por este tipo de empresas, para ejercer control sobre las responsabilidades de la entidad y cuentas bancarias que apertura el representante.
- La mayoría factura intangibles (asesoría, capacitación, asistencia técnica, etc.): La mayoría lo hacen así ya que son erogaciones que difícilmente la autoridad puede presumir que no existieron ya que son de un beneficio impalpable o incorpóreo para la entidad que los eroga,

aun así, hablando de materialidad la autoridad solicita determinada información para comprobar la efectiva realización del servicio.

- Realiza compras a empresas que son de reciente creación: Mismas empresas que son creadas con ese propósito, que están en funcionamiento por un tiempo muy corto.
- Los depósitos que recibe de sus clientes son retirados prácticamente de forma inmediata, para realizar supuestos pagos a contribuyentes intermedios, creados también para simular la operación y para regresar el dinero a los clientes en efectivo o traspasos a cuentas no engranadas a contabilidad a nombre de accionistas o terceros; la operación anterior puede ser en varias capas: Lo llamado el efecto carrusel, el cual consiste en ir desplazando los depósitos entre varias empresas para al final consolidarse en una sola, que es la que realiza el retiro de depósito y se lo entrega ya sea en efectivo o por transferencia a un tercero autorizado por la entidad que pretende deducir la erogación principal.

De acuerdo al análisis anterior para la detección de posibles empresas que facturan y deducen operaciones simuladas, nos percatamos que la autoridad hace énfasis en características muy particulares de éstas, así mismo, nuestro objeto de estudio no es en sí el análisis de este tipo de personas, sino más bien el comprobar la existencia de las operaciones a través de la materialidad de las operaciones fiscales reales y legales.

Como hoy en día se está viendo, la autoridad ha reducido su personal en la actuación de visitas domiciliarias hacia los contribuyentes y se está enfocando más en presumir la inexistencia de las operaciones amparadas con comprobantes fiscales registrados en contabilidad, ante el criterio de la falta o nula materialidad, razón de negocio o sustancia económica de la operación.

Ante esta situación, la autoridad puede presumir la inexistencia de las operaciones fiscales ante cualquier situación, ya sea:

- A través de una visita domiciliaria.
- De una revisión electrónica.
- Revisión de gabinete.
- A consecuencia de una presunción de EFOS o EDOS.

Como tal, la documentación comprobatoria que ampare la materialidad, razón de negocio o sustancia económica la puede solicitar la autoridad en cualquier momento, ya sea que exista una presunción que determinada operación fue realizada con algún presunto EFOS, o sin que exista ésta, y la solicite por simple trámite o capricho.

Podemos entonces precisar, que el cumplimiento de la materialidad en cada operación es de vital importancia, con el propósito de evitarnos posibles contingencias por parte del fisco y evitar que se nos imponga una resolución desfavorable teniendo que; en caso de que así sea, el contribuyente ejercer los medio de defensa respectivos o en su caso liquidar el crédito fiscal emitido por la autoridad fiscal a consecuencia de la “no” comprobación de la materialidad o cualquier nombre como se le designe, o en el caso de que la autoridad precise o tenga conocimiento que dicha operación fue inexistente, opte por la cancelación de certificados para poder emitir comprobantes fiscales digitales como lo establece el artículo 17-H, F X, inciso c) del Código Fiscal de la Federación⁴⁴.

⁴⁴ Casos en que los certificados quedan sin efectos Las autoridades fiscales: En el ejercicio de facultades de comprobación detecten...Tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas, artículo 17-H, F X, inciso c) CFF.

Dentro de las obligaciones de la autoridad está el fundar y motivar cualquier acto de autoridad, por lo que, al momento de solicitar la materialidad o sustancia económica de una operación y operaciones, la autoridad hace referencia a un requisito de las deducciones, la cual se encuentra plasmada en la fracción IV, del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

Fracción IV: Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.

Que a su vez se remite al Código Fiscal de la Federación a su artículo 29, que a continuación se transcribe.

“Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

I. La contabilidad, para efectos fiscales, se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

Tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo

para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con los equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos. Se entiende por controles volumétricos, los registros de volumen que se utilizan para determinar la existencia, adquisición y venta de combustible, mismos que formarán parte de la contabilidad del contribuyente.

Los equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos serán aquellos que autorice para tal efecto el Servicio de Administración Tributaria, los cuales deberán mantenerse en operación en todo momento.

II. Los registros o asientos contables a que se refiere la fracción anterior deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.

III. Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.

IV. Ingresarán de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto.”⁴⁵

La autoridad al momento de solicitar la comprobación de la materialidad solicita toda la documentación comprobatoria de la operación, como así lo contempla la fracción I, del artículo 29 del CFF, dentro de la cual se pueda comprobar que la operación fue efectivamente realizada, todo esto queda ya a criterio de la misma autoridad, si es que cumple con la sustancia económica.

⁴⁵ Artículo 29, CFF.

Como criterio o antecedente la autoridad utiliza una tesis sobre la sustancia económica, que resolvió el amparo directo en revisión la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en relación a lo antes mencionado.

Quiere decir que, para que una erogación o gasto pueda ser considerado como deducible y su impuesto acreditable, deberá contar con el soporte real y tenga sustancia económica, además de cumplir con todos los requisitos fiscales que establecen las leyes.⁴⁶

Aun así, el contribuyente no logra comprender qué o cuál es la documentación comprobatoria necesaria para que la autoridad fiscal pueda quedar satisfecha en cuanto a la comprobación de su debida materialidad.

Es importante ampliar un poco más la importancia de la materialidad en la presente tesis, ya que como bien se ha dejado claro, el cumplimiento de los requisitos de las deducciones o de los comprobantes fiscales, no garantiza la efectiva deducción o acreditamiento del gasto o erogación realizado por el contribuyente.

Como ya se habló de los requisitos de las deducciones, también los comprobantes fiscales deben de cumplir con ciertos requisitos como lo establece el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación que plasma a continuación:

“Artículo 29 A. Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos:

I. La clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida y el régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o

⁴⁶ Amparo Directo en revisión 2909/2012.

establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes fiscales.

II. El número de folio y el sello digital del Servicio de Administración Tributaria, referidos en la fracción IV, incisos b) y c) del artículo 29 de este Código, así como el sello digital del contribuyente que lo expide.

III. El lugar y fecha de expedición.

IV. La clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.

Cuando no se cuente con la clave del registro federal de contribuyentes a que se refiere esta fracción, se señalará la clave genérica que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. Tratándose de comprobantes fiscales que se utilicen para solicitar la devolución del impuesto al valor agregado a turistas extranjeros o que amparen ventas efectuadas a pasajeros internacionales que salgan del país vía aérea, terrestre o marítima, así como ventas en establecimientos autorizados para la exposición y ventas de mercancías extranjeras o nacionales a pasajeros que arriben al país en puertos aéreos internacionales, conjuntamente con la clave genérica que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, deberán contener los datos de identificación del turista o pasajero y del medio de transporte en que éste salga o arribe al país, según sea el caso, además de cumplir con los requisitos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

V. La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

Los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se especifica:

a) Los que se expidan a las personas físicas que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto del coordinado, las cuales hayan

optado por pagar el impuesto individualmente de conformidad con lo establecido por el artículo 73, quinto párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán identificar el vehículo que les corresponda.

b) Los que amparen donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán señalar expresamente tal situación y contener el número y fecha del oficio constancia de la autorización para recibir dichos donativos o, en su caso, del oficio de renovación correspondiente. Cuando amparen bienes que hayan sido deducidos previamente, para los efectos del impuesto sobre la renta, se indicará que el donativo no es deducible.

c) Los que se expidan por la obtención de ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, deberán contener el número de cuenta predial del inmueble de que se trate o, en su caso, los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable.

d) Los que expidan los contribuyentes sujetos al impuesto especial sobre producción y servicios que enajenen tabacos labrados de conformidad con lo establecido por el artículo 19, fracción II, último párrafo de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, deberán especificar el peso total de tabaco contenido en los tabacos labrados enajenados o, en su caso, la cantidad de cigarros enajenados.

e) Los que expidan los fabricantes, ensambladores, comercializadores e importadores de automóviles en forma definitiva, cuyo destino sea permanecer en territorio nacional para su circulación o comercialización, deberán contener el número de identificación vehicular y la clave vehicular que corresponda al automóvil.

El valor del vehículo enajenado deberá estar expresado en el comprobante correspondiente en moneda nacional.

Para efectos de esta fracción se entiende por automóvil la definición contenida en el artículo 5 de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

Cuando los bienes o las mercancías no puedan ser identificados individualmente, se hará el señalamiento expreso de tal situación.

VI. El valor unitario consignado en número.

Los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se especifica:

- a) Los que expidan los contribuyentes que enajenen lentes ópticos graduados, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto.
- b) Los que expidan los contribuyentes que presten el servicio de transportación escolar, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto.
- c) Los relacionados con las operaciones que dieron lugar a la emisión de los documentos pendientes de cobro de conformidad con lo establecido por el artículo 1o.C, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deberán consignar la cantidad efectivamente pagada por el deudor cuando los adquirentes hayan otorgado descuentos, rebajas o bonificaciones.

VII. El importe total consignado en número o letra, conforme a lo siguiente:

- a) Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el momento en que se expida el comprobante fiscal digital por Internet correspondiente a la operación de que se trate, se señalará expresamente dicha situación, además se indicará el importe total de la operación y, cuando así proceda, el monto de los impuestos trasladados desglosados con cada una de las tasas del impuesto correspondiente y, en su caso, el monto de los impuestos retenidos.

Los contribuyentes que realicen las operaciones a que se refieren los artículos 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 19, fracción II de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y 11,

tercer párrafo de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, no trasladarán el impuesto en forma expresa y por separado, salvo tratándose de la enajenación de los bienes a que se refiere el artículo 2o., fracción I, incisos A), D), F), G), I) y J) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, cuando el adquirente sea, a su vez, contribuyente de este impuesto por dichos bienes y así lo solicite. (Reformado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de noviembre de 2015)

Tratándose de contribuyentes que presten servicios personales, cada pago que perciban por la prestación de servicios se considerará como una sola exhibición y no como una parcialidad.

b) Cuando la contraprestación no se pague en una sola exhibición se emitirá un comprobante fiscal digital por Internet por el valor total de la operación en el momento en que ésta se realice y se expedirá un comprobante fiscal digital por Internet por cada uno de los pagos que se reciban posteriormente, en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, los cuales deberán señalar el folio del comprobante fiscal digital por Internet emitido por el total de la operación, señalando además, el valor total de la operación, y el monto de los impuestos retenidos, así como de los impuestos trasladados, desglosando cada una de las tasas del impuesto correspondiente, con las excepciones precisadas en el inciso anterior.

c) Señalar la forma en que se realizó el pago, ya sea en efectivo, transferencias electrónicas de fondos, cheques nominativos o tarjetas de débito, de crédito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria.

VIII. Tratándose de mercancías de importación:

a) El número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano.

b) En importaciones efectuadas a favor de un tercero, el número y fecha del documento aduanero, los conceptos y montos pagados por el

contribuyente directamente al proveedor extranjero y los importes de las contribuciones pagadas con motivo de la importación.

IX. Los contenidos en las disposiciones fiscales, que sean requeridos y dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

Los comprobantes fiscales digitales por Internet que se generen para efectos de amparar la retención de contribuciones deberán contener los requisitos que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Las cantidades que estén amparadas en los comprobantes fiscales que no reúnan algún requisito de los establecidos en esta disposición o en el artículo 29 de este Código, según sea el caso, o cuando los datos contenidos en los mismos se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente. (Reformado mediante Decreto Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013)

Los comprobantes fiscales digitales por Internet sólo podrán cancelarse cuando la persona a favor de quien se expidan acepte su cancelación. (Adicionado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de noviembre de 2016)

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, establecerá la forma y los medios en los que se deberá manifestar dicha aceptación. (Adicionado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de noviembre de 2016)⁴⁷

Estos requisitos antes mencionados, al cumplir cada uno de ellos, no garantizan la deducción o acreditamiento de los gastos o erogaciones, que se amparen en comprobantes fiscales digitales (CFDI), como así se muestra en la siguiente Tesis Aislada.

⁴⁷ Artículo 29-A, CFF.

“COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE SUS REQUISITOS RESPECTIVOS NO IMPLICA QUE EN AUTOMÁTICO PROCEDA LA DEVOLUCIÓN O ACREDITAMIENTO SOLICITADO CON BASE EN ELLOS.

El cumplimiento de los requisitos de los comprobantes fiscales previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, no constituye una exigencia para efectuar la deducción o acreditamiento, sino un requisito que debe satisfacer el comprobante per se para que, en su caso, se pueda utilizar como medio a través del cual se efectúe la deducción o acreditamiento respectivo. Por tanto, el cumplimiento de los requisitos establecidos para los comprobantes fiscales sirve para que éstos, como medios de convicción, satisfagan la finalidad consistente en dejar constancia de un acto o hecho con los efectos tributarios señalados. De distinta forma, una vez cumplidos los requisitos de los comprobantes fiscales, 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. Precisamente por ello, la diferencia existente entre el cumplimiento de los requisitos de los mencionados comprobantes y la deducción o acreditamiento para los cuales sirven, se sintetiza en que aquéllos son los medios y éstos una de las posibles consecuencias que pueden tener. Es cierto que existe una estrecha relación entre los comprobantes fiscales que cumplen los requisitos fiscales y el derecho a la deducción o al acreditamiento que se pretenda efectuar; sin embargo, ello no conlleva a que se trate de un solo aspecto, sino que existen diferencias al respecto, principalmente, de medio a fin.”⁴⁸

⁴⁸ 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.

A consecuencia y ante este criterio de la Corte, podemos presumir que el cumplimiento de dichos “requisitos”, no constituyen una garantía de su efectiva deducción o acreditamiento.

La tesis antes expuesta, fue nombrada en un Juicio Contencioso Administrativo, que a continuación se presenta, con el propósito de dejar bien presente la importancia del cumplimiento de la materialidad en las operaciones fiscales legales.

“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 debe, en caso de ser cuestionado en la fiscalización, 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.”⁴⁹

De acuerdo con la tesis aprobada, antes mencionada podemos precisar la importancia del cumplimiento de la materialidad de las operaciones.

En base a lo expuesto, se precisa que:

- El cumplimiento de las obligaciones fiscales es de vital importancia para el contribuyente.
- El mero cumplimiento de los requisitos de las deducciones, no garantiza su deducción efectiva.
- Contar con el comprobante fiscal digital no implica que proceda la deducción de dicho documento o el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado.
- La autoridad podrá “cuestionar” la materialidad de las operaciones registradas en la contabilidad.
- La obtención de la documentación comprobatoria de cada operación financiera realizada, es parte integrante de la contabilidad.

⁴⁹ Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1079/15-16-01-5/2296/16-S2-07-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 14 de marzo de 2017, por mayoría de 4 votos a favor y 1 voto en contra.- Magistrada Ponente: Magda Zulema Mosri Gutiérrez.- Secretario: Lic. Juan Carlos Perea Rodríguez.
(Tesis aprobada en sesión de 20 de abril de 2017)
R.T.F.J.A. Octava Época. Año II. No. 10. Mayo 2017. p. 239

- Haber realizado operaciones con presuntos EFOS considerados por la autoridad fiscal, se acepta prueba en contrario “luris tantum”, porque los contribuyentes que se encuentren en este supuesto podrán ejercer su derecho y mostrar la documentación comprobatoria que acredita la efectiva realización de la operación cuestionada.
- Si bien es cierto, que la afectación al comprobante fiscal digital, emitido por un presunto EFOS, pierde sus efectos fiscales al momento de que esta no desvirtuó la presunción ante la autoridad en los momentos y plazos señalados por el legislador, es menester señalar la afectación de terceros por incumplimiento de un ente jurídico ajeno al afectado en consecuencia, pues la ilegalidad del artículo (69-B del CFF) ya que resulta imposible que el derecho que tiene el contribuyente de deducir el comprobante fiscal, dependa del cumplimiento de las obligaciones que no le son imputables.

En virtud del párrafo anterior se analiza la siguiente tesis:

IMPUESTOS. EL DERECHO DEL CONTRIBUYENTE A SU DEVOLUCIÓN O DEDUCCIÓN CUANDO LA SOLICITE CON BASE EN COMPROBANTES FISCALES EXPEDIDOS POR TERCEROS, NO PUEDE HACERSE DEPENDER DEL CUMPLIMIENTO DE ÉSTOS A SUS OBLIGACIONES FISCALES [APLICABILIDAD DE LA JURISPRUDENCIA **2a./J. 87/2013 (10a.) (*)**].

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la citada jurisprudencia sostuvo que el hecho de que el contribuyente que expide comprobantes fiscales no haya dado aviso a la autoridad fiscal respecto a su cambio de domicilio y, por ende, no se encuentre localizable, no trae como consecuencia necesaria que éstos sean nulos o carezcan de valor probatorio, pues esa omisión, aisladamente considerada,

no da lugar a la referida sanción, por no encontrarse prevista en esos términos en los artículos 27, 29 y 29-A, del Código Fiscal de la Federación. Por ello, es correcta su aplicación cuando el contribuyente solicite la devolución o deducción de impuestos con base en comprobantes fiscales expedidos por terceros, aun cuando éstos no hubieran presentado la declaración correspondiente al mes solicitado, ya que el derecho del solicitante a dicha devolución o deducción no puede hacerse depender del cumplimiento de obligaciones que no les son imputables, sin que tal circunstancia coarte la facultad de la autoridad para que se acredite ante ella que efectivamente se llevó a cabo la transacción, ya que se vincula con cargas probatorias del propio solicitante como es el hecho de que realmente haya realizado el pago al tercero por el servicio o por el bien que ampara la factura, y también que ese servicio o bien adquirido haya sido indispensable para la consecución de su objeto social.”⁵⁰

La tesis antes mencionada, nos hace referencia de los derechos y obligaciones de diversos contribuyentes; podemos encontrar que dentro de las obligaciones fiscales de un contribuyente, estas son únicamente las que se le atribuyen de manera directa y no así las que dependa del cumplimiento de las obligaciones que no le son imputables, pues de considerar lo contrario se le estaría dando una carga a los contribuyentes imposible de subsanar ya que los incumplimientos son realizados por entes jurídicos externos a ellos, motivo por lo que quedan en estado de indefensión al no poder corregir actos de terceros, pues como es de entendido derecho en materia fiscal, no procede la gestión de negocios.

⁵⁰ Contradicción de tesis 2/2015. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo, ambos en Materias Penal y Administrativa del Octavo Circuito. 22 de septiembre de 2015. Nota: La tesis de jurisprudencia 2a./J. 87/2013 (10a.) citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XXII, Tomo 1, julio de 2013, página 717, con el título y subtítulo: "COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO EL CONTRIBUYENTE QUE LOS EXPIDIÓ NO SE ENCUENTRA LOCALIZABLE [ABANDONO DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 161/2005]"

Ya tomando en consideración la importancia que radica en el cumplimiento o la demostración de la materialidad, razón de negocios o sustancia económica, aun así, considerando que no se encuentra plasmada dentro de la legislación como requisito indispensable de las deducciones, pero la autoridad sí puede cuestionar dicha materialidad, debemos de adentrarnos en la demostración del acto jurídico que originó dicha operación financiera.

Por lo tanto, el contribuyente que solicita la devolución de una cantidad determinada y que la resolución en consecuencia de aquellas que contempla la ley en forma expresa o implícita le sea negada, o que a través de o con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales, se observen algunas deducciones y se rechacen a criterio de la misma autoridad por considerar esta última que no cumple con la debida materialidad o soporte documental, con el cual se obtenga una opinión positiva o veraz de la prestación del servicio o adquisición del bien; no es un problema nuevo, sino por el contrario, es una actitud y formas de actuación por parte de la autoridad que lleva mucho tiempo.

La autoridad a través de sus facultades de comprobación, niega las deducciones refiriéndose a que no son estrictamente indispensables, sin embargo, cuando emiten su resolución se fundamenta en que no se comprueba por el contribuyente la veracidad y materialidad de las operaciones que se dicen celebradas con determinada persona física o moral que expidió el comprobante fiscal.

Otro punto importante, es el sumarle que el incumplimiento de las obligaciones fiscales de un tercero no se realizó, y a consecuencia de esto, la autoridad condena al contribuyente auditado a eliminar dichas deducciones o darle un cese fiscal a los comprobantes. Dejándose de observar por parte de la autoridad, que el incumplimiento de obligaciones por parte de los proveedores no puede afectar a quien recibió el bien o servicio y dedujo dicho gasto ya que escapa totalmente de

su control y de la seguridad jurídica el que el tercero cumpla o no con sus obligaciones y las lleven puntualmente, mencionando que estos cuestionamientos que hace la autoridad al contribuyente, carecen de toda fundamentación e incluso arbitrariamente de toda justificación.

El argumento pasado, se puede analizar en las siguientes dos jurisprudencias, ambas de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE A FAVOR DE QUIEN SE EXPIDEN SÓLO ESTÁ OBLIGADO A VERIFICAR CIERTOS DATOS DE LOS QUE CONTIENEN.

El artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos formales que deben reunir los comprobantes fiscales, respecto de los cuales, en términos del tercer párrafo del artículo 29 de ese ordenamiento, el adquirente de bienes o el usuario de servicios tiene la obligación de verificar que el comprobante respectivo los contenga en su totalidad; asimismo, por lo que hace a los datos a que se refiere la fracción I del artículo primeramente citado, relativos al nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien expide el comprobante, el usuario del documento debe cerciorarse de que dichos datos se contengan en él, ya que de ello deriva la procedencia de la deducción o el acreditamiento del tributo. Ahora bien, dicho cercioramiento únicamente vincula al contribuyente, a favor de quien se expide el comprobante, a verificar que esos datos estén impresos en el documento y no la comprobación del cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor, pues su obligación se limita a la revisión de la información comprendida en la factura, nota de remisión o comprobante fiscal de caja registradora.⁵¹

⁵¹ Contradicción de tesis 164/2005-SS. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito. 25 de noviembre de 2005. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: María Dolores Omaña Ramírez.

COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE A FAVOR DE QUIEN SE EXPIDEN NO ESTÁ OBLIGADO A VERIFICAR QUE CONTENGAN EL SEÑALAMIENTO RELATIVO A SI EL PAGO DE LA CONTRAPRESTACIÓN SE HACE EN UNA SOLA EXHIBICIÓN O EN PARCIALIDADES.

De los artículos 32, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, se advierte que los obligados al pago del impuesto al valor agregado y quienes realicen los actos o actividades a que se refiere el artículo 2o.-A de la Ley relativa tienen, entre otras obligaciones, la de expedir comprobantes fiscales, los cuales deben contener, además de los requisitos establecidos por el Código citado y su Reglamento, el señalamiento del impuesto trasladado expresamente y por separado a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios, y cuando el comprobante ampare actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto, deberá señalarse en el mismo expresamente si el pago de la contraprestación se hace en una sola exhibición o en parcialidades. Por otra parte, el indicado artículo 29-A establece los requisitos formales que deben reunir los comprobantes fiscales, respecto de los cuales, en términos del tercer párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, el adquirente de bienes o el usuario de servicios debe verificar que el comprobante respectivo los contenga en

su totalidad, y por lo que hace a los datos a que se refiere la fracción I del citado artículo 29-A, relativos al nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes del emisor del comprobante, el usuario del documento debe cerciorarse que dichos datos se contengan en él y sean los correctos, ya que de ello deriva la procedencia de la deducción o el acreditamiento del tributo. De lo anterior, se concluye que dicha verificación no vincula al contribuyente a favor de quien se expide el comprobante a constatar el debido cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor, entre los que se encuentra el señalamiento relativo a si el pago de la contraprestación se hace en una sola exhibición o en parcialidades, pues su obligación se restringe, por así disponerlo el tercer párrafo del artículo 29 del Código mencionado, a verificar que el comprobante contenga los datos previstos en el diverso numeral 29-A del mismo ordenamiento.⁵²

En este mismo orden de ideas, el artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su fracción primera sólo comenta que sean estrictamente indispensables las deducciones realizadas por el contribuyente, ya sea para los fines de la actividad o para la obtención de ingresos, todas las demás razones que la autoridad señale no sustentan la hipótesis normativa, motivos por lo que se acredita la ilegalidad de sus actuaciones.

La materialidad en este año se ha vuelto tan resonada que los contribuyentes la empiezan a adoptar como medida preventiva, misma que si bien es cierto, la autoridad o los legisladores no han explicado o justificado en que consiste o su obligatoriedad de llevarla, es importante mencionar que en el ejercicio de sus

⁵² Contradicción de tesis 5/2008-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero y Primero, ambos en Materia Administrativa del Cuarto Circuito. 27 de febrero de 2008. Cinco votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: José Luis Rafael Cano Martínez. Tesis de jurisprudencia 35/2008. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del cinco de marzo de dos mil ocho.

facultades de comprobación, la autoridad va a negar deducciones que no cumplan con ésta, misma que para evitarse algún problema que pueda terminar en litigio es conveniente documentar lo más coherente y precisa posible.

3.2. Los contratos.

Cualquier operación financiera dentro de la entidad económica reside en la existencia de una razón de negocios.

3.2.1. Elementos del negocio jurídico.

Los elementos del negocio son: esenciales, naturales y accidentales.

- a) Esenciales: Son aquellos que integran el acto, dentro de los cuales sin estos elementos no podría realizarse el negocio ni ser concebido.
- b) Naturales: Son aquellos que como consecuencia del nacimiento del negocio jurídico nacen, sin la necesidad de estar estipulados por las partes, pero si pueden convenir la suspensión de dichos elementos.
- c) Accidentales: Comúnmente no forman parte del negocio jurídico, pero nada impide que los involucrados expresen el nacimiento de alguno de estos elementos por parte de su voluntad.

Ahora bien, un negocio jurídico no puede realizarse sin la existencia del consentimiento y del objeto que pueda ser materia del contrato, así como en algunos casos la solemnidad.

Como tal, el negocio jurídico, regulado por un acto jurídico, es el acuerdo de voluntades, dentro de los cuales intervienen las partes, los terceros, los representantes, etc.

3.2.2. Importancia del contrato o convenio.

La importancia del convenio radica en el Código Civil Federal, lo cual considera y regula el acuerdo de dos o más personas para crear, transferir, modificar o extinguir obligaciones,⁵³ y el convenio que producen o transfieren las obligaciones y derechos son los contratos.⁵⁴

El Dr. José de Jesús Gómez Coteró, considera que la libertad en el contrato es uno de los más importantes principios contractuales que implica que todas estas nacen de la soberana voluntad de las partes, las cuales tienen algunas excepciones, como son los llamados contratos de adhesión, que requieren como finalidad de equilibrar las desigualdades entre los contratantes, que producen que uno de ellos obtenga ventajas desproporcionadas y se aproveche de la otra.⁵⁵

La importancia de los contratos radica en su objeto directo e inmediato para la creación o transmisión de obligaciones o derechos.

3.2.3. El objeto del negocio jurídico.

El objeto puede ser tanto la prestación de una cosa o la cosa misma, así como la prestación de un hecho o el hecho mismo.

La cosa objeto del contrato debe de existir, de lo contrario no podrá originarse el contrato, además que el vendedor sea el dueño de la cosa, (la venta de cosa ajena es nula),

⁵³ Artículo 1792 del Código Civil Federal.

⁵⁴ Artículo 1793 del Código Civil Federal.

⁵⁵ GÓMEZ, Coteró José de Jesús, Efectos fiscales de los contratos, Thomson Reuters, pp 5.

El objeto hecho del contrato puede ser tanto de hacer (positivo) o de no hacer (negativo), así mismo deberá de ser posible, natural y lícito jurídicamente hablando.

3.2.4. La capacidad de las partes, para el nacimiento del negocio jurídico.

La capacidad de obrar en un negocio jurídico consiste en la aptitud reconocida por la ley a una persona para estipular por sí el contrato, sin necesidad de sustitución o de asistencia de otra persona.⁵⁶

3.2.5. La legitimación para contratar.

Es la aptitud reconocida por la ley para que una persona pueda ser parte de un contrato determinado.

La legitimación directa es cuando los contratantes realizan el negocio jurídico a nombre o por cuenta propia que afecta su esfera jurídica, mientras que la indirecta da la posibilidad de contratar a nombre propio o ajeno y afecte la esfera jurídica distinta a la del titular.

3.2.6. La forma del contrato.

Dependiendo de las leyes estatales o federales se exige determinada forma para celebrar un contrato convirtiendo a ésta en un elemento de validez.

3.3. Efectos de los contratos.

⁵⁶ GÓMEZ, Coterio José de Jesús, Efectos fiscales de los contratos, Thomson Reuters, pp 7-8.

3.3.1. Obligatoriedad.

Uno de los efectos más importantes de los contratos es su carácter obligatorio por las partes, ya que ninguno puede negarse a hacer lo pactado.

3.3.2. Intangibilidad del contrato.

Ninguna de las partes puede modificar o disolver el contrato sin que ambas partes lo acuerden.

3.3.3. Relatividad de los contratos.

Los efectos del contrato solo afectan a los involucrados.

3.4. Los contratos y la materialidad de las operaciones fiscales legales.

Ya habiendo establecido la importancia de los contratos en un acto jurídico, así como sus efectos hacia las partes que intervienen en ellos, podemos precisar que la realización de un contrato para dar certeza de una operación financiera es indispensable.

Ahora bien, jurídicamente hablando, la legislación de nuestro país no obliga que un contrato muestre fecha cierta, sin embargo, sí se contempla que determinados contratos sean realizados ante notario público.

Hoy en día, en un país capitalista como el nuestro, es prácticamente imposible realizar contratos de todos y cada uno de los actos jurídicos que realizamos durante el día, es importante recalcar que un acto se realiza cuando se da la voluntad de las partes, es decir cuando cada uno de nosotros está dispuesto a

recibir un bien o servicio por otro alguien que está de acuerdo en entregarlo o brindárnoslo.

La pregunta es ¿Cuántos contratos celebramos al día? Pues cada que prendemos la luz, utilizamos el internet, hacemos una llamada telefónica, compramos agua, gasolina, etc, etc, etc... Como tal, la existencia del acto jurídico de cada uno de los supuestos anteriores se da, esto sin que se tenga el contrato escrito, sin embargo, para la efectiva comprobación de la realización del acto jurídico es necesaria la existencia de un contrato escrito.

La autoridad al momento de cuestionar la materialidad de las operaciones, hace referencia a la existencia de un contrato escrito donde se encuentre plasmado el objeto del negocio, el cual debe de corresponder a la operación financiera en cuestión, aun así, al momento de proporcionarlo, la autoridad solicita que se encuentre realizado con fecha cierta, es decir, ante notario público, esto a consecuencia que mediante jurisprudencia firme, la Suprema Corte ha establecido su importancia como valor probatorio frente a terceros.

Ante esta situación encontramos un primer requisito indispensable para lograr la debida comprobación de la materialidad, la cual es el contrato firmado ante notario público y que dicho objeto del mismo, se encuentre relacionado tanto con la operación u operaciones involucradas como con el objeto social del negocio.

3.5. Tipos de contratos.

De acuerdo con lo anterior, no es simplemente cumplir con un contrato escrito y ante notario, sino que también se realice de manera correcta, ya que existen muchos tipos de contratos entre los cuales haremos mención a los más importantes.

- De Compraventa.

- El Comodato.
- De la Permuta.
- De Copropiedad.
- La Donación.
- El Fideicomiso.
- De Arrendamiento.
- De Consignación.
- De la Prestación de servicios.
- Del Mandato.
- De la Comisión y Mediación.
- El Mutuo.
- El contrato de Seguro.
- El de Fianza.
- De Depósito.
- Contrato de Obra.
- De Asistencia Técnica.
- Contrato de Franquicia.
- El de Donación.

Es de importancia rotunda que, de acuerdo a las operaciones que una entidad económica se decida realizar, estas deberán ser plasmadas en los supuestos que originan el nacimiento de un contrato en específico, es decir, si una persona desea vender un bien, es necesario utilizar el contrato de compraventa, mas no el de consignación por poner un ejemplo.

3.6. De las políticas internas.

Dentro de la presente tesis, se desea plasmar todas y cada de las posibles pruebas que comprueben la materialidad de las operaciones fiscales legales,

dentro de estas pruebas se considera necesaria la creación o existencia de políticas internas dentro de la entidad económica como son:

- De contratación de proveedores.
- Recepción y resguardo de documentación.
- Documentación del servicio y/o bienes recibidos por los proveedores autorizados.
- Recepción de facturas y documentación que las acredite.
- Políticas de autorización y pagos a proveedores.
- Del archivo y conservación de gastos de la entidad.

Dichas políticas antes mencionadas servirán como documentación comprobatoria al momento de que la autoridad nos la solicite para demostrar la materialidad de las operaciones.

Las políticas empresariales son todas aquellas directrices a las que la empresa decide acogerse, de tal forma, que dichas directivas e ideas sean las que motiven las normas generales de actuación de la empresa, determinando así los valores que posee la misma.

De este modo, las políticas de toda compañía suelen estar recogidas por escrito, de tal forma que estén a la mano de todos aquellos colectivos a los que van dirigidas, generalmente clientes, proveedores, accionistas y trabajadores.

Establecer estas políticas nos ayuda a saber qué dirección tomar en caso de que exista cualquier tipo de conflicto con alguno de los agentes que nos rodean, por lo

que nos permitirá ser justos si aplicamos siempre una decisión bajo los mismos métodos.

Además, dentro de la importancia de las políticas empresariales, destaca el hecho de que nos permitirán crear una imagen de marca, gracias a la cual todos podrán conocer cuáles son nuestros valores y nuestra forma de actuar, en cuanto sepan de qué empresa está hablando.

Esto genera un de boca en boca que puede ser muy positivo o negativo, según la impresión que hayamos generado. Por ejemplo, podría ser que somos una empresa buena en atención al cliente, pero mala en la calidad de nuestros productos, y al revés con nuestra competencia.

Otro factor importante de las políticas empresariales es que nos permiten definir objetivos amplios acerca de qué tipo de empresa queremos llegar a ser. Con esto, nos referimos sí por ejemplo, decidimos centrarnos en políticas de respeto al medio ambiente, de beneficios al empleado o centradas en los clientes.

Es esencial que las políticas sean coherentes entre lo que se dice y lo que se hace, ya que de lo contrario la empresa pierde credibilidad y genera desconfianza de cara al resto de la sociedad.

3.6.1. De las políticas de contratación de proveedores.

Esta política es indispensable dentro de una entidad económica y aplicable a todas las empresas sin importar su tamaño.

Esta política busca establecer criterios tanto para saber si se tiene la necesidad de contratar a un nuevo proveedor o cambiar al existente, así como señalar los requisitos y la documentación necesaria para su contratación.

Una política de contratación de proveedores debe contener por lo menos:

- Establecer las bases por las cuales se pueda obtener una conclusión del porqué contratar un proveedor nuevo o cambiar al existente, es decir proporcionar la documentación necesaria para que se tome una decisión de; si es necesario para el negocio realizar ese gasto o esa erogación a través de cuestionarios o solicitud de gerentes.
- Deberá contener dicha política qué tipo de documentación será necesaria para poder contratar a una persona, como pueden ser:
 - Cuando menos 3 cotizaciones de diferentes personas que presten el mismo servicio o proporcionen el mismo bien.
 - Obtener tarjetas de presentación de cada candidato a proveedor.
 - El porqué de la contratación de cada proveedor (mejor servicio, más reconocido en el medio, la fecha de entrega del bien o servicio en un periodo menor, el importe de la contraprestación a pagar, la experiencia, los riesgos que se comparten, etc)
 - Ubicación de los candidatos a contratar.
 - Solicitar la opinión del cumplimiento de los candidatos.
 - En caso de que el servicio se preste en las instalaciones de la empresa con personal ajeno, solicitar su registro patronal y el alta de los trabajadores ante el Seguro Social, en caso de

subcontratación, la documentación que ampare dicha seguridad del trabajador.

3.6.2. Políticas de recepción y resguardo de la documentación.

Esta política busca establecer la forma en que la documentación proporcionada por el proveedor se entregue, puede ser digital, escrita o mixta, así mismo, la manera en que se va a resguardar dicha documentación dentro de la empresa y que podrá ser, en formatos digitales separados señalando el tipo de bien o servicio, la fecha, el nombre del proveedor o resguardo en carpetas de uso exclusivo para la documentación de candidatos a proveedores.

3.6.3. Políticas de la documentación comprobatoria del servicio y/o bienes recibidos por los proveedores autorizados.

La política más importante que deberá de estar sujeta a cumplimiento por parte del proveedor, deberá de proporcionar dicha documentación que muestre en caso de que se reciba un servicio:

- Correos electrónicos involucrados en la prestación del servicio (mínimo 3).
- Documentación física, firmada y sellada que verifique la prestación del servicio, la cual puede ser un escrito libre en el que el proveedor especifique el servicio prestado, la duración del mismo, las fechas en que se proporcionó, la prefectura con sus respectivas modificaciones, y en caso de que sea un anticipo, que así sea estipulado en el escrito.
- Soporte de la documentación física de la prestación del servicio, trabajo realizado impreso (cuando menos un 30% del servicio).

En caso de que se haya adquirido un bien:

- Correos electrónicos involucrados en su caso o mensajes de texto (3 cuando menos)
- Documentación física, firmada y sellada que verifique la entrega del bien, la cual puede ser un escrito libre en el que el proveedor especifique el bien entregado, las fechas en que se proporcionó, la prefectura con sus respectivas modificaciones, y en caso de que sea un anticipo, que así sea estipulado en el escrito.
- Imagen o fotografía del bien o bienes (cuando menos el 10% de estos)

3.6.4. Recepción de facturas y documentación que las acredite.

Esta política deberá de establecer las fechas específicas de entrega de facturas por parte de los proveedores y la documentación que las acredite, cuando menos cartas de aceptación por la persona que le otorgo la autorización como proveedor y un testigo que confirmó el bien o servicio prestado que avala dicha factura.

3.6.5. Políticas de autorización y pagos a proveedores.

Dentro de la práctica, esta política es de las más comunes y utilizadas por las empresas, ya que muchas tienen su esquema de pagos, dentro de las cuales se establecen periodos o fechas específicas de pago, como pueden ser: una semana después de recibir la factura por parte del proveedor, o fechas específicas como estipular que todos los viernes se realizarán los pagos de facturas recibidas la semana anterior.

Es muy importante que exista una autorización para pagos por parte de la empresa, no es necesario que cada pago que se efectúe conste con una autorización, pero si es recomendable que exista una autorización general de pagos que involucre a todos los proveedores ese día en específico.

Esto es importante, ya que la autoridad al momento de ejercer sus facultades de comprobación, cuestiona muchos pagos que muestran diferencias respecto con los demás, un ejemplo es que todos los pagos de la empresa se encuentran realizados después de que se recibió el CFDI, y determinados pagos se ven reflejados antes o el mismo día de la entrega del comprobante, por lo tanto es necesario que se tenga al menos un periodo de tiempo entre la recepción del comprobante y el pago.

3.6.6. Del archivo y conservación de gastos de la entidad.

Dentro de las políticas o del mismo control interno se debe de promover el cuidado y resguardo de los documentos que comprueben el gasto de la entidad, así como la forma en que deberán de archivarse y organizarse, esto con el propósito de un fácil acceso a ellos en caso de ser necesario.

Se puede resguardar la información de manera digital o física, ambas que consten con una cronología, es decir dividir por carpetas de gastos, ejercicio, meses, días y tipo de proveedor, dentro de dicha organización debe de contener cuando menos la información necesaria: registro contable, comprobante de pago, factura o facturas, así como una anotación de donde se encuentran los archivos de políticas y contratos con ese proveedor.

3.7. Importancia de las cotizaciones.

En el momento en que una entidad económica quiere contratar los servicios u obtener un bien de determinado proveedor, es bien sabido que realizan una serie de consultas a diferentes proveedores del mismo ramo, solicitando cotizaciones con el propósito de tomar una mejor decisión al momento de contratar los servicios o adquirir los bienes del proveedor seleccionado.

Así mismo, los proveedores emiten una serie de cotizaciones dentro de las cuales se presenta información relativa al costo, tipo de bien o servicio, calidad, tiempo de entrega o desarrollo del servicio y riesgos o garantía que asume dicho proveedor, por mencionar algunos.

Cuando la empresa revisa y analiza con determinación dichas propuestas, decide elegir la más conveniente, no siempre la decisión es referente al costo (más económico o más costeable), si no que influyen demasiados factores como el tiempo de entrega, la calidad, la garantía que se ofrece o simplemente por recomendación de un tercero o su misma reputación en el mercado.

La autoridad en sus facultades, pretende siempre demostrar la inexistencia de las operaciones, dentro de éstas, una forma de demostrar la existencia de dicha operación es a través de las cotizaciones, haciendo saber a la autoridad que se recibieron por un período varias propuestas por parte de los proveedores del bien o servicio, y es de importancia reconocer el porqué de la contratación cuando el proveedor que se contrató no indica un beneficio directo en el costo, es decir; se contrató al proveedor más costoso. Ante esta situación la autoridad cuestiona dicha operación fundamentando que no existe una razón de negocio, pero sí la empresa contrató a dicho proveedor indicando que el beneficio fue directamente por el tiempo de entrega del bien o servicio, la misma autoridad no puede cuestionar lo contrario.

Por ello, son importantes las cotizaciones con el fin de mostrar a la autoridad que si se analizó correctamente la erogación del gasto y la necesidad de realizarla con determinado proveedor.

3.8. Importancia de las tarjetas de presentación.

Es a veces hasta increíble que la autoridad solicite información del proveedor, cómo en donde lo localizamos o cómo lo conocimos, por ello se propone que se anexe al archivo de cada proveedor la o las tarjetas de presentación, aún y cuando dicha información plasmada en éstas no se encuentre actualizada al momento de mostrarla a la autoridad.

3.9. Evidencia de correos electrónicos o mensajes de texto.

Una de las formas más precisas al momento de comprobar la materialidad de las operaciones o la efectiva realización del acto jurídico que ocasionó la prestación del servicio o la adquisición de bienes, es precisamente la evidencia de correos electrónicos.

Dichos correos, proveen una prueba sostenible por la empresa que el bien o servicio fue recibido, tal es el caso que existió contacto con la o las personas involucradas, es importante que exista una organización en la entidad y que se impriman una serie de correos electrónicos o mensajes que aporten pruebas al momento de que la autoridad las solicite, dejando en evidencia que existe la operación.

En los correos o mensajes es importante que muestre tanto la voluntad de ambas partes respecto de la compra del bien o la prestación del servicio, como la aceptación en el costo, del bien o servicio, tiempo de realización y lugar.

Los correos electrónicos sirven de prueba para comprobar cualquier tipo de acción o suceso, esto, no exclusivamente para comprobar la materialidad de las operaciones, sino que también para terceras personas que requieran información de veracidad en un acto.

Resultan importantes a través la evolución en los medios electrónicos que los Tribunales han realizado una tesis en mención a la importancia de los mensajes de datos; llámese correo electrónico.

“MENSAJES DE DATOS O CORREOS ELECTRÓNICOS. SON PRUEBAS DOCUMENTALES QUE PUEDEN ACREDITAR LA EXISTENCIA DE UNA RELACIÓN COMERCIAL ENTRE LAS PARTES DEL JUICIO, SIEMPRE QUE CUMPLAN CON LOS REQUISITOS ESTABLECIDOS EN EL CÓDIGO DE COMERCIO.

De conformidad con el Código de Comercio se presumirá que un "mensaje de datos", también conocido como "correo electrónico", ha sido enviado por el emisor y, por tanto, el destinatario podrá actuar en consecuencia, cuando haya aplicado en forma adecuada el procedimiento acordado previamente con el emisor, con el fin de establecer que dicho "mensaje" provenía efectivamente de éste. Luego, cuando la ley requiera que la información sea presentada y conservada en su forma original, ese requisito quedará satisfecho cuando exista garantía confiable de que se conservó la integridad de la información, a partir del momento en que se generó por primera vez en su forma definitiva. Para ello, se considerará que el contenido de este tipo de documentos es íntegro, si éste ha permanecido completo e inalterado independientemente de los cambios que hubiere podido sufrir el medio que lo contiene, resultado del proceso de comunicación, archivo o presentación pues el grado de confiabilidad requerido será determinado conforme a los mecanismos establecidos previamente por las partes para lograr los fines para los que se generó la

información y de todas las circunstancias relevantes del caso. Por lo que dicho "mensaje" servirá para acreditar una relación comercial entre las partes del juicio.”⁵⁷

Sabemos entonces que, dentro del Código de Comercio, se encuentra regulado este tipo de “correspondencia”, misma que deberá de conservar la empresa por un mínimo de diez años, este tipo de comercio electrónico se encuentra regulado en su capítulo I del Título segundo denominado De los Mensajes de Datos.

Si bien es cierto, que dentro de las regulaciones del código antes mencionado se contemplan las partes y el tipo de documento electrónico, pues es de bien saber que dichos mensajes o correos electrónicos son prueba y de valoración en materia mercantil como se contempla en la siguiente tesis aislada.

DOCUMENTOS Y CORREOS ELECTRÓNICOS. SU VALORACIÓN EN MATERIA MERCANTIL.

La doctrina explica que en la época contemporánea cuando se habla de prueba documental no se puede pensar sólo en papel u otro soporte que refleje escritos perceptibles a simple vista, sin ayuda de medios técnicos; se debe incluir también a los documentos multimedia, es decir, los soportes que permiten ver estos documentos en una computadora, un teléfono móvil, una cámara fotográfica, etcétera. En varios sistemas jurídicos se han equiparado totalmente los documentos multimedia o informáticos, a efectos de valoración. Esa equivalencia es, básicamente, con los privados, y su admisión y valoración se sujeta a requisitos, sobre todo técnicos, como la firma electrónica, debido a los problemas de fiabilidad de tales documentos, incluyendo los correos electrónicos, ya que es posible falsificarlos e interceptarlos, lo cual exige cautela en su

⁵⁷ Amparo directo 55/2007. Cantinas y Franquicias Gastronómicas, S.A. de C.V. 9 de agosto de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Francisco Mota Cienfuegos. Secretaria: María Estela España García.

ponderación, pero sin desestimarlos sólo por esa factibilidad. Para evitar una pericial en informática que demuestre la fiabilidad del documento electrónico, pero complique su ágil recepción procesal, el juzgador puede consultar los datos técnicos reveladores de alguna modificación señalados en el documento, aunque de no existir éstos, atenderá a la posibilidad de alteración y acudirá a la experticia, pues el documento electrónico puede quedar en la memoria RAM o en el disco duro, y podrán expedirse copias, por lo que para comprobar el original deberán exhibirse documentos asistidos de peritos para su lectura. Así es, dado que la impresión de un documento electrónico sólo es una copia de su original. Mayor confiabilidad merece el documento que tiene firma electrónica, aunque entre esa clase de firmas existe una gradación de la más sencilla a la que posee mayores garantías técnicas, e igual escala sigue su fiabilidad, ergo, su valor probatorio. Así, la firma electrónica avanzada prevalece frente a la firma electrónica simple, ya que los requisitos de producción de la primera la dotan de más seguridad que la segunda, y derivan de la Ley Modelo de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional sobre las Firmas Electrónicas. Esta propuesta de normatividad, al igual que la diversa Ley Modelo sobre Comercio Electrónico, fue adoptada en el Código de Comercio, el cual sigue el criterio de equivalencia funcional que busca equiparar los documentos electrónicos a los tradicionales elaborados en soporte de papel, mediante la satisfacción de requisitos que giran en torno a la fiabilidad y trascienden a la fuerza probatoria de los mensajes de datos. Por ende, conforme a la interpretación de los artículos 89 a 94, 97 y 1298-A del Código de Comercio, en caso de que los documentos electrónicos reúnan los requisitos de fiabilidad legalmente previstos, incluyendo la existencia de una firma electrónica avanzada, podrá aplicarse el criterio de equivalente funcional con los documentos que tienen soporte de papel, de manera que su valor probatorio será equivalente al de estos últimos. En caso de carecer de esa firma y haberse objetado su autenticidad, no podrá concedérseles dicho valor similar, aunque su estimación como prueba irá en aumento si en el

contenido de los documentos electrónicos se encuentran elementos técnicos bastantes, a juicio del juzgador, para estimar altamente probable su autenticidad e inalterabilidad, o bien se complementan con otras probanzas, como la pericial en informática que evidencie tal fiabilidad. Por el contrario, decrecerá su valor probatorio a la calidad indiciaria si se trata de una impresión en papel del documento electrónico, que como copia del original recibirá el tratamiento procesal de esa clase de documentos simples, y se valorará en conjunto con las restantes pruebas aportadas al juicio para, en función de las circunstancias específicas, determinar su alcance demostrativo.⁵⁸

Lo anterior expuesto, hace mención a una prueba documental, misma que podrá estar contemplada en una computadora, teléfono móvil, cámara fotográfica, etcétera.

3.10. Conceptualización del comprobante fiscal digital.

Hoy en día, se están realizando cambios por parte de la autoridad respecto de la emisión de CFDI, tan así que han existido una serie de reformas a la miscelánea fiscal, las cuales tienen como objetivo principal la obtención de información del contribuyente cada vez más específica, respecto de los bienes o servicios que amparen dichos comprobantes.

Estos cambios son un mecanismo que servirá a la autoridad para saber en tiempo real, que tipo de servicio, o qué bien está adquiriendo o vendiendo el contribuyente, para así tener un control más preciso sobre las operaciones realizadas día con día por millones de contribuyentes.

⁵⁸ Amparo directo 512/2012. Litobel, S.A. de C.V. 13 de septiembre de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco J. Sandoval López. Secretario: Raúl Alfaro Telpalo.

Aun así, a diferencia de estos cambios, es de vital importancia que el concepto/descripción del bien o servicio que se plasma en la factura debe ser muy preciso y entre más específico esté redactado existen más posibilidades por parte del contribuyente de demostrar su efectiva materialidad.

Algo que analiza la autoridad al momento de ejercer sus facultades de comprobación, es el percatarse conceptos o descripciones de servicios o productos adquiridos por el contribuyente demasiado amplios, y nos referimos a “demasiado amplios” no por su extensión de caracteres, sino que no son nada específicos; como ejemplo podemos referirnos a una prestación de servicios por el estudio de mercado, y al momento de emitir el comprobante fiscal, se encuentra en la descripción del servicio únicamente “estudio de mercado”-, por lo que la autoridad inmediatamente cuestiona este comprobante y solicita que se compruebe su materialidad.

De acuerdo a lo anterior, se recomienda que los conceptos o descripción de bienes y servicios sean extremadamente precisos, el cual se debe de colocar en dicho apartado del CFDI lo siguiente:

- Tiempo de bien o servicio que se adquiere.
- Fecha de entrega o duración del bien o servicio.
- Lugar de entrega o realización del bien o servicio.
- Especificar en qué consistió el bien o el servicio, hablando de bienes: modelo del bien, especificaciones de tamaño (en su caso), color, número de serie, clase y tipo, refiriéndose al servicio: tipo de servicio, horas prestadas, que clase de documentos se consiguieron, cotizaciones o notas de servicio que se entregaron, personas involucradas, clase, avance del proyecto (en

su caso) o finiquito del mismo, instrumentos utilizados para la prestación del servicio.

- En caso de que sea una erogación periódica (cada mes, bimestre, semestre o anual) especificarlo.
- En su caso, colocar en la descripción la persona encargada de entregar el bien o el servicio, o las personas que lo autorizaron.
- Si se entregó el bien o se prestó el servicio en las oficinas de la empresa o en un lugar diferente especificarlo.
- Desglosar en el comprobante cada bien o servicio que realizó por separado.

En base a lo anterior, podremos demostrar a la autoridad qué bienes o servicios adquiridos fueron definidos específicamente, dejando nulas interpretaciones o dudas respecto a los mismos.

3.11. Cumplir con los requisitos legales de las deducciones.

Ya habiendo desarrollado el tema es importante culminar con la presente propuesta recordando la importancia de cumplir con los requisitos de las deducciones interpuestas en la ley, con el propósito de lograr el cometido de la deducción.

3.12. Órdenes de compra o servicio.

Las órdenes de compra o servicio, es un importante mecanismo con el cual una parte solicita a la otra la orden o la aprobación para la realización del servicio o la venta de un producto.

En nuestro país, las empresas se han visto necesitadas de este tipo de documentos para comprobar la realización de un acto, mismo que tiene que provenir de una cotización entregada anteriormente.

Estas órdenes, son pruebas íntegras de la prestación de un servicio o la adquisición de un bien, ya que dentro de éstas es común encontrarnos el tipo de bien o servicio a proporcionar, la fecha propuesta, las partes que interfieren en ella, el precio pactado y muchas veces las herramientas a utilizar, así como fecha de entrega.

Hoy en día podemos encontrar criterios que ratifican estas órdenes de compra o de servicios en los cuales, puede que dentro de la factura no se encuentre bien definido el bien o servicios que ampara, por lo que pueden ser descritos de una manera más amplia en un documento diferente, como lo contempla la siguiente Tesis:

“COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN.

El requisito previsto en el precepto invocado para las legislaciones vigentes en los años de mérito, consistente en la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades, de manera que el precepto y porción normativa citados no genera inseguridad jurídica, ya que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal respecto a cómo debe cumplirse el requisito aludido en el comprobante fiscal respectivo. En ese contexto, si los comprobantes fiscales no

limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que, de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, puede requerirles toda la información relativa y, en su caso, no acceder a su pretensión atendiendo a las particularidades de cada caso; por mayoría de razón, se concluye que la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, invariablemente debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero en atención precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que puede otorgarse su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en un documento distinto que tiene por finalidad determinar lo que integra la prestación del servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, documento que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite.”⁵⁹

SEGUNDA SALA

Contradicción de tesis 232/2017. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero en Materia Administrativa del Sexto Circuito y Segundo en Materia Administrativa del Cuarto Circuito. 18 de octubre de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Es importante diferenciar entre una orden de compra a una cotización, se presume que la orden de compra se presenta ya acordada la cantidad del bien o servicio, mismo que llevó a un acuerdo de la compra de un producto o prestación del

⁵⁹ Tesis: 2a./J. 161/2017 (10a.)

servicio, misma que vino en un evento posterior una cotización respectiva o soportando dicha orden.

También es común que éstas se encuentren proporcionadas a través de un correo electrónico, pero normalmente se presentan en forma física, con el propósito de complementar dicha orden con las firmas respectivas o sellos de aceptación o recibido.

3.13. Comprobación de la materialidad.

Sabemos que las autoridades dentro de sus controles internos tienen criterios y maneras de actuar hacia los contribuyentes, uno de ellos es el oficio respecto el cual tiene la autoridad sobre la materialidad de las operaciones fiscales, que a continuación se invocan.

“Se deberán diseñar cuestionarios tendientes a demostrar la inexistencia de las operaciones facturadas, la cual deberá quedar asentado en actas de auditoría o en el oficio de observaciones, según se trate. De manera enunciativa más no limitativa los cuestionarios deberán contener lo siguiente:

En el caso de operaciones de bienes tangibles:

- 1.- Lugar donde almacena la mercancía.
- 2.- Nombre y RFC de los proveedores.
- 3.- Lugar en donde se recoge y en donde se entrega la mercancía.
- 4.- Nombre del transportista, forma de pago del servicio y documentación comprobatoria.

5.- Pago de seguros y documentación comprobatoria.

6.- Monto del pago de salarios, fletes y documentación comprobatoria.

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

8.- Procedimiento que se utiliza para atender los pedidos de los clientes, solicitando especifique el medio utilizado y la documentación comprobatoria.

9.- Proporcione tarjetas de almacén.

10.- documentación que demuestre la verificación física de la mercancía.

11.- Solicitar la explicación del control de inventarios y la documentación comprobatoria.

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

13.- Solicitar relación de activos, requiriendo se indique si son propios o rentados y la documentación comprobatoria.

En el caso de la prestación de servicios o intangibles.

1.- Para qué fin se solicitó el servicio.

2.- Porque medio y razón contacto al o los proveedores.

3.- Especificar en qué consistió, como y cuando se proporcionó el servicio.

4.- En cuanto tiempo se realizó.

- 5.- En donde se realizó.
- 6.- Nombre y RFC de las personas que prestaron el servicio.
- 7.- Como se realizó el pago.
- 8.- De qué manera impacto el servicio adquirido en la obtención de ingresos.
- 9.- A quienes beneficio el servicio contratado.
- 10.- Que beneficios represento para su empresa.
- 11.- Perfil de los proveedores del servicio (grado académico, preparación, capacitación, oficio, experiencia, etc)."

De acuerdo a lo anterior podemos adentrarnos a detalle en un caso práctico con el propósito de cumplir con todos los requisitos de las deducciones por ley y el cumplimiento de la materialidad en cuestión.

3.13.1. Caso práctico, debida comprobación de la materialidad de las operaciones fiscales legales.

Una empresa Mexicana, matriz establecida en la ciudad de Morelia, Michoacán con denominación social: México lindo y querido S.A. de C.V. dedicada a la comercialización de productos de origen mexicano, característicos de cada estado de la república (artesanías, muebles, dulces), dicha empresa no se encontraba al corriente respecto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, desde el ejercicio 2015, por lo que solicitó a su departamento de compras que contratase a un despacho contable y fiscal para que regularizara dicha situación, por los periodos comprendidos de Enero 2016 a Diciembre 2016, ante esta situación, el despacho contratado le aconsejó que anexara al pago de la factura por la contraprestación de los servicios, toda la documentación comprobatoria del servicio, por lo que le

sugieren que lo hagan utilizando como consulta significativa la tesis “materialidad de las operaciones fiscales legales”.

A continuación, se pretende mostrar gráficamente, la documentación soporte por esta operación.

1. Carta exposición de motivos por parte del gerente general de la empresa solicitando la contratación de dicho proveedor.

MÉXICO LINDO Y QUERIDO S.A. de C.V.

Morelia, Michoacán a 05 de Enero del 2017.

Roberto Robles Robledo.

Gerente General

México Lindo y Querido.

SOLICITUD DE CONTRATACIÓN CORPORATIVO CONTABLE Y FISCAL

Departamento de compras.

Con el propósito de dar cumplimiento con las obligaciones fiscales de la sociedad, es necesaria la contratación de un corporativo dedicado a la prestaciones de servicios contables y fiscales, con el propósito de regularizar nuestra situación fiscal a través de la presentación de declaraciones provisionales y anual del periodo comprendido del 01 de Enero al 31 de Diciembre del 2016.

Es necesario comentar, que se requiere de carácter de urgencia y es vital para el funcionamiento de la empresa se cumpla y quede regularizada nuestra situación fiscal en un periodo no mayor a un mes, ya que la sociedad pretende participar en una licitación que tendrá fecha el 10 de febrero del 2017, por lo que uno de los requisitos para dicho concurso es estar al corriente con nuestras obligaciones fiscales.

También contemplo que de no estar al corriente se perderá dicha licitación afectando en gran medida nuestros ingresos, córrase a la orden de urgente dicha solicitud, sin importar el monto de la cuantía del servicio, siempre y cuando se realice con calidad y la rapidez solicitada.



ROBERTO ROBLES ROBLEDO

Calle XXXXX, número 01, Col XY7, CP 010101, Morelia, Michoacán. TFI 0123456789

2. Cotización del prestador de servicios.

FISCO MX


Morelia, Michoacán, México al 8 de Enero del 2017.

COTIZACIÓN No. MLM596

México Lindo y Querido S.A. de C.V.
A quien corresponda:

El corporativo Fisco - Mx, S.C., a petición del interesado, se permite redactar la presente cotización de servicios por motivos de "Regularización de obligaciones fiscales" comprendiendo los periodos de Enero 16 a Diciembre 16, así como su declaración anual del ejercicio 2016, la presente cotización tiene una vigencia de 15 días a partir del 08 de Enero del 2017.

Costo por la prestación de servicios;

Servicio	Costo (No incluye IVA)
• Análisis de información contable y fiscal de ejercicios ANTERIORES (2014 y 2015)	\$168,000.00 (Ciento sesenta y ocho mil pesos 00/100 MN)
• Captura de la información financiera de la empresa, así como de sus operaciones realizadas en el ejercicio 2016, en sistemas contables.	\$180,000.00 (Ciento ochenta mil pesos 00/100 MN)
• Análisis de la información capturada.	\$24,000.00 (Veinticuatro mil pesos 00/100 MN)
• Cálculo de impuestos.	\$18,000.00 (Dieciocho mil pesos 00/100 MN)
• Realización de papeles de trabajo.	\$24,000.00 (Veinticuatro mil pesos 00/100 MN)
• Depuración de operaciones no realizadas.	\$12,000.00 (Doce mil pesos 00/100 MN)
• Formulación de estados financieros básicos.	\$100,000.00 (Cien mil pesos 00/100 MN)
• Presentación de declaraciones provisionales.	\$60,000.00 (Sesenta mil pesos 00/100 MN)
• Envío de contabilidad electrónica.	\$13,000.00 (Trece mil pesos 00/100 MN)
• Presentación de declaraciones informativas.	\$12,000.00 (Doce mil pesos 00/100 MN)
• Análisis de las deducciones, realizadas en el ejercicio 2016.	\$24,000.00 (Veinticuatro mil pesos 00/100 MN)
• Análisis de los ingresos realizados en el ejercicio 2016.	\$24,000.00 (Veinticuatro mil pesos 00/100 MN)
• Presentación de la declaración anual 2016.	\$50,000.00 (Cincuenta mil pesos 00/100 MN)
• Servicios relacionados con el Seguro Social e Informavit.	\$90,000.00 (Noventa mil pesos 00/100 MN)
• Captura y presentación de las declaraciones informativas anuales.	\$25,000.00 (Veinticinco mil pesos 00/100 MN)
TOTAL.	\$824,000.00 (OCHOCIENTOS VEINTICUATRO MIL PESOS 00/100 MN) MAS IVA.

La presente cotización está basada en una prestación de servicios de carácter urgente por lo que se destinara a un total de 14 personas especialistas en el ramo para cumplir con dicha enmienda.

FRANCISCO FLORES


FISCO MX

3. Orden de servicio generada y entregada.

**FISCO MX SC****ORDEN DE SERVICIO 2017 NO. MLM 596**

NUM. CLIENTE:	152256	FECHA:	09-ene-17
RAZON SOCIAL:	MEXICO LINDO Y QUERIDO SA DE CV		
RFC:	MLQ010100ZZ4		

DOMICILIO FISCAL			
CALLE	LIMPIA 10	COLONIA	LIPIA 10, DERECHOS
DELEG./MUNI.	MORELIA	ESTADO	MICHOACAN
C.P.	58000	TELÉFONOS	
CONTACTO	ROBERTO ROBLES ROBLEDO	FAX	
E-MAIL'S			

DESPLIEGUE LA LISTA EN CADA FILA PARA SELECCIONAR SU SERVICIO	CLAVE	PRECIO	CANTIDAD	IMPORTE
ANALISIS DE INFORMACION CONTABLE Y FISCAL 2014-2016	AA1	\$348,000.00	1	348,000.00
EJECUCION DE PAPELES DE TRABAJO DEL EJERCICIO 2014-2016	AA2	\$24,000.00	1	24,000.00
SERVICIO DE SEGURO SOCIAL Y OBLIGACIONES PATRONALES 2014-2016	AA3	\$115,000.00	1	115,000.00
PRESENTACION DE LAS DECLARACIONES FISCALES 2014-2016	AA4	\$237,000.00	1	237,000.00
EJECUCION DE ESTADOS FINANCIEROS BASICOS	AA5	\$100,000.00	1	100,000.00
OBSERVACIONES			SUBTOTAL	\$ 824,000.00
			DESCUENTO	\$ -
			IVA 16%	\$ 131,840.00
			TOTAL	\$ 955,840.00

DATOS DEL PAGO	
☐	Deposito en cuenta: BANCO BAN: 22521521 a nombre de FISCO MX SC DE CV
☒	Transferencia electrónica: BANCO BAN CLABE: 1523 8886654 412214 a nombre de FISCO MX SC DE CV

FECHA PAGO	TIPO DE PAGO	BANCO	Refer. # Cheque, Folio, Oper	IMPORTE
lun 24/abr/2017	TRANSFERENCIA	BAN	PAGO FACTURA	\$ 955,840.00

4. Contrato de prestación de servicios independientes firmado ante notario público.

CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES.

Que celebran por una parte la sociedad México lindo y querido S.A. de C.V. representada en este acto por el C. Roberto Robles Robledo, y por la otra la sociedad Fisco Mx S.C. representada en este acto por el C. Francisco Flores, ambas partes están de acuerdo en celebrar el presente contrato al tenor de lo siguiente:

DECLARACIONES

1. Se denominará la sociedad México lindo y querido S.A. de C.V. como "EL CLIENTE" y a Fisco Mx S.C. como "EL PROVEEDOR" a ambos como "LAS PARTES" y a este instrumento jurídico como "EL CONTRATO".
2. "EL PROVEEDOR" declara ser una sociedad civil de capital variable, compareciendo en este acto a través de su representante legal, quien manifiesta:
 - a) Que es una sociedad civil mexicana, legalmente constituida mediante escritura pública número 5555 de fecha 01 de Septiembre del 2015, protocolizada ante la fe del notario público no. 117 de la ciudad de Querétaro estado de Querétaro y con domicilio en calle Morelia no. 15 Col Viva México y con Registro Federal de Contribuyentes FMX010915XX6.
 - b) Que la habilitación que le fue conferida por su representada para dicho cargo no ha sido revocada y se encuentra vigente, por lo que lo acredita mediante la escritura pública número 7777, pasada ante la fe del licenciado Juan Pérez notario público número 117 de la ciudad de Querétaro, Querétaro, México.
 - c) Que de acuerdo a su objeto social, puede dedicarse entre otras cosas a la prestación de servicios técnicos, consultivos y de asesoría en diversas áreas, contando actualmente con el personal capacitado e instalaciones necesarias para realizar dicho objeto el cual es la prestación de servicios profesionales independientes contables, fiscales y administrativos.
 - d) Bajo protesta de decir la verdad que sus recursos y/o activos no provienen directamente o indirectamente de actividades ilícitas, o de cualquier otra actividad o acto que pudiere favorecer sobre la actualización de los supuestos o delitos de financiamiento al terrorismo o recursos de procedencia ilícita. Así como aquellos -recursos,

derechos o bienes de cualquier naturaleza, que se emplearan para solventar o cumplir el objeto del presente instrumento no provienen, actualizan o se asemejan al ilícito contemplado en el artículo 400-Bis del Código Penal Federal.

- e) Que la opinión o criterio respecto de la asesoría materia del presente contrato, puede ser no considerada homogénea a la determinada o considerada por las autoridades administrativas o fiscales competentes.
3. Declara el "CLIENTE" ser una sociedad anónima de capital variable, compareciendo en este acto representada por su representante legal, quien manifiesta:
 - a) Que es una sociedad mercantil mexicana, legalmente constituida mediante escritura pública número 3333 de fecha 01 de Enero del 2000, protocolizada ante la fe del notario público no. 10 de la ciudad de Morelia estado de Michoacán y con domicilio en Calle Limpia no. 10 Colonia Derechos y con R.F.C. MLQ010100ZZ4.
 - b) Que se encuentra debidamente representada por su apoderado general el C. Roberto Robles Robledo.
 - c) Que conforme a su objeto social se encuentra dedicada a la comercialización de productos mexicanos.
 - d) Bajo protesta de decir la verdad que sus recursos y/o activos no provienen directamente o indirectamente de actividades ilícitas, o de cualquier otra actividad o acto que pudiere favorecer sobre la actualización de los supuestos o delitos de financiamiento al terrorismo o recursos de procedencia ilícita.

Atentas a las anteriores declaraciones, y adinclinado a lo anterior, ambas partes están de acuerdo en sujetar el presente contrato a tenor de las siguientes:

CLAUSULAS

Primera. "EL PROVEEDOR" se compromete a prestar sus servicios a "EL CLIENTE" en las siguientes áreas: contabilidad, asesoría técnica, finanzas, contabilidad, legal, fiscal, administración, informática, recursos humanos, producción y distribución y otros que requiera "EL CLIENTE" y "EL PROVEEDOR" está en posibilidad de prestar por disponer de recursos humanos y técnicos para ellos.

Segunda. Las partes convienen en que los honorarios por la prestación del servicio que "EL PROVEEDOR" presta a "EL CLIENTE" serán los que señalen en el anexo al presente contrato, mismos que serán computados al final y pagados al final de la prestación de dicho servicio que efectivamente hayan sido prestados.

cantidad por la cual "EL PROVEEDOR" expedirá el recibo correspondiente, mismo que deberá cumplir con todos los requisitos fiscales.

En caso de que la ejecución de los servicios que se presenten requieran de mayor número de "HORAS HOMEBRE" o bien se trabajen menos cantidad de horas de servicios efectivamente prestadas, variará el cobro inicial proporcionalmente al aumento o disminución de estas, sin que por ello implique la modificación del presente contrato.

Tercera. "EL PROVEEDOR" se obliga a proporcionar el personal y las instalaciones necesarias para prestar asesoría y servicios de conformidad con este contrato a "EL CLIENTE" dicho personal e instalaciones serán propios de "EL PROVEEDOR" y continuarán bajo su dirección, supervisión y dependencia económica.

Cuarta. "EL PROVEEDOR" deberá de realizar las actividades que sea necesarias para la realización de los servicios profesionales, así mismo "EL PROVEEDOR" se compromete a culminar la prestación de servicios en un mes contando a partir de la fecha de firma del presente contrato.

Quinta. "EL CLIENTE" se compromete pagar por medio de transferencia electrónica y en moneda nacional a "EL PROVEEDOR" la cantidad de \$24,000.00 (Cientos veinticuatro mil pesos 00/100 MN) por concepto de contraprestación pactada, más el impuesto al valor agregado que corresponde a la cantidad de \$131,840.00 (Ciento treinta y un mil ochocientos cuarenta pesos 00/100 MN) la suma total de estas cantidades deberá ser cubierta por parte del "EL CLIENTE" a más tardar el día 24 de febrero del año 2017, realizando dicha transferencia a la cuenta que "EL PROVEEDOR" indique.

Sexta. "EL PROVEEDOR" no asume responsabilidad alguna frente a terceros derivada de los servicios prestados a "EL CLIENTE", por lo tanto, este se obliga a revelar a "EL PROVEEDOR" de cualquier responsabilidad que se le hiciera efectiva y que pudiera derivarse de los servicios establecidos en el presente contrato e indemnizarlo, en su caso, salvo por conducta delictiva del personal de "EL PROVEEDOR".

Séptima. "EL PROVEEDOR" se compromete a realizar las siguientes actividades en beneficio de "EL CLIENTE".

- a) Se anexa la cotización número MLM596, con fecha 6 de Enero del 2017, dirigida por parte de "EL PROVEEDOR" a "EL CLIENTE", donde se muestran las actividades a realizar por parte de "EL PROVEEDOR".

Octava. El presente contrato se pacta por tiempo definido y se culminará por acuerdo de "LAS PARTES".

Las partes enteradas y ratificando su contenido lo firman en unión de testigos que lo suscriben en la ciudad de Morelia, Michoacán, México el día 10 de Enero del 2017 para que surta efectos legales el mismo día de su firma.

"EL PROVEEDOR"

"EL CLIENTE"

TESTIGO

TESTIGO

5. Comprobación del servicio prestado, documentos generados por el proveedor.

SHCP
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO

SAT
Servicio de Administración Tributaria

ACUSE DE RECIBO
DECLARACIÓN DEL EJERCICIO DE IMPUESTOS FEDERALES

Hoja 2 de

R.F.C.:
Nombre:

Tipo de Declaración: Normal
Período de la Declaración: Del Ejercicio: 2013
Fecha y hora de presentación: 01/04/2014 09:26 Medio de presentación: Internet
Número de Operación: 1400000367

Este acuse es emitido, sin prejuzgar la veracidad de los datos asentados, ni sobre el cumplimiento dentro de los plazos establecidos en las disposiciones fiscales, respecto a subs las facultades de revisión de la autoridad fiscalizadora, de conformidad con lo establecido por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación vigente.

Sus datos personales son incorporados y protegidos en los sistemas del SAT, de conformidad con los Lineamientos de Protección de Datos Personales y con las diversas disposiciones fiscales y legales sobre confidencialidad y protección de datos, a fin de ejercer las facultades conferidas a la autoridad fiscal.

Se le recomienda verificar si el cálculo de la parte actualizada consideró el último INPC publicado conforme a establecen los artículos 20 y 21 del CFF.

Si desea modificar o corregir sus datos personales, utilice nuestros servicios de Internet en la dirección de www.sat.gob.mx o acuda a la Administración Local de Servicios al Contribuyente más cercana.

SECCIÓN LÍNEA DE CAPTURA

El importe a cargo determinado en esta declaración, deberá ser pagado en las Instituciones de Crédito autorizadas, utilizando para tal efecto la línea de captura que se indica.

Línea de Captura: 0114 07ME 7355 9794 1262 Importe total a pagar: \$105,351
Vigente hasta: 30/04/2014

 011407ME735597941262 105351

SAT
Servicio de Administración Tributaria

ACUSE DE RECIBO

CONTABILIDAD ELECTRÓNICA

Folio: 2015-03-12 13:25:31
Fecha y Hora de Recepción: 2015-03-12 13:25:31
RFC del Contribuyente:
Período inicio de vigencia: 2015-01
Nombre del Archivo:
Tipo de Archivo: Catálogo de cuentas
Motivo: Envío Mensual
Estatus: Recibido

Cadena Original del Envío:

Sello Digital del Envío:
HYPBYWbWbH0E0XW7M0C0A07T1uHjEjNAD0d0y0F0B0h0B0C2jE7YgB0H7W6H0W0F7A2D0b0H0W0R7Zg0d0p0u0t0r0f0u0b0u0d0u0B0C0A0P0u0d0v0v0N0k0Y7C0H0L0W0F0Y0J7T0S1u0R0C0B0

Sello Digital de la Información:
B0L1YAM0T7H0P0J0Z0Y0F0W0C0V0B0U0R0M0+g0B0R7C0v0H0S0B0u0C0F0R0A0P0h0d0P0u0h0k0H7C0g0H0p0F7u0a0g0T0b017H0b0u0g0w0B0h0u0A0g0d0u0a0p0v0C0P0u0C0W0u0H0C0u0Z0d0u0M0K0L0

Mensaje (s):
El presente acuse confirma que su archivo fue recibido y será procesado por el SAT. Como resultado de esta validación puede ser aceptado o rechazado, por lo que este documento no atestigua el cumplimiento de su obligación, sugiriéndole verificar su acuse de aceptación o rechazo en el Buzón Tributario, Contabilidad Electrónica, Consultas.

Su información se encuentra protegida por el secreto fiscal y está clasificada como reservada, de conformidad con la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en relación con el Código Fiscal de la Federación, por lo que el SAT garantiza la seguridad de la información, evitando su alteración, pérdida, transmisión y acceso no autorizado.



SAT
Servicio de Administración Tributaria

ACUSE DE RECIBO
DECLARACIÓN PROVISIONAL O DECLARATIVA DE IMPUESTOS FEDERALES

Hoja 1

R.F.C.: TOC050714CJM
Denominación o Razón Social: TOCOCOMTA.COM

Tipo de Declaración: Normal
Tipo de Periodicidad: Verosud
Período de la Declaración: Septiembre Ejercicio: 2012
Fecha y hora de presentación: 14/10/2012 19:55 Medio de presentación: Internet
Número de Operación: 43327494

IMPUESTOS QUE DECLARA:
Concepto de pago (I): ISR PERSONAS MORALES
Impuesto a Cargo: 102689
Compensación(es): (48,969)

SAT
Servicio de Administración Tributaria

ACUSE DE ACEPTACIÓN

DECLARACIÓN INFORMATIVA DE OPERACIONES CON TERCEROS

ACUSE DE RECIBO DE ACEPTACIÓN DE LA INFORMACIÓN DE LA DECLARACIÓN INFORMATIVA DE OPERACIONES CON TERCEROS

R.F.C.:
Nombre, Denominación o Razón Social: 18/03/2015
Fecha de Presentación: 13:06
Hora de Presentación: 164
Folio de Recepción: 3072C
Número de Operación: 9041.dec
Nombre del Archivo Enviado: 2015
Ejercicio Fiscal: Febrero
Período: Normal
Tipo de Declaración: 1,016 Bytes
Tamaño del Archivo:

Fecha y hora de emisión de este acuse: 18/03/2015 15:08:07

Cadena Original:
I10001=32=164471783140002=20150318140003=13:06161+1261+1561+2100161=5101261+1058101361+0101461+0101561+0101661+0101761+0101861+0101961+0102061+0102161+0066102261+0102361+0102461+0102561+168102661+030003+0000010000070001121881

Operación		Fecha	Descripción	Importe	Saldo	Observaciones
01/04/2014	09:26		Declaración de impuestos federales	\$105,351	\$105,351	
14/10/2012	19:55		Declaración provisional de impuestos federales	\$48,969	\$56,382	
18/03/2015	15:08		Acuse de aceptación de declaración informativa de operaciones con terceros	\$105,351	\$105,351	
2015-01			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2015-03			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2015-05			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2015-07			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2015-09			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2015-11			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2015-12			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2016-01			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2016-02			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2016-03			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2016-04			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2016-05			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2016-06			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2016-07			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2016-08			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2016-09			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2016-10			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2016-11			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2016-12			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2017-01			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2017-02			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2017-03			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2017-04			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2017-05			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2017-06			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2017-07			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2017-08			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2017-09			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2017-10			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2017-11			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2017-12			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2018-01			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2018-02			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2018-03			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2018-04			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2018-05			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2018-06			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2018-07			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2018-08			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2018-09			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2018-10			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2018-11			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2018-12			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2019-01			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2019-02			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2019-03			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2019-04			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2019-05			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2019-06			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2019-07			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2019-08			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2019-09			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2019-10			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2019-11			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2019-12			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2020-01			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2020-02			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2020-03			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2020-04			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2020-05			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2020-06			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2020-07			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2020-08			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2020-09			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2020-10			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2020-11			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2020-12			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2021-01			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2021-02			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2021-03			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2021-04			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2021-05			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2021-06			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2021-07			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2021-08			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2021-09			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2021-10			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2021-11			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2021-12			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2022-01			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2022-02			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2022-03			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2022-04			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2022-05			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2022-06			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2022-07			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2022-08			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2022-09			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2022-10			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2022-11			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2022-12			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2023-01			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2023-02			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2023-03			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2023-04			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2023-05			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2023-06			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2023-07			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2023-08			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2023-09			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2023-10			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2023-11			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2023-12			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2024-01			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2024-02			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2024-03			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2024-04			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2024-05			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2024-06			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2024-07			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2024-08			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2024-09			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2024-10			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2024-11			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2024-12			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2025-01			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2025-02			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2025-03			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2025-04			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2025-05			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2025-06			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2025-07			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2025-08			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2025-09			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2025-10			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2025-11			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2025-12			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2026-01			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2026-02			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2026-03			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2026-04			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2026-05			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2026-06			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2026-07			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2026-08			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2026-09			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2026-10			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2026-11			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2026-12			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2027-01			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2027-02			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2027-03			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2027-04			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2027-05			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2027-06			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2027-07			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2027-08			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2027-09			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2027-10			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2027-11			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2027-12			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2028-01			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2028-02			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2028-03			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2028-04			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2028-05			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2028-06			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2028-07			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2028-08			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2028-09			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2028-10			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2028-11			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2028-12			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2029-01			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2029-02			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2029-03			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2029-04			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2029-05			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2029-06			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2029-07			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2029-08			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2029-09			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2029-10			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2029-11			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2029-12			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2030-01			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2030-02			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2030-03			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2030-04			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2030-05			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2030-06			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2030-07			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2030-08			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2030-09			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2030-10			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2030-11			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2030-12			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2031-01			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2031-02			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2031-03			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2031-04			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2031-05			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2031-06			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2031-07			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2031-08			Envío mensual de declaración	\$105,351	\$105,351	
2031-09		</				

6. Evidencia de correos electrónicos del contacto y la prestación de servicios otorgados por parte del proveedor.

Envío propuesta de servicios contables y fiscales

Recibidos x



contacto@fisco .com 11:55 (hace 0 minutos)

para mí

Muy buen día con el gusto de saludarle, y con el propósito de enviarle la cotización que me solicito por teléfono, respecto a los servicios contables y fiscales que requiere.

SALUDOS

@gmail.com> 11:56 (hace 0 minutos)

para contacto

Excelente, muchas gracias, nos podríamos ver el día de hoy a las 4 pm para analizar la propuesta y que en su caso se cerrar el trato, es que si me urge.

para contacto

Oye me puedes mandar la documentación que se genero respecto a las declaraciones, así como tu factura porfa. Me lo están pidiendo.

contacto@fisco .com 12:02 (hace 0 minutos)

para mí

Con gusto, te anexo la información en el presente correo así como la factura por los honorarios contables y fiscales en relación a la cotización MLM 596. CUANDO QUEDARÍA EL PAGO ?

6 archivos adjuntos

ENVIO PAGO DE LA COTIZACION MLM 596

Recibidos x



@gmail.com> 12:07 (hace 1 minuto)

para contacto

Muy buen día, con el gusto de saludarle, tarde pero seguro de acuerdo a nuestras políticas, pero ya salio tu pago te lo anexo en el presente correo.

Cualquier duda que tengas quedo al pendiente.

SALUDOS

contacto@fisco .com 12:08 (hace 0 minutos)

para mí

Excelente, muchas gracias yo lo paso a cobranza, te agradezco tu tiempo, fue un gusto trabajar para ustedes que tengas excelente día.

7. Comprobante fiscal (CFDI) cumpliendo y siendo muy específicos en la descripción de los servicios prestados por parte del proveedor.



FISCO MX S.C.

Calle Morelia número 15
Colonia Viva México, Querétaro, C.P. 76000
QUERÉTARO, QUERÉTARO, MÉXICO
R.F.C. FMX010915
REGIMEN FISCAL: REGIMEN GENERAL DE PERSONAS MORALES

Factura
No. 691

FOLIO FISCAL:

No de Serie del Certificado del Emisor:
None

No de Serie del Certificado del SAT:
None

Fecha y hora de certificación:
None

Fecha de Elaboración:
09 de febrero del 2017 a las 13:12

Lugar de Expedición:
Querétaro, Querétaro.

Datos Fiscales del Receptor:

Nombre: MEXICO LIMPIO Y QUERIDO S.A. DE C.V.
Domicilio: LIMPIA 10
C.O. DERECHOS, MORELIA, C.P. 58000
MORELIA, MICHOACAN, MEXICO
RFC: MEQ010100ZZ4

"EFECTOS FISCALES AL PAGO"

Método de pago:
03 TRANSFERENCIA

Forma de pago:
PAGO EN UNA SOLA EXHIBICION

Condiciones de pago:
CONTADO

Observaciones:

Número cuenta de Pago:

Cantidad	Unidad de medida	Descripción	Precio Unitario	Importe
24.0	SERVICIO	Análisis de información contable y fiscal presentada, respecto de los ejercicios 2014 y 2015, comprendidos un total de 24 periodos (Enero 14 a Diciembre 15). Cotización MLM 596	\$ 7,000.00	\$ 168,000.00
12.0	SERVICIO	Captura de la información financiera y fiscal de la empresa conforme al ejercicio 2016 en sistemas contables electrónicos. Cotización MLM596	\$ 15,000.00	\$ 180,000.00
12.0	SERVICIO	Análisis de la información financiera capturada en los sistemas contables y emisión de reportes, conforme al ejercicio 2016. Cotización MLM 596	\$ 2,000.00	\$ 24,000.00
12.0	SERVICIO	Cálculo y análisis de la determinación de impuestos federales y estatales referente al ejercicio 2016 formulada en base al registro contable realizado. Cotización MLM 596	\$ 1,500.00	\$ 18,000.00
12.0	SERVICIO	Realización de papeles de trabajo, depuración de operaciones no realizadas por la empresa, formulación de estados financieros básicos (4), análisis de las deducciones (E116), análisis de los ingresos (E116). Cotización MLM 596	\$ 15,333.34	\$ 184,000.07
12.0	SERVICIO	Presentación de las declaraciones provisionales de impuestos federales e informativas así como el envío de contabilidad electrónica, (Enero 16 a Diciembre 16). Cotización MLM596	\$ 7,083.33	\$ 85,000.01
1.0	SERVICIO	Cobro referente a la futura presentación de declaraciones anuales del ejercicio 2016, incluyendo las informativas de sueldos y salarios. Cotización MLM596	\$ 75,000.00	\$ 75,000.00
12.0	SERVICIO	Servicios relacionados con el Seguro Social e Informavir, referente a la captura de los trabajadores en el Sistema Único de Autodeterminación; análisis de sueldos y salarios vs Salario Base de Cotización de los periodos de Enero a Diciembre 16. Cotización MLM 596	\$ 7,500.00	\$ 90,000.00

Importe:	\$ 824,000.08
SubTotal:	\$ 824,000.08
IVA (16.00%):	\$ 131,840.01
TOTAL:	\$ 955,840.09

Cantidad con Letra: *** NOVECIENTOS CINCUENTA Y CINCO MIL OCHOCIENTOS CUARENTA PESOS (955,840.09) M.N. ***

SELLO DIGITAL CFDI

SELLO DIGITAL DEL SAT

Cadena original del complemento de certificación digital del SAT

ESTE DOCUMENTO ES UNA REPRESENTACION IMPRESA DE UN CFDI

Factura generada por Sistema de Facturación Electrónica
contacto@

Tel. 443

8. Transferencia electrónica de fondos desde el cliente al proveedor, según políticas, se paga dos semanas después, (fecha de facturación 09 de Febrero 2017, fecha de pago 24 de Febrero del 2017).

24/04/2017 Net: Mensaje de Confirmación

El Banco de Hoy 

Banca Afirme, S.A.

Comprobante Transferencia SPEI Mexico lindo y querido sa de (FIS)

CV

Folio:	17082312
Número de referencia :	27042
Contrato :	2
Usuario que ingresó :	FIS
Cuenta de cargo :	152388569541252214
Importe de transferencia:	\$ 955, 840. 09
Cuenta de abono :	70062015263325413
Banco receptor :	BAN
Plaza receptora :	FISCO MX SC
Beneficiario :	
Número de Referencia:	230
Concepto del pago :	PAGO FACTURA 691
RFC del beneficiario :	
Monto IVA :	131, 840.01
Comisión de la transacción :	Sin costo
Referencia Spei:	9655214
Clave de rastreo:	2522145516516516188168168
Fecha de programación :	24/04/17
Hora de programación :	Inmediata
Fecha de operación :	24/04/17
Hora de operación :	12:03:56
Estado :	Exitoso

https://www.vtd.com.mx/pages/si/menu_frame.jsp 1/1

Para finalizar podemos entonces presumir que se ha probado la debida “materialidad” de la operación económica realizada; ya que de acuerdo a mi propia definición que a continuación plasmó:

La materialidad en las operaciones fiscales es la comprobación cierta de las operaciones económicas realizadas por una entidad, que busca abastecer de información clara, precisa y necesaria a los usuarios de la información financiera, con el propósito de demostrar que dichas operaciones fueron efectivamente realizadas, misma documentación comprobatoria deberá de proporcionar al usuario final, toda la información que muestre los hechos y la historia en el tiempo de cada una de las operaciones realizadas, respecto del “cómo, cuándo, porqué, con quién y para qué” de dichas operaciones económicas.

El propósito de que a base de un análisis técnico, jurídico y contable, se pueda obtener un criterio positivo sobre la información plasmada en los informes financieros, logrando a través de dicha documentación comprobatoria respaldar cada una de las operaciones realizadas a fin de satisfacer completa y plenamente las necesidades de los usuarios de la información financiera, además que deberán de estar estas operaciones y su misma documentación comprobatoria vinculadas al objeto social del negocio, o en su caso a las actividades económicas que tenga la necesidad de realizar dicha entidad para poder lograr sus objetivos.

Atendiendo a lo anterior y encaminados a las conclusiones, podemos entonces contener en el presente estudio que las operaciones fiscales o las operaciones financieras amparadas con un comprobante fiscal pueden mostrar su materialidad con la debida documentación comprobatoria que muestra la historia en el tiempo de la misma transacción económica, la cual en el caso práctico se contempla lo siguiente:

1. Motivo por el cual se solicita el servicio (Carta exposición de motivos de la solicitud del servicio por parte de la empresa contratante)
2. Investigación oportuna creíble de diversos proveedores (Cotización de la empresa contratista)
3. Materializar el acto jurídico o negocio jurídico en un contrato (Contrato de prestación de servicios firmado por ambas partes)
4. Comprobación de la existencia de la prestación del servicio (Hojas de trabajo, documentación proporcionada, registros, etc...)
5. Existencia de medios de contacto en el cual se compruebe la debida manifestación de voluntad de las partes (Correos electrónicos, mensajes, llamadas)
6. Comprobante fiscal que ampare los servicios realizados (CFDI)
7. Pago.

Además de éstas, es importante que dicha empresa muestre políticas internas para mejorar la calidad de información poseída.

Ya lograda la debida materialización del acto podemos adentrarnos a las conclusiones del presente estudio y probar la hipótesis inicial.

Conclusiones:

Las empresas hoy en día, tienen que ir mejorando tanto sus sistemas de control de gastos como su manera de realizarlo, esto a través de que las autoridades fiscales están siendo demasiado drásticas en el momento del ejercicio de sus facultades de comprobación, a medida de que, han implementado una serie de reformas fiscales a las leyes, que conducen al contribuyente a una incertidumbre jurídica, refiriéndonos con esto, que es cada vez más complejo y complicado el cumplimiento adecuando de sus obligaciones fiscales.

Los criterios que aplica la autoridad son tan específicos que necesitan los contribuyentes de una información más a detalle de lo que realmente la autoridad desea indagar, respecto de las operaciones realizadas por cada ente económico distinto.

Una de las reformas que más han afectado a los contribuyentes hoy en día se contempla en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, esto, a través de que se compone de un método presuntivo, por el cual pueda la autoridad cuestionar la posible inexistencia de operaciones realizadas por los contribuyentes, afectando la esfera jurídica del mismo.

Dicha reforma, consiste en presumir a un contribuyente que simuló operaciones cuando cae en alguno de los supuestos, como son la falta de activos, trabajadores o inversiones necesarios para desarrollar determinada actividad económica, dejando sin efectos fiscales al comprobante emitido por dicha entidad.

Es también cierto, que, a través de estas medidas, la autoridad fiscal ha comenzado a cuestionar la materialidad, razón de negocios o sustancia económica de determinadas operaciones realizadas por los contribuyentes, trayendo como consecuencia problemáticas fiscales, legales y económicas.

La materialidad como tal, no es un concepto jurídico, por lo que podemos precisar que es un ordenamiento extrajurídico por parte de la autoridad al solicitar al contribuyente que proporcione documentación comprobatoria, que ampare la materialidad de las erogaciones registradas en contabilidad.

También es cierto, que la autoridad no cuenta con la facultad legal para determinar si una operación es inexistente o simulada, ocasionando que el contribuyente se encuentre aún más en un estado de indefensión, cuando la autoridad considera que sus gastos realizados no cumplen con la materialidad necesaria, por lo que cesa sus efectos y determina créditos fiscales a través de la negación de dicha erogación.

A consecuencia de esto, puede que los contribuyentes acepten dicho crédito y liquiden con el pago, como también existirá los que consideren necesario acudir a un medio de defensa para defender su situación fiscal.

Como se vió reflejado en la presente tesis, se propuso un plan con el propósito de buscar que el contribuyente consiga o genere la documentación comprobatoria al momento de realizar la operación deducible, con el fin de demostrar la materialidad de cada uno de esos gastos.

Dicha documentación comprobatoria cuestionada por parte de la autoridad fiscal, no se encuentra regulada en ninguna ley, por lo que el contribuyente tiene escaso conocimiento sobre qué tipo de documentación servirá en su momento para poder satisfacer al fisco.

Como se propone, se considera que la documentación comprobatoria puede referirse a los contratos firmados ante notario público, las cotizaciones de terceros hacia el mismo bien o servicio, que se sustente con correos electrónicos, tarjetas de presentación, políticas internas para un mejor control y desarrollo de actividades por parte de la empresa, así como toda la documentación que proporcionó el proveedor al momento de realizar el servicio o entregar un bien.

Como pudimos analizar, los tribunales y algunos ordenamientos de la corte, le han dado la razón al fisco, como lo pudimos observar en diversas tesis, dentro de las cuales se argumenta que la autoridad tiene la facultad para cuestionar la materialidad de las operaciones, y que si bien es cierto, poseer el comprobante fiscal, no es garantía para que ese contribuyente pueda deducir un gasto y/o acreditar el impuesto respectivo, por lo que será necesario de recabar más información con el fin de satisfacer el criterio de la autoridad en el momento de ejercer sus facultades de comprobación.

Necesariamente, el contribuyente tiene que prestar más atención a los detalles de cada operación, es decir ante toda esta situación, el contribuyente tiene que actuar y comenzar a realizar un blindaje de sus operaciones sin esperarse al momento en que la autoridad se lo requiera.

Todas y cada una de las operaciones realizadas por una entidad económica, deben de tener un fin para la sociedad, dichas operaciones las tiene que soportar con determinada documentación que avalen que se prestó el servicio o se entregó un bien.

Dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR), se encuentran los requisitos de las deducciones, las cuales se deben de cumplir estrictamente para cada operación en particular, sin embargo, no es lo único que se debe de cuidar, aunque el cumplir con la materialidad, no esté contemplado como requisito, sí es necesario que se busque cumplirla, para así evitar contingencias futuras.

Como ya se analizó el oficio interno del SAT, para localizar a presuntos EFOS y EDOS, también se encuentra dentro de este, el cuestionario típico aplicable al contribuyente para considerar una operación inexistente.

Por ello, el objetivo de la presente tesis, no fue defender o no la constitucionalidad del cuestionamiento de la materialidad, o si la autoridad se encuentra facultada para esto; simplemente se enfocó al objeto esencial del presente estudio el cual es: ¿Cómo lograr la materialidad?

La materialidad en cuestión, no solo debemos de comprobarla al momento en que la autoridad la solicita, si no, en caso de que una entidad económica haya realizado operaciones con un EFOS, se tiene que proporcionar a la autoridad la documentación que acredite que sí se prestó el servicio o se adquirieron los bienes respaldados con el comprobante fiscal emitido por este tipo de entidad.

El acto jurídico se crea con la voluntad de las partes, y en opiniones diversas concluimos que el contrato como tal que hable de dicha adquisición de bienes o servicios no es lo único que la autoridad solicita para confirmar la efectiva realización del acto, por lo que se propone proporcionar información adicional.

Como conclusión podemos referirnos a que dicho estudio puede proporcionar información a los interesados con el propósito de no conformarse únicamente con cumplir con las disposiciones fiscales, sino que también cumplan obteniendo toda la documentación que soporte la materialidad de un bien o servicio, para así poder blindar cada una de las operaciones que la entidad realiza día con día, en el

momento en que se hagan y no esperarse hasta que la autoridad les solicite, haciendo esto más complicado su cumplimiento.

Con el propósito de culminar dichas conclusiones, se permite proceder a probar la hipótesis señalada que consiste en que la correcta aplicación de documentación comprobatoria, relacionada con operaciones fiscales de acuerdo a las disposiciones fiscales vigentes, dará seguridad y un blindaje excepcional a los contribuyentes, para hacer frente a los procedimientos de fiscalización interpuestos por el SAT.

La cual podemos concluir que ha sido **PROBADA**, esto, aún y cuando la materialidad descansa en el propio criterio de la autoridad, misma que es incontrolable, sin embargo, a criterio no existe más información posible con la que se pueda soportar una operación financiera, por lo que considero que sí ha sido probada, ya que la obtención de dicha información propuesta puede demostrar el cumplimiento y la satisfacción de la materialidad en cuestión, debido a que cada uno de la información adicional como lo son los contratos, políticas, correos electrónicos y hasta las tarjetas de presentación, son prueba fehaciente que la operación se realizó.

Cabe señalar, lo importante que es el involucrar en el tema de la materialidad la reforma fiscal en donde se adiciona el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, ya que, la presente tesis no es aplicable a operaciones simuladas, sino al contrario, está realizada con el único propósito de blindar las operaciones reales y legales que una entidad económica realiza.

De acuerdo al párrafo anterior, la importancia de mencionar el artículo anteriormente señalado es por el hecho de que dentro de su contenido, el legislador contemplo un procedimiento para demostrar o comprobar las operaciones que se encuentren en discusión a través de proporcionar la documentación comprobatoria a la autoridad, y esta a su juicio resolverá a favor o

negara la deducción de dicha operación, por lo que es importante entregar dicha documentación que se propone en la presente tesis con el fin de que a ojo del juzgador pruebe y sustente dicha operación en conflicto.

Ahora bien, hasta donde la autoridad puede resolver solicitando requisitos que no contemplan las disposiciones fiscales, pues es de bien saber que hay precedentes de la corte como se comentaron; dentro de los cuales la autoridad tiene facultades para “cuestionar” la materialidad, dicha palabra entre comillas se refiere a –poner en duda lo que parece aceptarse- sin embargo, no justifica que nieguen la deducción en base a juicios o interpretaciones personales del auditor o personal encargado en analizar la información plasmada en la documentación comprobatoria de una erogación que tuvo lugar en la entidad económica.

Como se comentó, la autoridad no puede resolver si un hecho o acto es simulado o no, ya que es materia de un Juez de lo Civil, por lo que promoviendo un juicio contencioso administrativo tendría que valorarse si la autoridad actuó de forma irresponsable y arbitraria.

Dentro del mismo orden de ideas, es importante aterrizar que la presente tesis no hace referencia a la necesidad de que el contribuyente afectado acuda a los tribunales para hacer valer su derecho, más bien trata de evitarse contingencias que se puedan presentar por el hecho en el caso que no se tenga la documentación comprobatoria de una o varias operaciones, haciendo hincapié y repetitivo en esto, en que la “materialidad” no es un concepto jurídico mismo que no se tiene la obligación de demostrar o conservar, mucho menos es este un requisito de deducción, por lo que la necesidad lucra en el simple hecho de evitarse algún conflicto jurídico futuro por el simple hecho de no demostrarla.

A lo anterior expuesto es importante señalar que hoy en día el tema es muy controversial en todos los ámbitos de la materia tributaria, por lo que se aconseja regular las operaciones económicas realizadas por la entidad y definir políticas

internas con el único propósito de que se adquiriera toda la documentación posible que sea capaz en determinado caso de una revisión, proporcionarla y que cumpla y satisfaga el criterio de la autoridad para así evitarse algún conflicto entre las partes involucradas.

Dejando en claro lo anterior y para finalizar también se permite, dar contestación a las siguientes preguntas de investigación planteadas:

1. ¿Qué se considera “materialidad” para efectos fiscales y como hace uso de ella la autoridad fiscal?

La materialidad para efectos fiscales, no se encuentra considerada por la legislación fiscal vigente, sin embargo, la autoridad hace uso de ella y la cuestiona con el propósito de dejar sin efectos fiscales a determinados comprobantes, que no se proporcione soporte con la documentación comprobatoria, que la autoridad considera necesaria para presumir o no de inexistencia de una operación registrada en contabilidad por parte del contribuyente.

Así mismo al no haber un concepto de materialidad en la ley, me permito agregar lo que considero su definición para efectos fiscales: es la comprobación cierta de las operaciones económicas realizadas por una entidad, que busca abastecer de información clara, precisa y necesaria a los usuarios de la información financiera, con el propósito de demostrar que dichas operaciones fueron efectivamente realizadas, misma documentación comprobatoria deberá de proporcionar al usuario final, toda la información que muestre los hechos y la historia en el tiempo de cada una de las operaciones realizadas, respecto del “como, cuando, porque, con quien y para que” de dichas operaciones económicas.

Con el propósito de que a base de un análisis técnico, jurídico y contable, se pueda obtener un criterio positivo sobre la información plasmada en los informes financieros, logrando a través de dicha documentación

comprobatoria respaldar cada una de las operaciones realizadas a fin de satisfacer completa y plenamente las necesidades de los usuarios de la información financiera, además que deberán de estar estas operaciones y su misma documentación comprobatoria vinculadas al objeto social del negocio, o en su caso a las actividades económicas que necesariamente tenga la necesidad de realizar dicha entidad para poder lograr sus objetivos.

2. ¿Qué es la documentación comprobatoria y como soportarla?

En dicho estudio, se promueve la utilización de una determinada documentación comprobatoria, para efectos de comprobar la debida maternidad de operaciones registradas en contabilidad, la cual se conforma por:

- Contratos firmados ante notario público.
- Cotizaciones respecto de la adquisición de bienes o servicios.
- El resguardo de información contenida en correos electrónicos o mensajes.
- Políticas internas dentro de la empresa, respecto a la operación de la misma conforme a los procedimientos que se utilizaran para contratar proveedores, resguardar su información, generación de pagos e información adicional del proveedor.
- Resguardo de tarjetas de presentación de los proveedores.
- Importancia de especificar la descripción del bien o servicio en el comprobante fiscal.

- Cumplir con los requisitos legales de las deducciones.
3. ¿Inconsistencias en el artículo 69-B y como asegurarse de no caer en el supuesto que marca dicho artículo del Código Fiscal de la Federación?

Como bien lo establece o no, el procedimiento plasmado en el artículo 69-B del código, manifiesta varias inconsistencias como lo son, que no aparecen en ellos los supuestos de uso o goce temporal de bienes, se presta para que algunas interpretaciones que hagan los contribuyentes se percaten que violentan artículos constitucionales, dentro de estos encontramos el principio de seguridad jurídica, la presunción de inocencia, la garantía de audiencia, el debido proceso.

Así como también, nos marca un procedimiento el cual consiste en presumir de inexistencia de las operaciones amparadas en comprobantes fiscales, a aquellos contribuyentes que no cuenten con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta para prestar los bienes, producir productos o entregarlos, o bien cuando se encuentren no localizados. Esta inconsistencia es que no estipula la ley o el procedimiento que cantidad es la necesaria para realizar dichas actividades.

Con el propósito de no caer en el supuesto del 69-B del código, es necesario que tengan registrado personal, activos y compras de material, con el propósito de prestar los servicios o entregar los bienes.

Bibliografía.

Básica.

HERNÁNDEZ, Sampieri, Roberto, Metodología de la Investigación, Ed.. Tercera Edición, México, 2003.

Colín Zepeda, Lorena Ivette y Reyes Corona, Oswaldo G., Principios de justicia fiscal y legalidad tributaria, Tax Editores, México.

Margain Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1977.

NIA 320, "Importancia relativa o materialidad en planificación y ejecución de la auditoría".

NIF A-2, Postulados Básicos.

NIF A-2, "Postulados Básicos", Sustancia Económica, Postulado Básico.

NIF A-2, "Postulados Básicos", Sustancia Económica, Explicación del Postulado Básico.

Amparo en Revisión, Segunda Sala, 51/2015.

MENDOZA, Soto Antonio, Fisco actualidades, IMCP, Mayo 2008.

No. 207014 Localización: Octava Época Instancia: Tercera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación VII, Abril de 1991 Página: 24 Tesis: 3a. /J. 18/91 Jurisprudencia Materia(s): Administrativa.

Amparo en revisión 297/2008. Servicios Administrativos Grupo Casa Saba, S.A. de C.V. 3 de septiembre de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Diccionario de la Real Academia Española, definición de caducidad.

Boletín Mensual Mayo 2017, Sandoval, Ortega Omar, Colegio de Contadores Públicos de Guadalajara Jalisco.

Contradicción de tesis 107/2002-SS. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito. 15 de noviembre de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: María Antonieta del Carmen Torpey Cervantes. Tesis de jurisprudencia 140/2002. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintidós de noviembre de dos mil dos. Nota: La tesis de jurisprudencia 2a./J. 41/2000 citada, aparece publicada con el rubro: "SENTENCIA DE NULIDAD FISCAL PARA EFECTOS, EL CUMPLIMIENTO FUERA DEL TÉRMINO LEGAL DE CUATRO MESES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 239, ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO OCASIONA LA ILEGALIDAD DE LA RESOLUCIÓN DICTADA POR LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA EN ACATAMIENTO DE ELLA. PRIMERA SALA Amparo en revisión 42/2013. María Dolores Isaac Sandoval. 25 de septiembre de 2013.

GÓMEZ, Coterio José de Jesús, Efectos Fiscales de los Contratos, Ed. Thomson Reuters

Colegio de contadores públicos Universidad de Guadalajara, Boletín Fiscal.

Criterio I.8º.C.29.C (10ª), emitido por el Octavo Tribunal Colegiado en materia Civil del Primer Circuito, bajo el rubro: “SIMULACIÓN, CARGA DE LA PRUEBA DE LA. CORRESPONDE A QUIEN LA ALEGA”.

Colegio de contadores públicos Universidad de Guadalajara, Boletín Fiscal 132, Agosto 2016.

Colegio de Contadores Públicos Universidad de Guadalajara, Boletín Fiscal 132. Código Fiscal de la Federación, 2017.

Ferrera, Mosset Irurraspe, Jorge, Contratos Simulados y Fraudulentos, Tomo I Contratos Simulados, Buenos Aires, Argentina, 2001, p 171; Pont Clemente, Joan-Francesc, La simulación en la nueva LGT, Marcial Pons, Madrid, España, 2006.

Ferrera, Mosset Irurraspe, Jorge, ob,cit.,p 171 y ss., Pont Clemente, Joan-Francesc, ob,cit.,p.104 y ss.; Albaladejo Garcia, Manuel, La Simulación, Editorial Edisofer, Madrid, España, 2005

Ferrera, ob.cit.,p24.;Mosset Irurraspe, Jorge, Contratos Simulados y Fraudulentos, Tomo I Contratos Simulados, Buenos Aires, Argentina, 2001.

Informe Tributario y de Gestión, Primer Trimestre, 2017.

Amparo Directo en revisión 2909/2012.

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.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1079/15-16-01-5/2296/16-S2-07-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 14 de marzo de 2017.

R.T.F.J.A. Octava Época. Año II. No. 10. Mayo 2017. p. 239.

Contradicción de tesis 2/2015. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo, ambos en Materias Penal y Administrativa del Octavo Circuito. 22 de septiembre de 2015. Nota: La tesis de jurisprudencia 2a./J. 87/2013 (10a.) citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XXII, Tomo 1, julio de 2013, página 717, con el título y subtítulo: "COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO EL CONTRIBUYENTE QUE LOS EXPIDIÓ NO SE ENCUENTRA LOCALIZABLE [ABANDONO DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 161/2005.

Contradicción de tesis 164/2005-SS. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito. 25 de noviembre de 2005. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: María Dolores Omaña Ramírez.

Tesis de jurisprudencia 160/2005.

GÓMEZ, Coterio José de Jesús, Efectos fiscales de los contratos, Thomson Reuters.

Amparo directo 55/2007. Cantinas y Franquicias Gastronómicas, S.A. de C.V. 9 de agosto de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Francisco Mota Cienfuegos. Secretaria: María Estela España García.

Amparo directo 512/2012. Litobel, S.A. de C.V. 13 de septiembre de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco J. Sandoval López. Secretario: Raúl Alfaro Telpalo.

Legal.

Código Fiscal de la Federación 2016.

Ley del Impuesto Sobre la Renta 2016.

Ley del Impuesto al Valor Agregado 2016.

Constitución Política de los Estados Unidos mexicanos 2016.

Ley de Ingresos de la Federación 2017.

Presupuesto de Egresos de la Federación 2017.

Código de Comercio.

Código Civil Federal.

Código Penal Federal.

Código Federal de Procedimiento Civiles.

Ley Federal del Procedimiento Administrativo.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Reglamento del Impuesto al Valor Agregado.

Reglamento del Impuesto Sobre la Renta.

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Comunicado de prensa SAT.

Resolución Miscelánea Fiscal 2016.

Resolución Miscelánea Fiscal 2017.

Normas de Información Financiera.

Normas Internacionales de Auditoría.

Diccionario Jurídico Mexicano Editorial Porrúa.

Páginas de Internet.

<http://imcp.org.mx/>

<http://www.sat.gob.mx/Paginas/Inicio.aspx>

<https://www.gob.mx/hacienda>

http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/paginas/informe_tributario_gestion.aspx

<https://www.scjn.gob.mx/>

<http://sctj.tfjfa.gob.mx/SCJI/>

<https://www2.deloitte.com/mx/es.html>

<https://www.pwc.com/mx/es.html>

<http://www.ccpmich.com/>

<http://www.ccpq.org.mx/>

<http://ccp.org.mx/>

<http://www.dofiscal.mx/index.php/principal>

<https://idconline.mx/>

<https://www.juridicas.unam.mx/>

Marco de Referencias.

CFF: Código Fiscal de la Federación.

RCFF: Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

LISR: Ley del Impuesto Sobre la Renta.

RLISR: Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

LIVA: Ley del Impuesto al Valor Agregado.

RLIVA: Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

LFDC: Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

ISR: Impuesto Sobre la Renta.

IVA: Impuesto al Valor Agregado

CPEUM: Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

CCF: Código Civil Federal.

CFPC: Código Federal de Procedimiento Civiles.

CPF: Código Penal Federal.

LIF: Ley de Ingresos de la Federación.
PEF: Presupuesto de Egresos de la Federación.
NIF: Normas de Información Financiera.
NIA: Normas Internacionales de Auditoría.
NIIF: Normas Internacionales de Auditoría.
SAT: Servicio de Administración Tributaria.
SHCP: Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
ITG: Informe Tributario y de Gestión.
IMCP: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
CCP: Colegio de Contadores Públicos.
SCJN: Suprema Corte de Justicia de la Nación.
TFJFA: Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
RAE: Real Academia Española.
EFOS: Empresas que Facturan Operaciones Simuladas.
EDOS: Empresas que Deducen Operaciones Simuladas.
EDO: Empresas que Deducen Operaciones.
EFO: Empresas que Facturan Operaciones.
S.A.: Sociedad Anónima.
S.C.: Sociedad Civil.
C.V.: Capital Variable.
DOF: Diario Oficial de la Federación.