

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES ACATLÁN**

*CERTIFICACIÓN DE OPERACIONES COMO ELEMENTO PROBATORIO DE  
MATERIALIDAD UTILIZABLE POR LOS CONTRIBUYENTES QUE INCURREN  
EN EL SUPUESTO ESTABLECIDO EN EL PENÚLTIMO PÁRRAFO DEL 69-B  
DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.*

**QUE PRESENTA:**

**RICARDO FERNÁNDEZ ESPINOSA DE LOS MONTEROS**

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE: LICENCIADO EN DERECHO**

**MTRA. ANA BEATRIZ CASTREJÓN DÍAZ**

**SANTA CRUZ ACATLÁN, NAUCALPAN, ESTADO DE MÉXICO, 2021**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

## Índice

|                                                                                                                                             |                           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------|
| <a href="#"><u>Agradecimientos.</u></a>                                                                                                     | <a href="#"><u>5</u></a>  |
| <a href="#"><u>Introducción.</u></a>                                                                                                        | <a href="#"><u>6</u></a>  |
| <br>                                                                                                                                        |                           |
| <a href="#"><u>Capítulo I.- Análisis de los elementos que se desprenden del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.</u></a>       | <a href="#"><u>8</u></a>  |
| 1. <a href="#"><u>Sobre la presunción:</u></a>                                                                                              | <a href="#"><u>8</u></a>  |
| 1.1 <a href="#"><u>Elementos que integran la presunción.</u></a>                                                                            | <a href="#"><u>10</u></a> |
| 1.2 <a href="#"><u>Análisis de la presunción legal “iuris tantum”.</u></a>                                                                  | <a href="#"><u>12</u></a> |
| 2. <a href="#"><u>Simulación e Inexistencia de operaciones:</u></a>                                                                         | <a href="#"><u>14</u></a> |
| 2.1 <a href="#"><u>Definición y elementos de la simulación.</u></a>                                                                         | <a href="#"><u>14</u></a> |
| 2.2 <a href="#"><u>El acto jurídico simulado.</u></a>                                                                                       | <a href="#"><u>17</u></a> |
| 2.3 <a href="#"><u>Impacto y consecuencias de la simulación de operaciones.</u></a>                                                         | <a href="#"><u>19</u></a> |
| 3. <a href="#"><u>Contribuyente EFOS (Empresa que factura operaciones simuladas) / EDOS (Empresa que deduce operaciones simuladas).</u></a> | <a href="#"><u>20</u></a> |
| 3.1 <a href="#"><u>¿Qué debe desvirtuar cada contribuyente?</u></a>                                                                         | <a href="#"><u>22</u></a> |
| 4. <a href="#"><u>Personal</u></a>                                                                                                          | <a href="#"><u>23</u></a> |
| 4.1 <a href="#"><u>Definición, enfoque legal, contable.</u></a>                                                                             | <a href="#"><u>23</u></a> |
| 5. <a href="#"><u>Activo</u></a>                                                                                                            | <a href="#"><u>25</u></a> |
| 5.1 <a href="#"><u>Definición, enfoque legal, contable y doctrinal.</u></a>                                                                 | <a href="#"><u>26</u></a> |
| 6. <a href="#"><u>Infraestructura</u></a>                                                                                                   | <a href="#"><u>32</u></a> |
| 6.1 <a href="#"><u>Componentes de la infraestructura.</u></a>                                                                               | <a href="#"><u>35</u></a> |
| 7. <a href="#"><u>Contribuyente localizable</u></a>                                                                                         | <a href="#"><u>36</u></a> |

|                                                                                                          |           |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <u>Capítulo II.- Materialidad de operaciones, su análisis y criterios jurisprudenciales al respecto.</u> | <u>37</u> |
| 1. <u>Materialidad de operaciones</u>                                                                    | <u>38</u> |
| 1.1 <u>Análisis teórico.</u>                                                                             | <u>43</u> |
| - <u>Falta de definición de los conceptos.</u>                                                           | <u>44</u> |
| - <u>¿Qué se debe acreditar y cómo se debe acreditar?</u>                                                | <u>45</u> |
| - <u>El papel que juega la PRODECON dentro de la presunción.</u>                                         | <u>48</u> |
| 1.2 <u>Análisis práctico</u>                                                                             | <u>50</u> |
| - <u>Procedimiento aplicable a EFOS.</u>                                                                 | <u>50</u> |
| - <u>Procedimiento aplicable a EDOS.</u>                                                                 | <u>53</u> |
| 1.3 <u>Consecuencias de no acreditar la materialidad dentro de una operación.</u>                        | <u>54</u> |
| - <u>Consecuencias EFOS.</u>                                                                             | <u>55</u> |
| - <u>Consecuencias EDOS.</u>                                                                             | <u>56</u> |
| <br>                                                                                                     |           |
| <u>Capítulo III. Razón de negocios (Artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación)---</u>              | <u>62</u> |
| 1. <u>Antecedentes</u>                                                                                   | <u>63</u> |
| 2. <u>Definición y alcances</u>                                                                          | <u>67</u> |
| 3. <u>Elusión</u>                                                                                        | <u>75</u> |
| 4. <u>Criterios relacionados a la razón de negocios</u>                                                  | <u>79</u> |
| <br>                                                                                                     |           |
| <u>Capítulo IV.- La certificación de operaciones como medio probatorio.</u>                              | <u>82</u> |
| 1. <u>Fondo de la certificación</u>                                                                      | <u>86</u> |
| - <u>Operación y Materialidad.</u>                                                                       | <u>87</u> |
| - <u>Razón de negocios.</u>                                                                              | <u>90</u> |

|                                           |    |
|-------------------------------------------|----|
| 2. <u>Forma de la certificación</u> ----- | 91 |
| 3. <u>Entregable Final</u> -----          | 94 |
| <u>Anexo 1: Artículo 69-B</u> -----       | 95 |
| <u>Bibliografía</u> -----                 | 98 |

## AGRADECIMIENTOS

En primer lugar, le agradezco a mis padres, que sin ellos no estaría aquí y nada de esto hubiese sido posible. No hay palabras que puedan cuantificar el apoyo que he recibido de ellos durante tantos años para llegar a esta meta.

En segundo lugar a mi hermana, su ejemplo de dedicación, estudio y compromiso con lo académico me sentaron las bases para convencerme de que éste era el camino de titulación a tomar.

En tercer lugar a mi asesora de tesis, que su guía durante varios meses de redacción del trabajo profesional fue fundamental para llegar a la conclusión del mismo.

En cuarto lugar a todas aquellas personas (abuela, tíos, primos, amigos y demás conocidos) que siempre estuvieron en los momentos más difíciles para apoyarme.

Y por último, con un nudo en la garganta te digo a ti, Ricardo Fernández Espinosa de los Monteros: *“Gracias por tu perseverancia, por tu compromiso y determinación, gracias por no rendirte, gracias por entender que todo en la vida es aprendizaje, gracias por tener metas enormes y confiar en que puedes lograrlas..... pero sobre todo, gracias por ser como eres, ¡lo lograste campeón, sí pudiste! Esto es solo un ejemplo del potencial que tienes, nunca, nunca, nunca dudes de ti mismo.”*

Cierro con esta frase que desde muy chico me enseñó Francisco Fernández Flores:

*“NO VINE A VER SI PUEDO HACERLO, SI NO PORQUE PUEDO HACERLO  
VENGO.”*

## INTRODUCCIÓN

Derivado de la aplicación del artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación, hoy en día los contribuyentes en México no solo necesitan estar al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y tener debidamente integrada su contabilidad, también, requieren contar con los elementos necesarios y suficientes que acrediten que realmente se llevaron a cabo sus operaciones consagradas en los comprobantes fiscales.

En este trabajo de investigación se analizará la presunción instaurada en contra de aquellos contribuyentes que recibieron un bien o un servicio a cambio de una contraprestación pactada y que por ella les otorgaron un comprobante fiscal también conocido como factura. Estamos hablando de la presunción por parte del Estado, ubicada en el penúltimo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación que desde su aplicación y posterior modificación ha sido un problema para el contribuyente mexicano.

La presunción existe derivado de malas prácticas que algunos contribuyentes han venido realizando a lo largo de los años, para así obtener beneficios fiscales de operaciones que nunca existieron, es por ello que el Sistema de Administración Tributaria ha implementado filtros para corroborar que las operaciones con las que los contribuyentes lograron obtener un beneficio fiscal, (ya sea el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado o la deducción del Impuesto Sobre la Renta) realmente existieron y se materializaron. Es decir, que efectivamente existió una persona que contrató la prestación de un servicio o la producción, comercialización o adquisición de un bien, a cambio de una contraprestación pactada.

Asimismo, se analizará la manera en que el contribuyente puede acreditar la materialidad de sus operaciones, cuyo principal problema es la definición de materialidad, ya que hasta el día de la elaboración del presente documento no se encuentra establecida ni en el Código Fiscal de la Federación, ni en ninguna ley, ni

en ningún reglamento, ni en la Resolución Miscelánea Fiscal correspondiente al presente año o a algún año anterior, remontándonos hasta el 2014 que fue el año de entrada en vigor del artículo en comento.

En el primer capítulo se realizará el análisis de la presunción *iuris tantum* así como de los elementos que conforman dicha presunción, con el objetivo de entender los componentes de la misma y determinar en cada uno de ellos la manera más eficaz de poder acreditar su existencia dentro de las operaciones del contribuyente.

En el segundo capítulo el análisis se enfocará en dos conceptos que son fundamentales dentro de la presunción de inexistencia de operaciones. El primero de ellos es la materialidad y el segundo es la razón de negocios. Dentro del estudio de la materialidad se llevará a cabo un análisis teórico y práctico, y para la razón de negocios se realizará en conjunto de otras figuras jurídicas tales como la cláusula general antiabuso y la elusión para así poder entender de mejor manera la razón de negocios que el Sistema de Administración Tributaria presume es inexistente dentro de las operaciones y por último, se concluye el capítulo con criterios jurisprudenciales al respecto.

El tercer capítulo se enfoca en la parte práctica que hoy en día se ha venido llevando a cabo con relación al ofrecimiento de pruebas ofrecidas por los contribuyentes en busca de acreditar la materialidad de sus operaciones.

Por último, el cuarto capítulo propone una solución a la incertidumbre que acecha a los contribuyentes a la hora de acreditar la materialidad de sus operaciones, dicha solución versa sobre la certificación de operaciones como elemento probatorio de materialidad. En este capítulo se profundizará en las distintas fases de la certificación hasta llegar a la solución tangible que el sustentante propone: el documento a través del cual se hace constar la certificación de operaciones entregable al contribuyente que desea adquirir dicho elemento probatorio de materialidad.



## CAPÍTULO 1

### ANÁLISIS DE LOS ELEMENTOS QUE SE DESPRENDEN DEL ARTÍCULO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El presente apartado tiene como propósito dar a conocer al lector los elementos que integran la presunción de inexistencia de operaciones instaurada en contra de los contribuyentes, ya que en la práctica jurídica la defensa en contra de la misma presunción carece de las herramientas necesarias que emanan de un correcto entendimiento de los conceptos que componen el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Me gustaría comenzar con la siguiente expresión: “Yo Estado, no violento tu derecho a desvirtuar la presunción que tengo en tu contra”<sup>1</sup>. Es con este razonamiento con el que la autoridad se mantiene al margen y le deja la carga de la prueba en su totalidad a los contribuyentes. Por eso la necesidad de un capítulo dedicado de lleno al análisis de los elementos con los cuáles el contribuyente pudiese desvirtuar la hipotética presunción de simulación de operaciones en su contra.

#### 1. SOBRE LA PRESUNCIÓN

El primer elemento indispensable que forma parte de la naturaleza jurídica del precepto multicitado es la presunción legal que para lograr comprender dicha figura se deben abordar en primer lugar cada una de sus partes.

---

<sup>1</sup> Ramirez Soltero Y, *Actos simulados ( Art- 69-B CFF)* recuperado de <https://www.youtube.com/watch?v=VkQfmNNA8DM&t=358s>. (2021, 05, 21) 15:21

El término presunción proviene del latín *prae*, que significa antes, vocablo que hoy en día en el idioma español se utiliza como *pre* y tiene la misma acepción; el vocablo *sumere* en cambio significa, tomar; tomar de antemano.<sup>2</sup>

Según lo establecido en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, la definición de presunción es:

- Del lat. *praesumptio, -ōnis*.
- 1. f. Acción y efecto de presumir.
- 2. f. Der. Hecho que la ley tiene por cierto sin necesidad de que sea probado.<sup>3</sup>

Del segundo inciso de la definición se puede advertir la existencia de un elemento sustancial dentro de la presunción: el hecho del que la autoridad presume su existencia dejándole la carga de la prueba al contribuyente para que demuestre lo contrario.

En definición de Coviello, la presunción es “*la inducción de existencia de un hecho desconocido, de la de uno conocido, basada en el presupuesto de que debe ser verdadero en el caso concreto lo que suele serlo de ordinario en la mayor parte de los casos que entra aquel hecho desconocido.*”<sup>4</sup>

---

<sup>2</sup> Abagnano Nicola, *Diccionario de Filosofía*, 2ª ed., México, Fondo de Cultura Económica, 1963, p. 923.

<sup>3</sup> Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, *concepto de presunción* <https://dle.rae.es/presunción> consultado el día 22/05/2021 a las 20:22

<sup>4</sup>Zavala Toya, Salvador, *Las presunciones en Derecho Civil*, tesis para optar el grado de magíster en Derecho con mención en Derecho civil, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 1991 consultado el día 22 de mayo del 2021. <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web>

Como propuesta se considera que el término de presunción se integra de tres elementos para que tenga validez: a) afirmación base, b) afirmación resultado, y c) un enlace.

## **1.1 ELEMENTOS QUE INTEGRAN LA PRESUNCIÓN:**

### **AFIRMACIÓN BASE.**

Aquella afirmación que el juez realiza como punto de partida sobre algún hecho conocido (implícito en la norma legal) y probado a lo largo de los años en la práctica jurídica. Esta afirmación base es una *presunción legal*.

La afirmación base debe de estar plenamente acreditada para que la presunción pueda constituirse. El juez debe de estar absolutamente convencido de la existencia del hecho conocido para inferir la existencia del hecho desconocido.

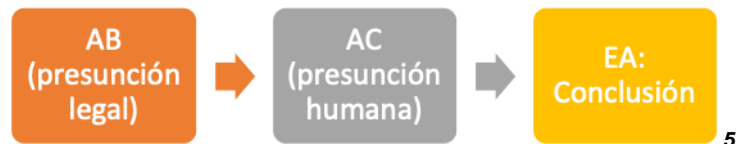
### **AFIRMACIÓN CONSECUENCIA**

Dicha afirmación, también denominada afirmación resultado o afirmación presumida, emana de la afirmación base y ésta no se encuentra probada. Proviene del juicio lógico del legislador (*presunción humana*), donde la afirmación base (el hecho conocido) sirve como referencia, o bien, como punto de partida para inferir la existencia de un segundo hecho que no está probado en un caso en particular, pero que la práctica jurídica a lo largo de los años presumen la existencia de este segundo hecho.

## ENLACE ENTRE AFIRMACIONES

Sin duda es el elemento más importante de la presunción, ya que este enlace es la conclusión (basada en las máximas o criterios de la experiencia común, de las reglas de la lógica y de los conocimientos científicos) que el legislador supone de un hecho desconocido.

Como conclusión del presente apartado se establece el siguiente flujo para que el lector pueda entender el procedimiento dentro de la presunción instaurada en el artículo 69 – B del Código Fiscal de la Federación.



Afirmación Base: **que existen contribuyentes que han estado emitiendo comprobantes fiscales.**

Afirmación Consecuencia: **Que el contribuyente no cuenta con los activos, el personal, infraestructura o capacidad material ni directa ni indirectamente para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes.**

Enlace entre Afirmaciones: **El contribuyente emite comprobantes fiscales con el propósito de obtener beneficios fiscales de operaciones simuladas o inexistentes.**

---

<sup>5</sup> Elaboración propia.

## 1.2 ANÁLISIS DE LA PRESUNCIÓN LEGAL “*IURIS TANTUM*”

Para comprender la presunción establecida en contra de los contribuyentes a la hora de probar la existencia de sus operaciones, es oportuno realizar las siguientes observaciones específicamente sobre la presunción legal:

1. La presunción legal no puede existir sin norma legal expresa que la consagre. Es decir, se debe encontrar establecida en el ordenamiento jurídico.
2. Emanada del juicio lógico del legislador.
3. **Admite prueba en contrario, es decir que tiene validez mientras esta prueba no exista. El contribuyente puede probar que el hecho presumido no es cierto, a pesar de que sí lo fueran los que sirven a aquella de fundamento.**

Sobre este último punto, la legislación mexicana tiene diversos fundamentos que establecen lo siguiente:

*CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES:*

*Artículo 193: La parte que niegue una presunción debe rendir la contraprueba de los supuestos de aquella.*

*Artículo 194: La parte que impugne una presunción debe probar contra su contenido.*

*Artículo 195: La prueba producida contra el contenido de una presunción obliga, al que la alegó, a rendir la prueba de que estaba relevado en virtud de la presunción.<sup>6</sup>*

*CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN:*

---

<sup>6</sup> Código Federal de Procedimientos Civiles [CFP] Artículos 194-196 de Junio del 2021 (México).

*Artículo 63, último párrafo: Las autoridades fiscales presumirán como cierta la información contenida en los CFDI'S y en las bases de datos que lleven o tengan en su poder o a las que tengan acceso.*<sup>7</sup>

De este último fundamento se puede concluir que no todas las presunciones obran en contra del ciudadano, si no que también existen presunciones que pueden servir de herramienta en el cumplimiento de sus obligaciones. Otro ejemplo al respecto de de vital importancia en materia fiscal – tributaria es el **principio de buena fe** establecido en el artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, que a la letra dice:

*“En todo caso la actuación de los contribuyentes **se presume** realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias.”*

De las dos presunciones que se describen se concluye que existe una contradicción, puesto que la presunción de inexistencia de operaciones va en contra de lo postulado en el art. 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y el último párrafo del artículo 63 del Código Fiscal de la Federación.

La presunción legal *iuris tantum*<sup>8</sup>, (únicamente de derecho), solo se puede invalidar por una prueba contraria al hecho que la autoridad presume.

---

<sup>7</sup> Código Fiscal de la Federación [CFF] Art. 63, de Junio del 2021 (México).

<sup>8</sup> Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, *concepto de presunción*  
<https://dle.rae.es/presunción> consultado el día 24/05/2021 a las 18:32

## 2. SIMULACIÓN E INEXISTENCIA DE OPERACIONES

La simulación de operaciones e inexistencia de estas es realmente la causa de por qué existe la presunción establecida en el artículo 69-B del ordenamiento previamente citado. Esta actividad es una práctica ilegal que ha existido a lo largo de los últimos años con el objetivo de obtener beneficios fiscales de una ficción jurídica que antes el Estado no había detectado, derivado de eso no había puesto cartas sobre el asunto.

Fue el 9 de diciembre del 2013 cuando en el Diario Oficial de la Federación dentro de las reformas al Código Fiscal de la Federación se adicionó el artículo 69-B con la finalidad de investigar, neutralizar y sancionar esquemas que tienen como único fin erosionar la base gravable, mediante el uso de comprobantes fiscales que amparan operaciones sospechosas, irregulares e incluso inexistentes.<sup>9</sup> Posteriormente el 25 de junio del 2018 el ejecutivo federal emitió el decreto por el que se reforma el artículo multicitado.

### 2.1 DEFINICIÓN Y ELEMENTOS

La definición etimológica de la palabra simulación proviene del latín *simulare* que significa imitar, representar lo que no es, fingir. La simulación es el aparentar algo irreal como existente. Se aparenta lo que no existe, de ahí proviene la figura del acto simulado que es cuando las partes se ponen de acuerdo para realizar una declaración de voluntad ficticia, que puede encubrir un engaño hacia un tercero.

Por otro lado, el Código Civil Federal en su artículo 2180 establece:

---

<sup>9</sup> Reforma en materia de subcontratación, *Exposición de motivos* 12 de Junio del 2021(México).

*“El acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas.”<sup>10</sup>*

El Código Fiscal de la Federación por su parte en el artículo 5 párrafo segundo establece la supletoriedad de la norma, dejando la definición de simulación de operaciones al Código Civil Federal.

De dicho precepto se puede analizar que la simulación versa sobre una discrepancia existente entre la voluntad declarada y la voluntad interna, esto es algo muy común en la práctica del mundo de los negocios. Lo interno que es lo querido y deseado entre las partes y está en oposición a lo externo o declarado. En la simulación, la norma infringida es la que prohíbe el acto ilícito que se disimula bajo la apariencia de uno lícito que se simula.

Los elementos de la simulación son:

1. La existencia de la diferencia entre la voluntad real y lo declarado externamente.
2. La intención consciente entre las partes para ello.
3. La creación de un acto aparente como consecuencia de lo anterior.
4. Que la creación de ese acto aparente se realice con la finalidad de engañar a terceros.<sup>11</sup>

---

<sup>10</sup> Código Civil Federal [CCF] Art. 2180, de junio del 2021 (México)

<sup>11</sup> Rodríguez Sánchez, Hortencia, “ La inexistencia de operaciones. La naturaleza y el alcance del procedimiento para presumir la inexistencia de operaciones regulado por el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación”, *Materialidad, inexistencia, simulación y recaracterización de actos para efectos fiscales México, 2029 pp 199 - 224*



Dentro de la materia que nos ocupa, la simulación es la voluntad declarada por el contribuyente viciada de dolo y mala fe, como en el siguiente ejemplo:

**Sujeto Activo:**

**Voluntad declarada:** Esta llevando a cabo operaciones donde comercializo algún producto y con ello recibió el monto de la contraprestación y le emitió una factura al comprador.

**Voluntad interna:** Esa operación nunca se llevó a cabo y lo único que realizó el contribuyente fue la venta del Comprobante fiscal por internet.

**Sujeto Pasivo:**

**Voluntad declarada:** Con esta operación por la que el contribuyente pagó el monto pactado con el vendedor, recibió el producto y con ello su factura y como es algo que lo requiere para ejercer su actividad económica el contribuyente obtiene beneficios fiscales de la operación.

**Voluntad interna:** La operación nunca fue llevada a cabo, el sujeto pasivo lo único que realizó fue la compra de la factura y con ello obtener los beneficios fiscales que habría tenido si la operación se hubiese realizado.

Esta mala práctica (entre otras) que algunos contribuyentes han estado realizando ha originado que el Estado ponga más atención a las operaciones que los contribuyentes “realizan” y que por esas mismas operaciones obtienen beneficios fiscales. De ese hecho nacieron los motivos por los que se propuso la iniciativa de añadir al Código Fiscal de la Federación un mecanismo encargado de vigilar la posible simulación de operaciones que como resultado trae una fuga en la recaudación del fisco federal, por ello, también cierto es que desde su entrada en

vigor en el 2014 y posterior modificación en el 2018 ha sufrido cambios a fin de evitar la elusión de impuestos por parte de los contribuyentes.

Como conclusión al presente apartado se deja la siguiente reflexión, ¿Cuál fue la mejor herramienta que pudo usar el Estado para combatir la simulación de operaciones? La presunción de inexistencia de operaciones.

## 2.2 EL ACTO JURÍDICO SIMULADO

Durante la investigación realizada para poder llevar a cabo el presente trabajo , en el libro titulado “*La presunción de inexistencia de las operaciones amparadas en comprobantes fiscales*”, en el apartado titulado “*Consecuencias de la simulación*”<sup>12</sup>, el autor propone una pregunta muy interesante, misma que en este apartado se formula para su posterior análisis:

**¿La simulación de un acto dará como consecuencia la inexistencia del acto jurídico?**

Se considera interesante dicha pregunta ya que de ella se pueden desprender dos conceptos dignos de análisis para desmenuzar y entender la respuesta de la misma.

Para ello, si tomamos en cuenta lo establecido en el artículo 2182 del Código Civil Federal, se desprenden los conceptos de simulación absoluta y simulación relativa.

---

<sup>12</sup> COFIRE, *La presunción de inexistencia de las operaciones amparadas en comprobantes fiscales*, Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, primera edición, México 2019, p. 55.

*“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.”<sup>13</sup>*

Existe la simulación absoluta cuando las partes buscan crear frente a terceros la apariencia de cierto acto jurídico y los efectos propios del mismo, obran bajo el recíproco entendimiento de que no quieren el acto que aparecen celebrando, ni, desde luego, sus efectos, dándolo por inexistente.

En la simulación relativa, la voluntad declarada por las partes intervinientes en la operación tiene en parte algo verdadero, de ahí que una vez descubierta la parte que realmente no existió, o bien, que no se llevó a cabo, no gozará de efectos jurídicos siempre y cuando una ley así lo declare, ya que si bien las partes no quisieron el convenio aparente en la forma en la que aparece, sí son reales algunos de sus efectos.

Un claro ejemplo de la simulación relativa se encuentra en la redacción de los últimos 5 párrafos del artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, donde el legislador establece la facultad que tiene la autoridad de presumir la simulación de operaciones para efectos fiscales por parte de los contribuyentes. La autoridad para poder decretar la mencionada simulación de operaciones deberá fundamentar y motivar correctamente su resolución, misma que deberá incluir los siguientes requisitos:

- a) Identificar el acto simulado y el realmente celebrado.
- b) Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación.
- c) Señalar los elementos por lo cual se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes para simular el acto.<sup>14</sup>

Resulta interesante para el autor del presente trabajo de investigación lo establecido en el penúltimo párrafo del citado artículo 177 de la Ley del Impuesto

---

<sup>13</sup> Código Civil Federal [CCF] Art. 2182, de junio del 2021 (México)

<sup>14</sup> Ley del Impuesto Sobre la Renta [LISR] Art. 177, de junio del 2021 (México)

Sobre la Renta, que aquí se cita para el análisis del lector y que obtenga sus propias conclusiones:

*“Para efectos de probar la simulación, la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos presuncionales.”*

Retomando la pregunta enfatizada previamente, el acto jurídico simulado, en materia fiscal sufre la consecuencia de nulidad absoluta ya que dicha operación es realizada sin que exista la materialidad que la sustente (lo que en el ámbito contable se conoce como sustancia jurídica), con el objetivo de obtener beneficios fiscales de la misma, siendo esta la causa de la declaración de la inexistencia de dicha operación.

### **2.3 IMPACTO Y CONSECUENCIAS DE LA SIMULACIÓN DE OPERACIONES.**

Partiendo de la respuesta a la pregunta final del apartado anterior, la presunción de inexistencia de operaciones de los contribuyentes, es una estrategia que en su implementación le ha servido al fisco federal para aumentar la recaudación ya que la declaración de inexistencia de operaciones es una herramienta con la que la autoridad ya no requiere ejercer sus facultades de comprobación ni revisar minuciosamente la contabilidad de cada contribuyente ya que con esta estrategia traslada toda la carga de la prueba al contribuyente al momento de presumir que sus operaciones son simuladas, primero sobre el emisor y luego sobre el receptor del comprobante fiscal digital por Internet.

La práctica de simular operaciones ha originado que esa conducta hoy en día ya se encuentre tipificada en el Código Nacional de Procedimientos Penales en su artículo 167, mismo donde se establecen los delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa de acuerdo a lo establecido con el Código Fiscal de la Federación y que en su continuación se mencionan:

1. Contrabando y su equiparable.
2. Defraudación Fiscal y su equiparable.
3. **La expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes que amparen operaciones inexistentes, falsas, o actos jurídicos simulados.**

Desde el ejercicio 2020, aquellos contribuyentes que realicen los supuestos del punto 3 del artículo en mención, por un monto mayor a \$ 7.8 millones ameritan prisión preventiva oficiosa.

Derivado de la simulación de operaciones la autoridad se ve en la necesidad de llevar a cabo toda una serie de procedimientos en contra de las partes intervinientes en la supuesta simulación de operaciones y que usando la presunción a su favor, ponen en tela de juicio la veracidad y existencia de las operaciones con las que los contribuyentes obtienen beneficios fiscales. Es así que una vez instaurada la presunción sobre el contribuyente inicia todo un proceso en su contra a través del cuál deberá desvirtuar lo dicho por la autoridad. Mismo proceso que establece distintos enfoques sobre las actividades materia de la simulación que han estado haciendo tanto el sujeto activo como el sujeto pasivo.

### **3. CONTRIBUYENTE EFOS (EMPRESA QUE FACTURA OPERACIONES SIMULADAS) / EDOS (EMPRESA QUE DEDUCE OPERACIONES SIMULADAS).**

El primer contribuyente, también llamado sujeto activo es la *Empresa que Factura Operaciones Simuladas*, en el ámbito coloquial son conocidos como los factureros, son aquellas personas que se dedican a la emisión y venta de facturas y que si se analiza la forma del comprobante fiscal vendido, este carecería de errores, dado que hoy en día y derivado de los avances tecnológicos que permiten una

imperceptible falsificación en la elaboración de los comprobantes fiscales apócrifos. Es en el análisis del fondo del comprobante fiscal cuando la autoridad puede empezar a presumir la inexistencia de las operaciones y con ello la fuga de la recaudación fiscal.

Por otro lado, está el sujeto pasivo, también llamado *Empresa que Deduce Operaciones Simuladas*, que como su nombre lo dice, es quien recibe el la factura apócrifa<sup>15</sup> y obtiene beneficios fiscales a la hora de incluirla en la contabilidad y registrarla en la declaración bimestral correspondiente dentro de las deducciones autorizadas (según el régimen fiscal al que esté sujeto), mismas que pueden ser: la deducción en el pago del Impuesto Sobre la Renta o el acreditamiento de Impuesto al Valor Agregado.

Ejemplo:

4. Juan tiene una oficina donde se dedica a llevar la contabilidad de varias empresas y el régimen fiscal en el cual está registrado es el de Incorporación Fiscal.
5. Juan compra una factura apócrifa.
6. En la factura se asienta una operación cuyo concepto es la compra de material para trabajo de oficina. (papelería, plumas, blocks, cuadernos, lápices, folders etc). El monto plasmado por dicha operación es de \$ 2,500 pesos.

---

<sup>15</sup> Una factura apócrifa es un comprobante fiscal que ampara una operación simulada, es decir, que no existe en la economía real, por lo que constituye un documento falso que se utiliza para deducir impuestos con la finalidad de disminuir los cargos fiscales de un contribuyente.

7. Partiendo de que ésta operación encuadra dentro de las deducciones autorizadas para el Régimen de Incorporación Fiscal y siendo ésta llevada a cabo en el primer año de registro a dicho régimen, la deducción del impuesto se realiza al 100%. Hablando única y exclusivamente del Impuesto sobre la Renta, a la hora de que Juan asienta dicha operación dentro de la declaración bimestral, podrá obtener la devolución (si aplica a la hora de que se determine si el contribuyente tiene un saldo a favor o saldo por pagar) al 100% de una operación que nunca se realizó. Es decir que nunca desembolsó la erogación por el material de trabajo para oficina.

### **3.1 ¿QUÉ DEBE DESVIRTUAR CADA CONTRIBUYENTE?**

La carga de la prueba que tiene el EFOS se encuentra ubicado en el del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y es distinta a la que tiene el EDOS, ya que lo que debe desvirtuar el sujeto activo dentro de la presunción de simulación de operaciones es que en efecto cuenta con los elementos para llevar a cabo una operación comercial, es decir que cuenta con el personal, los activos, la infraestructura, que es localizable y que tiene la capacidad material para prestar los servicios objeto de la operación o bien producir, distribuir, comercializar o entregar bienes, en cambio lo que el sujeto pasivo debe acreditar se encuentra ubicado en el mismo precepto pero en el penúltimo párrafo y esto es que recibió la prestación de servicios o que le fue entregado el bien.

Más adelante se abordará el procedimiento instaurado en contra de los presuntos y definitos EFOS y EDOS. El propósito en este capítulo es únicamente asentar en qué consiste la responsabilidad de cada uno de los dos tipos de contribuyentes afectados.

## 4. PERSONAL

Éste término en particular permite observar varios enfoques a la hora de analizar su definición; uno de ellos es desde el punto de vista legal, es decir, su descripción desde distintas ramas del derecho, así como también el doctrinal y el contable.

Como introducción se plasma aquí la definición del término según el Diccionario de la Real Academia Española:

*Del lat. Personālis*

{...}

4. m. Conjunto de las personas que trabajan en un mismo organismo, dependencia, fábrika, taller, etc.

6. m. Conjunto de personas, gente<sup>16</sup>.

### 4.1 DEFINICIÓN LEGAL Y CONTABLE:

#### LEGAL

El primer ordenamiento jurídico a analizar es la Ley Federal del Trabajo, en ella se pueden encontrar definiciones de conceptos tales como: actividad económica, patrón, y del que aquí más nos interesa, el de trabajador. El artículo octavo de la ley previamente mencionada define al trabajador como: “*la persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado*”.<sup>17</sup> Ésta definición no contempla la remuneración pactada a la que el personal es acreedor por la

---

<sup>16</sup> Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, *concepto de personal*, <https://dle.rae.es/personal> consultado el día 12/04/2021 a las 12:12

<sup>18</sup> Ley Federal del Trabajo [LFT] Art. 8, de abril del 2021 (México).



realización del trabajo personal subordinado, por lo que desde el punto de vista laboral se puede entender al personal como el grupo de personas remuneradas que han contribuido mediante la aportación de su trabajo, a la producción de bienes y servicios en el establecimiento en el periodo en referencia, en tareas relacionadas directamente con la actividad económica del patrón.

En el mundo del derecho civil, al momento de la contratación de una prestación de servicios profesionales, este acuerdo de voluntades tiene la cualidad de que las partes intervinientes en este contrato son independientes, es decir, los prestadores de servicios no tienen una relación de trabajo. El fundamento de lo aquí establecido se encuentra ubicado en el artículo 2606 que a la letra dice:

*“El que presta y el que recibe los servicios profesionales; pueden fijar, de común acuerdo, retribución debida por ellos...”*

Existe una tercera acepción del concepto de personal que se ubicada en materia mercantil. La ley de la materia se centra en el análisis de los actos de comercio que son de carácter mercantil. La actividad mercantil, al igual que la materia civil tiene el carácter de independiente y se fundamenta en un contrato, dependiendo de la actividad llevada a cabo.

Para efectos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, la autoridad se centra sobre lo que el contribuyente sujeto a la presunción de inexistencia de operaciones, utiliza para llevar a cabo sus operaciones y si esto que requiere para dicho fin es el adecuado. Una empresa no puede existir sin personal.

## CONTABLE

La bibliografía en materia contable y financiera, donde se puede localizar la definición de algunos términos, sin duda alguna son las NIIF (sus siglas corresponden a Normas de Información Financiera). En este caso en particular,

nos enfocaremos en la NIIF 2 donde describe el término de *empleados* de la siguiente manera transcrita:

*“Individuos que prestan servicios personales a la entidad en una de las siguientes situaciones*

- a. Los individuos tienen la consideración de empleados a efectos legales o fiscales*
- b. Los individuos trabajan para la entidad bajo su dirección, de la misma forma que quienes tienen la consideración de empleados a efectos legales o fiscales*
- c. Los servicios prestados son similares a los que prestan los empleados.*

*El término incluye, por ejemplo, al personal de la gerencia, es decir, las personas que tienen autoridad y responsabilidad en tareas de planificación, dirección y control de las actividades de la entidad, incluyendo los miembros no ejecutivos del órgano de administración.”*

## 5. ACTIVO

El primer párrafo del 69-B del Código Fiscal de la Federación, menciona los elementos que la autoridad toma como base para presumir la inexistencia de operaciones: “aquellos contribuyentes que sin contar con **activos**, personal, infraestructura, capacidad material o no estén localizados, se presumirá la inexistencia de sus operaciones amparadas en dichos comprobantes.”<sup>18</sup>

¿A qué se refiere la autoridad por activos?

El vocablo activo viene del latín *activus* y el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española<sup>19</sup> lo define de la siguiente manera:

*m. Econ. Conjunto de todos los bienes y derechos con valor monetario que son propiedad de una empresa, institución o individuo.*

---

<sup>18</sup> Código Fiscal de la Federación [CFF] Art. 69-B, de abril del 2021 (México).

<sup>19</sup> Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, *concepto de activo*, <https://dle.rae.es/activo> consultado el día 13/04/2021 a las 15:31

De la simple lectura de esa definición, se puede apreciar que en su aplicación es ambigua y que el contribuyente a la hora de desvirtuar la presunción en su contra, se encuentra con un segundo problema que es: ¿Cuál es la interpretación correcta de los elementos del artículo, para así poder desvirtuar la presunción? Curioso es que este dilema existe no solo con la definición de activo, si no que también con otras figuras *neo-jurídicas* como lo es la materialidad y la razón de negocios, mismos términos a los que se les otorga todo el capítulo segundo del trabajo de investigación para su análisis.

## 5.1 DEFINICIÓN LEGAL, CONTABLE Y DOCTRINAL:

### LEGAL

Derivado de la definición que el Diccionario de la Real Academia Española establece sobre el activo, el mundo de la práctica jurídica ha tenido que ir delimitando la acepción que se debe tomar en consideración sobre dicho concepto dentro del marco legal mexicano.

Para entenderlo más a fondo, de igual forma se establece la definición de los elementos que lo integran: “conjunto de bienes y derechos....”

*Bien*

{...}

*m. Econ. Todo aquello que es apto para satisfacer, directa o indirectamente, una necesidad humana.*

*m. pl. Der. Cosas materiales o inmateriales en cuanto objetos de derecho.<sup>20</sup>*

*Derecho*

---

<sup>20</sup> Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, *concepto de bien*, <https://dle.rae.es/bien> consultado el día 13/04/2021 a las 15:55.

*m. Facultad de hacer o exigir todo aquello que la ley o la autoridad establece en nuestro favor, o que el dueño de una cosa nos permite en ella.*<sup>21</sup>

Una vez asentados los elementos que integran la definición de activo y teniendo un panorama general de la descripción del mismo se pueden establecer las siguientes conclusiones sobre la definición de activo en el marco legal mexicano:

1. *Los activos son bienes y derechos.*
2. *Deben tener un valor monetario.*
3. *Son propiedad de alguien.*
4. *Los bienes son el patrimonio de alguien.*
5. *Un bien, lo es, si es apto para satisfacer una necesidad humana.*
6. *Los bienes pueden ser materiales o inmateriales.*
7. *El derecho sobre los bienes se basa en una facultad legal de exigir.*
8. *Un derecho se basa en un permiso legal que se tiene sobre algo.*<sup>22</sup>

De igual forma, para mayor entendimiento del concepto, la ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 38 establece la definición del activo fijo:

*“Para los efectos de esta Ley, se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, cuyo concepto se señala a continuación: **Activo fijo es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo.** La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad*

---

<sup>21</sup> Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, *concepto de derecho*, <https://dle.rae.es/derecho> consultado el día 13/04/2021 a las 16:06.

<sup>22</sup> COFIRE, *La presunción de inexistencia de las operaciones amparadas en comprobantes fiscales*, Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, primera edición, México 2019, pp. 72- 74.

*la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.”<sup>23</sup>*

Suponiendo sin conceder que el legislador a la hora de incluir el concepto de activo como elemento que fundamenta la acción dentro de la presunción de inexistencia de operaciones, tomó como referencia la definición de activo fijo incluida en el artículo citado, esto delimita un poco más el concepto y puede ser de vital ayuda para el contribuyente al momento de desvirtuar la presunción en su contra ya que si ocupamos dicha definición, el activo se conforma de: *“los bienes tangibles que utilizan los contribuyentes para la realización de sus actividades”*.

## DOCTRINAL

Considerando que la definición dentro del ámbito jurídico no basta para poder entender con claridad el concepto en mención, es por eso que es necesario allegarse de otras fuentes de información para así poder entender el concepto mejor. Dentro de la doctrina existen distintos enfoques que los autores tratan, es por ello que en el trabajo de investigación que nos ocupa, se mencionan tres definiciones de distintos autores:

Ortega Paredes define al activo como “un sistema que basa sus capacidades funcionales y operativas en los bienes y servicios con que cuenta, manteniendo en su desarrollo las actividades sociológicas y económicas que pertenece a cada uno.<sup>24</sup> Romero López lo define como “todo aquel recurso con que se integra un ente, con el motivo de conseguir el objeto por el cual el mismo fue creado”<sup>25</sup>. Por último, no menos importante John A. Tracy, establece que el activo son los recursos económicos propiedad de la empresa... el activo principal que posee la

---

<sup>23</sup> Ley del Impuesto Sobre la Renta [LISR] Art. 38, de abril del 2021 (México).

<sup>24</sup> Ortega Paredes, José Gabriel, *Contabilidad, Paradigma de reconstrucción a través del giro informático*, Madrid EAE, 2012, pp. 33-37.

<sup>25</sup> Romero López, Álvaro Javier *Principios de contabilidad*, México, McGraw-Hill, 2010, p. 152.

empresa, es decir, los recursos económicos, o la manera en la que la empresa aplica el capital,<sup>26</sup>

Derivado del análisis a dichas definiciones se puede concluir que el activo es todo aquello con lo que la empresa cuenta para el cumplimiento de sus objetivos, dejando en claro que una característica fundamental es que éste sea de la empresa, ya que si analizamos un poco, sería paradójico que la empresa desarrollara sus actividades sin contar con ningún activo para dicho fin.

## CONTABLE

El panorama es sumamente distinto a la hora de indagar en materia contable, ya que se esclarece de mejor manera la definición de activo. Dentro de las Normas de Información Financiera, la NIF A-5 *Elementos básicos de los estados financieros*<sup>27</sup>, define de una manera sumamente interesante el concepto de activo, ya que dentro de su definición se establecen muy bien sus elementos, mismos que posteriormente se analizarán:

*“Un recurso controlado por una entidad, identificado, cuantificado en términos monetarios, del que se esperan fundamentalmente beneficios económicos futuros, derivado de operaciones ocurridas en el pasado, que han afectado económicamente a dicha entidad.”*

La definición resulta muy oportuna dado que contiene diversos elementos característicos del activo:

---

<sup>26</sup> Tracy, John A. *Fundamentos de contabilidad financiera*, México, Limusa, 2002, p. 86.

<sup>27</sup> Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, *NIF A-5 Elementos básicos de los estados financieros*, CINIF, México, 2021 consultado el día 2 de mayo del 2021 recuperado de <http://fcaenlinea1.unam.mx/anexos/1165>

1. *Recurso controlado por una entidad:*

- i. *Un activo es controlado por una entidad, cuando ésta tiene el derecho de obtener para sí misma, los beneficios económicos futuros que derivan del activo y de regular el acceso de terceros a dichos beneficios. Todo activo es controlado por una entidad determinada, por lo que no puede ser controlado simultáneamente por otra entidad.*

Ésta primer característica está relacionada con el derecho que tienen los contribuyentes de obtener utilidades en el ejercicio de su actividad económica. Así también se puede concluir que no solo los bienes y derechos propiedad de la entidad son activos, sino también los bienes y derechos que no son propiedad del contribuyente, pero que son controlados por la misma y que por ende los beneficios lo serán de igual forma.

2. *Identificado:*

- i. *Un activo ha sido identificado cuando pueden determinarse los beneficios económicos que generará a la entidad.*

La identificación del activo tiene mucha relación con el beneficio económico futuro esperado que emane del mismo activo, ya que cuando se tiene identificado , se reconocen los alcances económicos alcanzables tras su utilización.

3. *Cuantificado en términos monetarios:*

- i. *Un activo debe cuantificarse en términos monetarios confiablemente.*

4. *Beneficios económicos futuros:*

- i. *La capacidad de generar beneficios económicos futuros, es la característica fundamental de un activo. Este potencial se debe a que el activo interviene en el proceso productivo, constituyendo parte de las actividades operativas de la entidad económica; es convertible en efectivo o en otras partidas equivalentes; o bien, tiene la capacidad de reducir costos en el futuro, como cuando un proceso alterno de manufactura reduce los costos de producción.*

- ii. Representan el potencial de un activo para impactar favorablemente a los flujos de efectivo de la entidad u otros equivalentes, ya sea de manera directa o indirecta. Los equivalentes de efectivo comprenden valores a corto plazo, de alto grado de liquidez, que son fácilmente convertibles en efectivo y que no están sujetos a un riesgo significativo de cambios en su monto.*
- iii. Un activo debe reconocerse en los estados financieros, sólo cuando es probable que el beneficio económico futuro que generará, fluya hacia la entidad.*

Se considera que la explicación del beneficio económico futuro es bastante amplia con estos tres incisos obtenidos de la Norma de Información Financiera en comento. Como ejemplo de un beneficio económico futuro obtenido de la utilización del activo pueden ser:

- a) El aumento de ingresos
- b) La reducción de costos.

*5. Derivado de operaciones ocurridas en el pasado*

- i. Todo activo debe reconocerse como consecuencia de operaciones que han ocurrido en el pasado; por lo tanto, aquéllas que se espera ocurran en el futuro, no deben reconocerse como un activo, pues no han afectado económicamente a la entidad.*

Por otra parte, la misma NIF A-5 señala los distintos tipos de activo:

- a) *Efectivo y equivalentes*
- b) *Derechos a recibir efectivo o equivalentes;*
- c) *Derechos a recibir bienes o servicios;*



- d) *Bienes disponibles para la venta o para su transformación y posterior venta;*
- e) *Bienes destinados al uso o para su construcción y posterior uso; y;*
- f) *Aquellos que representan una participación en el capital contable o patrimonio contable de otras entidades.<sup>28</sup>*

Para concluir el apartado habiendo entendido los alcances de la definición de activo, sus características y los tipos de activo existentes hoy en día, se traen a la presente investigación dos consideraciones respecto al concepto plasmadas en la NIF A-5:

*No todos los activos se adquieren generando un costo, existen las donaciones o adquisiciones a título gratuito que, al cumplir con la definición de un activo, se reconocen como tales.*

*Para reconocer un activo debe atenderse a su sustancia económica por lo que, no es esencial que esté asociado a derechos de propiedad legal o que tenga la característica de tangibilidad.*

## **6. INFRAESTRUCTURA**

La infraestructura es el tercer elemento que la autoridad toma en consideración a la hora de estudiar lo presentado por los contribuyentes para desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones en su contra. La palabra infraestructura tiene distintos significados dependiendo la materia que se trate, la Real Academia de la Lengua maneja la definición que a continuación se transcribe:

infraestructura

---

<sup>28</sup> Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, *NIF A-5 Elementos básicos de los estados financieros*, CINIF, México, 2021 consultado el día 2 de mayo del 2021 recuperado de <http://fcaenlinea1.unam.mx/anexos/1165>

{...}

2. f. Conjunto de elementos, dotaciones o servicios necesarios para el buen funcionamiento de un país, de una ciudad o de una organización cualquiera.

Como se advierte, la definición está compuesta por otros varios elementos, todos ellos necesarios para el buen funcionamiento de la empresa (caso aplicable en particular). Al ser parte de la definición de presunción de inexistencia de operaciones, este concepto se entiende como aquella capacidad instalada para la negociación, es decir, terrenos, almacenes, bodegas, edificios o complejo de bienes propios de la actividad particular, como puede ser una flotilla de autobuses para el transportista, a inversiones de instalaciones deportivas, que si bien todos esos elementos forman parte del activo, la practicidad de tener la infraestructura supone contar con la base instalada para el desarrollo de las actividades.<sup>29</sup>

De la descripción asentada en el párrafo anterior, se puede advertir cuáles son las características de la infraestructura que la autoridad puede tomar en cuenta dentro de la valoración de pruebas ofrecidas para desvirtuar. Muchas veces, el Sistema de Administración Tributaria a la hora de analizar la situación de cada contribuyente en particular, derivado de la complejidad de los giros comerciales que existen hoy en día, de lo simple y práctica que puede llegar a ser la infraestructura que el contribuyente tiene para el desarrollo de su actividad económica que le cuesta mucho trabajo entender, identificar y reconocer lo que el contribuyente tiene y sobre todo el cómo lo ocupa dentro del desarrollo de su actividad económica.

---

<sup>29</sup> Salgado Díaz, Karla Eunice, Afectación al tercero ajeno al procedimiento en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, tesis para optar el grado de Licenciado en Derecho en la Universidad Nacional Autónoma de México, México 2020 consultado el día 24 de mayo del 2021. <https://tesionam.dgb.unam.mx/F/CLKP4ILUHRYNPVB>

Otra definición de infraestructura obtenida de un artículo de internet (dejo el vínculo al pie de página) que me pareció muy interesante, menciona que la infraestructura son *instalaciones, estructuras y servicios básicos sobre los cuales yace la construcción del negocio*. Si compaginamos la definición que se acaba de mencionar, con la anterior obtenemos un amplio panorama del alcance que existe dentro de la ponderación por parte de la autoridad hablando meramente sobre infraestructura.<sup>30</sup>

## DOCTRINAL

Para el término que nos ocupa, no existe filósofo más renombrado que profundizó sobre su definición que Karl Marx, quien a través del materialismo histórico, ahondó sobre la figura de infraestructura desde un punto de vista particular donde para él, la infraestructura es aquello donde la sociedad está cimentada, expresamente la define de la siguiente manera: es la base material en la que está sentada la sociedad, que incluye, en pocas palabras, a la economía: las fuerzas y las relaciones de producción.

En todas las acepciones, algo existente en común es lo referente a que la infraestructura son las herramientas con las que las esferas sociales pueden realizar actividades. En la esfera laboral, son aquellas que sirven para cumplir con el objeto social de la empresa.

---

<sup>30</sup> Sy Corvo, Helmut, "Infraestructura de una empresa, qué es y sus componentes", <https://www.lifeder.com/infraestructura-empresa/> México, consultado el día 12 de abril del 2021.

## 6.1 COMPONENTES DE LA INFRAESTRUCTURA

Cada componente de la infraestructura de una empresa debe analizarse independientemente de los demás ya que son bastantes y tener el conocimiento de cuáles son puede ser benéfico a la hora de acreditar este elemento dentro de la presunción.

Operaciones diarias: Es lo que se hace a diario para generar ganancias.

- a) Ubicación: La ubicación es un factor crítico en la generación de ingresos. Hay que asegurarse que la ubicación física y en línea pueda ayudar a aprovechar al máximo el negocio.
- b) Infraestructura física: Es importante diseñar el espacio físico. Se deben considerar las funciones de la empresa, la cantidad de empleados, los equipos, etc.

Procesos: Toda empresa necesita un proceso para manejar y entregar los productos o servicios en el momento solicitado por el cliente. Se debe crear un flujo de trabajo que detalle las necesidades del negocio y los objetivos generales y específicos.

Empleados: Se debe contratar personal cualificado, establecer normas administrativas y suministrar salarios y beneficios adecuados.

Tecnología de información: Sin una infraestructura de tecnología de información, muchas empresas tendrían conflictos para compartir y mover los datos de manera eficiente dentro del lugar de trabajo. La infraestructura de TI se compone de:

1. Plataformas de hardware
2. Sistemas operativos
3. Aplicaciones empresariales
4. Dispositivos de almacenamiento

5. Plataformas de redes y telecomunicaciones
6. Plataformas de Internet

Este listado es una ejemplificación de todos aquellos componentes que pueden ser parte de la infraestructura de una empresa, entre otras por lo que mientras más evidencia tengan de la posesión de cada uno de esos componentes así como de su utilización dentro de la actividad económica.

## **7. CONTRIBUYENTE LOCALIZABLE**

La autoridad al momento de entrar en la valoración de las pruebas ofrecidas por los contribuyentes, también hace uso de indicadores que fueron implementados dada la repetición con la que los iban identificando. Estos indicadores son focos rojos que le hacen suponer a la autoridad la inexistencia de operaciones por parte de la autoridad.

Este foco rojo tiene su origen en un requisito plasmado en el Código Fiscal de la Federación, siendo parte esencial dentro del cumplimiento de obligaciones en materia fiscal ya que es obligación de los contribuyentes contar con un domicilio fiscal, según el artículo 27 del ordenamiento citado. El cumplimiento a dicho requisito debe de realizarse de conformidad con lo dispuesto por el artículo 10 del mismo Código. En resumen, en caso de personas físicas se entiende por domicilio el local, donde lleve a cabo su actividad comercial, a falta de este su casa habitación y a falta de este segundo el que haya sido indicado en actos jurídicos con entidades financieras.

En cambio para personas morales, si son residentes, el local donde esté la administración del negocio, si es un establecimiento de persona moral extranjera, en el, donde se lleven a cabo las operaciones de la empresa.

Siendo la No localización del contribuyente un foco rojo para la presunción de inexistencia de operaciones junto con otra presunción que versa sobre el incumplimiento de obligaciones entre mejor se logre acreditar, menos fuerte será la presunción de inexistencia de operaciones y el acreditarlo correctamente le dará también peso a otros rubros de la defensa frente a la presunción.

## **CAPÍTULO 2.- MATERIALIDAD DE OPERACIONES, SU ANÁLISIS Y CRITERIOS JURISPRUDENCIALES AL RESPECTO.**

La materialidad de las operaciones, debatida y analizada por muchos es la figura sobre la cual la autoridad basa su presunción de inexistencia de operaciones. Cuando la autoridad duda de la existencia de las operaciones, inmediatamente le otorga la carga de la prueba a los contribuyentes. La autoridad solicita a los contribuyentes que acrediten la operación con los elementos idóneos y necesarios que garanticen su existencia. La pregunta es ¿cómo?.

A lo largo del capítulo se procederá a delimitar lo que se entiende por materialidad y qué puede recopilar el contribuyente para acreditar su existencia. A pesar de la importancia que tiene este elemento dentro de la presunción, la materialidad forma parte de los términos *neo-jurídicos* de los cuáles todavía no están bien delimitados sus alcances y la correcta forma de acreditarlos dentro del procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones. El contribuyente desde la implementación de la presunción en su contra debe de buscar la forma de reunir los elementos necesarios para acreditar la materialidad de las operaciones y desvirtuar la presunción en su contra. La materialidad al no tener sus alcances bien delimitados le deja la tarea al contribuyente de *averiguar* qué elementos debe recopilar para acreditar la materialidad. Una interesante opinión que deja el autor a forma de reflexión: “el hecho de que el contribuyente no tenga las pruebas de materialidad no significa que no sean reales”

Desde la inclusión de estas dos figuras al contribuyente no le es suficiente con presentar como prueba de materialidad su Comprobante Fiscal Digital por Internet, el contrato y los asientos contables donde se plama la operación. El contribuyente deberá recopilar dichos elementos, además de cualquier otra documentación que permita probar la materialización de los hechos consignados en los comprobantes exhibidos y crear certeza de que la operación existió en la vida real.

Los contribuyentes deben de tener en mente que a lo largo de todo el proceso de la operación, las partes intervinientes tienen la imperiosa necesidad de recopilar todos los elementos que puedan demostrar la existencia de la operación, desde el inicio de la misma hasta su culminación.

## **1. MATERIALIDAD DE OPERACIONES**

La materialidad, un concepto que desde su aplicación y hasta la fecha de la elaboración del presente trabajo de investigación no ha sido verdaderamente identificada su acepción correcta y las formas de acreditarla. La definición no se encuentra ni dentro del Código Fiscal de la Federación ni en ninguna ley o reglamento.

En la práctica jurídica y en relación con la práctica contable, los expertos de la materia equipararon los alcances del término de materialidad con el de *sustancia económica* en materia contable dado que éste sí tiene una definición dentro de las Normas de Información Financiera y le son de gran ayuda al contribuyente para recopilar los elementos que pudiesen desvirtuar la presunción en su contra.

Para efectos de la presunción de inexistencia de operaciones se puede entender a la materialidad como aquellos elementos probatorios que de manera lógica y conexa se vinculan y conectan entre sí para acreditar circunstancias de modo,

tiempo y lugar, en que se realizaron las operaciones<sup>31</sup> y no solo de manera jurídica sino también de manera económica, que permitan establecer una relación causal de efectos que lleven a la convicción suficiente de la realidad de lo sucedido.

Existen tres preguntas que el autor a lo largo de la investigación, ubicó y catalogó como importantes en el estudio de la materialidad de las operaciones, las cuales son:

1. ¿A qué se refiere la autoridad por materialidad?
2. ¿Quiénes deben acreditar su existencia?
3. ¿Cómo se comprueba?

El diccionario de la Real Academia Española, define la materialidad como

materialidad

1. f. Cualidad de material.<sup>32</sup>

Claro está que de dicha definición no podemos entender del todo el término en cuestión, sin embargo nos da la directriz de indagar la definición de otros dos términos que nos acerquen al entendimiento de la palabra materialidad, los cuales son el de existir y existencia:

*existencia*

---

<sup>31</sup> Definición propia.

<sup>32</sup> Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, *concepto de materialidad*, <https://dle.rae.es/materialidad> consultado el día 15/04/2021 a las 12:18.



1. f. *Acto de existir.*
2. f. *Vida del hombre.*
3. f. *Fil. Por oposición a esencia, realidad concreta de un ente cualquiera.*<sup>33</sup>

*existir*

1. *intr. Dicho de una cosa: Ser real y verdadera.*
2. *intr. Tener vida.*
3. *intr. Haber, estar, hallarse.*<sup>34</sup>

Hasta hoy en día, estos son los alcances en el entendimiento de la palabra materialidad, se podrían resumir en que la materialidad es algo que existe y tiene la cualidad de material.

La situación cambia cuando buscamos la definición de su equiparable en materia contable, es decir, el término de “sustancia económica” que dentro de la NIF A-2 “Postulados Básicos de Contabilidad” se establece: “ La sustancia económica debe prevalecer en la naturaleza de la operación sobre su forma jurídica, así como en el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad.”<sup>35</sup> De la definición que antecede entendemos que la sustancia económica son todos los elementos que demuestren la existencia de una operación, misma que debe de prevalecer sobre el fondo de la operación y no únicamente en su forma. La misma

---

<sup>33</sup> Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, *concepto de existencia materialidad*, <https://dle.rae.es/existencia%20?m=form>, consultado el día 15/04/2021 a las 12:18.

<sup>34</sup> Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, *concepto de existir*, <https://dle.rae.es/existir>, consultado el día 15/04/2021 a las 12:28.

<sup>35</sup> Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, *NIF A-2 “Postulados Básicos”*, CINIF, México, 2021 consultado el día 15 de abril del 2021 recuperado de <http://fcaenlinea1.unam.mx/anexos/1164>.

definición da como ejemplo de acreditamento de materialidad el reconocimiento contable de las transacciones.

Sobre la sustancia económica:

- El contribuyente debe comprobar la sustancia económica de las operaciones.
- Debe contar con todas las pruebas de que dichas operaciones sí se realizaron.
- La valoración de las pruebas aportadas queda al libre arbitrio de la autoridad fiscalizadora.

Por ende y habiendo establecido que la sustancia económica es el término equiparable de la materialidad, los mismos lineamientos que arriba se mencionan, aplicarán para la materialidad.

De la interpretación de las normas en materia fiscal – tributaria, los contribuyentes deben de investigar qué elementos probatorios son los idóneos para acreditar la materialidad de sus operaciones. Mismos elementos que no son uniformes para todas las operaciones comerciales que hoy en día ocurren ya que derivado de la complejidad de giros comerciales que existen, no se le puede otorgar el mismo trato y los mismos medios probatorios de existencia a dos operaciones que desde su naturaleza son completamente distintas.

La aplicación de la materialidad como elemento probatorio en la presunción de inexistencia de operaciones trae consigo una serie de diversas interpretaciones que de manera individual cada persona puede realizar a efecto de poder acreditarla de mejor manera frente a la autoridad.

Uno de los reiterados puntos tocados dentro de los criterios que se han estado emitiendo con relación al tema que nos ocupa, son en relación a los comprobantes fiscales que antes solían ser la única prueba presentada por los contribuyentes para acreditar la materialidad, sin embargo no resulta suficiente, a continuación se plasma el siguiente criterio emitido por la autoridad:

COMPROBANTES FISCALES. LA AUTORIDAD PUEDE VÁLIDAMENTE DESCONOCER SU EFECTO FISCAL CUANDO LAS OPERACIONES AMPARADAS EN ELLOS CAREZCAN DE MATERIALIDAD.- En la tesis 1a. CLXXX/2013

{...}

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación definió que los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales; es decir, su función es dejar constancia documental fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Ahora bien, no debe perderse de vista que **a través de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal puede verificar si la factura emitida por un contribuyente, efectivamente consigna un hecho gravado por una contribución.** En este sentido, el que no sea cuestionado el comprobante fiscal respecto a los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, no implica que proceda de forma automática, por ejemplo, el acreditamiento o la devolución solicitada con base en este, pues la autoridad al advertir por diversos medios que la operación a que se refiere la factura es inexistente, está en posibilidad de desconocer el efecto fiscal que el contribuyente pretende con dicho documento, ya sea acumulación de ingreso o deducción, pues no existe el hecho gravado por la contribución. Por ello, **cuestionada la operación que ampara el comprobante, atendiendo a la carga probatoria que le corresponde en el juicio contencioso administrativo, le corresponde al demandante aportar otros medios de prueba para demostrar su materialidad.**<sup>36</sup>

Del criterio que antecede se desprende la obligación del contribuyente de no solo mostrar el comprobante fiscal para demostrar la existencia de una operación, si no que también el contribuyente deberá reunir otros medios de prueba para demostrar la materialidad de una operación.

Haciendo un análisis de los elementos que puede recopilar el contribuyente para acreditar la materialidad de sus operaciones, nos encontramos con el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación que establece lo que se debe de entender por

---

<sup>36</sup> Tribunal Federal de Justicia Administrativa, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, México, núm, 36, Julio 2019, p. 112.

lo que integra la contabilidad, mismos elementos que pueden fungir como “los entregables” que el contribuyente puede presentar como elementos probatorios de existencia de las operaciones, sin embargo parece que para la autoridad no resulta suficiente.

## 1.1 ANÁLISIS TEÓRICO

Como lo he abordado a lo largo del presente trabajo, la implementación del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, trajo consigo la utilización de figuras *neo-jurídicas* que el contribuyente ha tenido que ir desmenuzando para lograr su entendimiento.

La materialidad desde los primeros días en que fue utilizada como elemento fundamental de la presunción, ha sido digno de análisis por expertos en materia fiscal – contable con el objetivo de que pueda ser de explorado derecho la forma en la que todos y cada uno de los presuntos simuladores de operaciones tengan acceso a una adecuada defensa ante dicha presunción.

El análisis teórico que en este apartado se pretende hacer, parte desde tres vertientes distintas: la primera es el análisis sobre la falta de definición de los conceptos que como bien se ha venido diciendo, dicha carencia dificulta la demostración de la carga de la prueba que los contribuyentes tienen. El segundo tema dentro del análisis teórico de materialidad es el procedimiento a seguir cuando se instaura la presunción de simulación de operaciones en contra de la persona que obtiene los beneficios fiscales, mejor conocido como EDOS y por último, el tercer enfoque dentro del análisis teórico versa sobre las siguientes dos preguntas: ¿Qué se debe de acreditar? y ¿cómo se debe de acreditar?

## **FALTA DE DEFINICIÓN DE CONCEPTOS**

Han pasado 7 años desde la implementación del artículo 69-B y por ende consigo la utilización de los términos que la caracterizan. En el caso de la materialidad; el contribuyente ha tenido la obligación de averiguar su significado para saber qué debemos entender por materialidad. El concepto carece de regulación por parte de la legislación, tanto en la definición, como en la aplicación y alcances de dicho concepto.

Cuando el contribuyente presunto EFOS o EDOS desea ejercer su derecho de desvirtuar la presunción en su contra, no existe metodología idónea para hacerlo de una correcta forma. La autoridad requiere al presunto a que comprueba la real existencia de los eventos que dieron lugar a la operación, sin haber establecido los elementos necesarios para hacerlo. Con este sencillo caso nos percatamos de que la falta de una definición adecuada por parte de la autoridad sobre la materialidad dificulta la tarea de desvirtuar la presunción para el contribuyente ya que el protocolo procedimental de la prueba material no está contemplado en ninguna regla, en ningún punto de la Resolución Miscelánea Fiscal, ni en algún reglamento, ni en ninguna ley o en el Código Fiscal de la Federación. Así tampoco existe algún criterio sobre qué admite la autoridad como prueba.

Junto con la falta de definición de los conceptos existe también la carencia de una debida motivación dentro del procedimiento por parte de la autoridad, mismo que pudiese ser de gran ayuda para el contribuyente. Si la autoridad motivara con precisión, al contribuyente le sería más sencillo desvirtuar. Es la autoridad la que al no motivar con claridad cuál es el tema en específico sancionado, ¿qué es lo que no le cree al contribuyente?

Como se estableció en el preámbulo del segundo capítulo, “el hecho de que no el contribuyente no tenga las pruebas de la materialidad no significa que no sean reales”.

Al respecto, el autor a modo de reflexión considera oportuno la inclusión de una adecuada definición del concepto de materialidad incluida en las disposiciones fiscales, para que así el contribuyente tenga las herramientas necesarias para acreditar la operación. Pese a la falta de definición, y su ausencia en la legislación fiscal, los tribunales la mencionan en resoluciones y criterios.

## **QUÉ SE DEBE ACREDITAR Y CÓMO SE DEBE ACREDITAR**

Dentro del primer capítulo, en el apartado número tres se profundizó acerca de los dos distintos tipos de contribuyente sujetos a la presunción de inexistencia de operaciones.

- EFOS: Empresa que factura operaciones simuladas.
- EDOS: Empresa que deduce operaciones simuladas.

La implementación de las siglas para denominar a los sujetos intervinientes dentro del procedimiento del 69-B nos da un entendimiento sobre el rol que juega cada uno de dichos contribuyentes dentro de la presunción de inexistencia de operaciones. La naturaleza de cada sujeto emana desde un distinto lugar, para el primero es la emisión de los comprobantes fiscales y para el segundo es la recepción de los comprobantes fiscales que en ambos casos amparan operaciones.

Entonces, lo que debe de probar cada sujeto es diferente, la pregunta es: qué tienen que acreditar dentro del procedimiento de presunción en su contra tanto el EFOS como el EDOS.

En el caso de las EFOS, lo que debe acreditar se encuentra plasmado en el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

1. Que cuenta con **personal** para prestar el servicio o entregar el bien plasmado en la factura.
2. Tiene la **capacidad material** para prestar el servicio o entregar el bien plasmado en la factura.
3. Cuenta con la **infraestructura** para prestar el servicio o entregar el bien plasmado en la factura.
4. Cuenta con los **activos** para prestar el servicio o entregar el bien plasmado en la factura.
5. Se encuentra **localizable**.

Lo que la autoridad pone en tela de juicio sobre la empresa emisora del comprobante fiscal es que verdaderamente cuente con los elementos necesarios que se presume todas las empresas tienen a la hora de llevar a cabo sus operaciones. El problema recae cuando el Sistema de Administración Tributaria desconoce que existen cada vez más giros comerciales que carecen de la sencillez con la que en muchas otras actividades económicas se llevan a cabo se llevan las operaciones, todo esto derivado de la complejidad con la que hoy en día se llevan a cabo los negocios y su inmediatez. Ante los ojos de la autoridad, todas las operaciones tienen la materialidad que acredita su existencia, pero muchas veces no es así.

Para el EDOS la situación cambia, son menos los elementos sobre los que versa la presunción en su contra, sin embargo, al no estar tan delimitada, resulta ambigua para el supuesto EDOS, es complicada la forma en la que se puede lograr **acreditar que efectivamente recibió el servicio o le fue entregado el bien.**

Es entendible la implementación de la presunción del 69-B del Código Fiscal de la Federación cuando se analiza la fuga de recaudación que la autoridad ha estado teniendo en los últimos años, pero sin lugar a duda su aplicación ha dado mucho de qué hablar. El supuesto EDOS, debe de acreditar que en efecto recibió un servicio o le fue entregado un bien, ¿Cuáles son los lineamientos que ese contribuyente debe seguir para poder desvirtuar la presunción en su contra? No existen al día de hoy. El cómo acreditar la materialidad de una operación ha sido digno de debate en mesas de expertos en derecho ya que el legislador y posteriormente la autoridad en materia, no han esclarecido las formas en las cuáles acreditar la recepción de un bien o un servicio.

A continuación plasmo dentro del presente trabajo de investigación unas preguntas con relación a la aplicación de la presunción en contra del supuesto EDOS:

1. ¿Cómo acreditar la materialidad de una operación que por naturaleza es intangible?
2. ¿Qué información debe entregar el contribuyente para avalar el concepto plasmado en la factura?
3. ¿La información que se envía es la idónea para lograr su propósito?

Entre otras preguntas que bien se podrían dejar como reflexión, sobre la materialidad de las operaciones.



## EL PAPEL QUE JUEGA LA PRODECON DENTRO DE LA PRESUNCIÓN.

La Procuraduría en Defensa del Contribuyente en su carácter de organismo descentralizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión (según lo estipulado en su propia ley orgánica) cuya finalidad es la de garantizar los derechos de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal.

Dentro de sus facultades, en el artículo 5 fracción III, de la citada Ley Orgánica de la Prodecon, el legislador establece como atribución de dicho organismo:

*III.- Conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos, en los términos de la presente Ley y, en su caso, **formular recomendaciones públicas no vinculatorias**, respecto a la legalidad de los actos de dichas autoridades;<sup>37</sup>*

Como bien se desprende de la transcripción de ese fragmento normativo, la procuraduría solo emite recomendaciones públicas no vinculatorias con relación a la aplicación práctica del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. De la visita a la página oficial de la PRODECON, se logró advertir la utilización del término *Ombdusman* para referirse a la procuraduría como tal, ¿qué significa ese concepto?

La figura del Ombdusman existe desde hace varias decenas de años, es aquella entidad que lucha por la defensa de los derechos de otro. El término utilizado en la materia que nos ocupa resulta aplicable, pero, ¿hasta qué punto realmente la PRODECON es el *Ombdusman fiscal que protege los derechos del contribuyente dentro del procedimiento de la presunción de inexistencia de operaciones?*

---

<sup>37</sup> Ley Orgánica de la Procuraduría en Defensa del Consumidor [LOPRODECON] Art. 5 fracción III, abril del 2021, (México).

Las resoluciones emitidas por parte de la Prodecon con relación a los derechos dentro del procedimiento de la presunción de inexistencia de operaciones no constituyen una instancia y no afectan el ejercicio de otros medios de defensa.

A continuación se plasmarán los rubros de algunos criterios que la Prodecon ha emitido con relación al 69-B para análisis del lector, y posterior consulta en su caso.

4. *2/2016/CTN/CS-SASEN*

*OPERACIONES INEXISTENTES. NO PRECLUYE EL DERECHO DEL RECEPTOR DE LOS COMPROBANTES FISCALES PARA ACREDITAR LA REALIZACIÓN DE LAS MISMAS, UNA VEZ QUE HAN TRANSCURRIDO LOS 30 DÍAS PREVISTOS EN EL PÁRRAFO QUINTO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CFF.*

5. *9/2016/CTN/CS-SASEN*

*INEXISTENCIA DE OPERACIONES. LOS CONTRIBUYENTES QUE DEDUCEN CON BASE EN COMPROBANTES FISCALES QUE AMPARAN LAS MISMAS, DEBEN SER NOTIFICADOS LEGALMENTE Y NO POR MEDIO DE LA PUBLICACIÓN EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN.*

6. *8/2018/CTN/CS-SASEN*

*OPERACIONES INEXISTENTES. DEL ARTÍCULO 69-B DEL CFF, NO SE DESPRENDE QUE PREVEA LA PÉRDIDA DEL DERECHO DE LOS RECEPTORES DE LOS CFDI PARA DEMOSTRAR LA EFECTIVA REALIZACIÓN DE AQUÉLLAS.*

7. *2/2014/CTN/CS-SPDC*

*PUBLICACIÓN DE CONTRIBUYENTES CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. NO VIOLA LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE AUDIENCIA Y DEBIDO PROCESO.*

Es importante mencionar la necesidad de una figura como la de la PRODECON en un estado de derecho, cuyo objetivo es salvaguardar los derechos de los contribuyentes ante la aplicación de políticas públicas en materia fiscal – tributaria.

## 1.2 ANÁLISIS PRÁCTICO

El análisis práctico de la materialidad de operaciones versa sobre la aplicación que emana de cada párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. En su estructura, el artículo previamente mencionado establece en su primer párrafo la presunción en contra de las EFOS y en el penúltimo párrafo la presunción en contra de las EDOS. El contenido en los demás párrafos te habla del procedimiento a seguir por parte de los contribuyentes, desde la notificación de la presunción en su contra (aplicable en caso de EFOS) hasta la resolución emitida por parte del SAT donde se afirma o niega que el contribuyente EDOS haya desvirtuado la presunción en su contra.

Como fue mencionado en el apartado anterior, la naturaleza de cada figura es distinta, así como lo que debe probar cada uno de ahí se desprende la necesidad de dos procedimientos diferentes para cada contribuyente que desee desvirtuar la presunción en su contra.

### PROCEDIMIENTO APLICABLE A EFOS.

El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación inicia su redacción con la hipótesis normativa siguiente:

*“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”*

Con este primer párrafo entendemos la presunción que existe sobre los contribuyentes que emiten comprobantes fiscales, ahora bien, ¿qué sigue después de que la autoridad fiscal presume que un contribuyente emite comprobantes de operaciones sin contar con los elementos que el legislador plasma en la redacción del artículo?

Se le notifica al presunto EFOS (Empresa que factura operaciones simuladas) la presunción en su contra. La notificación se realiza a través de tres distintos medios:

8. El buzón tributario del presunto EFOS.
9. En la página de internet del Servicio de Administración Tributaria.
10. Publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Una vez realizada la notificación, el presunto EFOS cuenta con 15 días para manifestarle a la autoridad lo que a su derecho convenga.<sup>38</sup> ¿Qué debe de acreditar? Que cuenta con los activos, el personal, la infraestructura o capacidad material ni directa ni indirectamente para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes. Si así desea, el contribuyente puede solicitar una prórroga de 5 días hábiles para aportar la documentación necesaria para desvirtuar la presunción en su contra.

Una vez transcurrido el término del párrafo anterior, con o sin prórroga solicitada, la autoridad contará con un plazo de 50 días hábiles para valorar las pruebas ofrecidas por el contribuyente, dentro de los primeros 20 días de ese término puede requerirle al contribuyente información adicional que logre desvirtuar la presunción en su contra. En ese caso el contribuyente cuenta con 10 días hábiles para rendir información adicional al respecto, sin embargo el término que tiene la autoridad para la valoración de las pruebas ofrecidas se suspende y se reanuda una vez vence el término de los 10 días que tiene el contribuyente.<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> Código Fiscal de la Federación [CFF] Art. 69-B segundo párrafo, de abril del 2021 (México)

<sup>39</sup> Código Fiscal de la Federación [CFF] Art. 69-B tercer párrafo, de abril del 2021 (México)

Posterior a la valoración de las pruebas por parte de la autoridad, existen dos hipótesis:

1. El contribuyente presunto EFOS logra desvirtuar la presunción en su contra.
  - La autoridad publica en el Diario Oficial de la Federación, así como en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, el listado de aquellos contribuyentes que lograron acreditar la existencia de los elementos con los que llevaron a cabo las operaciones amparadas en los comprobantes puestos en tela de juicio y con eso termina el procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones para ese contribuyente.<sup>40</sup>
  
2. El contribuyente presunto EFOS no logra desvirtuar la presunción en su contra.
  - Se le notifica, (a través de los mismos medios que en la primera notificación) la resolución de la autoridad donde se le hace saber al contribuyente que no logró desvirtuar la presunción.
  
  - En un lapso de 30 días posteriores a la notificación de la resolución, se incluye en la famosa y coloquialmente llamada *lista negra del SAT* cuyo nombre es “listado definitivo”, mismo listado en el cuál aparecen todas las personas tanto físicas o morales que no lograron desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones.

---

<sup>40</sup> Código Fiscal de la Federación [CFF] Art. 69-B sexto párrafo, de abril del 2021 (México)

Es con esos dos supuestos con los que concluye para el presunto EFOS la presunción de inexistencia de operaciones en su contra.

### **PROCEDIMIENTO APLICABLE A EDOS.**

El actuar para las presuntas empresas que deducen operaciones simuladas dentro del procedimiento del 69-B comienza a partir de que “se enteran” (se pone entre comillas porque al día de hoy no existe una notificación expresa al presunto EDOS) de que alguno de sus proveedores se encuentra dentro del listado definitivo de empresas que facturan operaciones simuladas. Es decir, que la autoridad ya confirmó la presunción que previamente tenía sobre la simulación de operaciones por parte de ese contribuyente.

Dicha publicación trae consecuencias para los receptores de dichos comprobantes, ya que a partir de ese momento, tienen la obligación de acreditar ante la autoridad que en realidad recibieron el bien o la prestación del servicio, objeto de la operación con la cual obtuvieron beneficios fiscales.

El presunto EDOS, una vez publicada la lista definitiva, cuenta con dos alternativas:

1. 30 días para acreditar ante la autoridad que efectivamente sus operaciones son reales.
2. En caso de no hacerlo dentro del mismo plazo puede corregir su situación fiscal a través de declaraciones complementarias.<sup>41</sup>
  - a. El fundamento de la autocorrección fiscal lo encontramos en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente:

---

<sup>41</sup> Código Fiscal de la Federación [CFF] Art. 69-B octavo párrafo, de abril del 2021 (México).

*Artículo 2. Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:*

*{...}*

*XIII. Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.*

*Artículo 13.- Cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales previstas en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, deberán informar al contribuyente con el primer acto que implique el inicio de esas facultades, el derecho que tiene para corregir su situación fiscal y los beneficios de ejercer el derecho mencionado.<sup>42</sup>*

La autocorrección fiscal es el derecho que tiene el contribuyente de subsanar los errores que cometen los contribuyentes a la hora del cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Esta autocorrección fiscal puede iniciar con una invitación por parte del Sistema de Administración Tributaria a través de una carta en la que se le da a conocer al contribuyente en cuestión las irregularidades, discrepancias o en su caso el incumplimiento de obligaciones detectadas en que ha incurrido, o simplemente por la iniciativa del contribuyente que dolosa o culposamente ha obtenido beneficios fiscales de dichas operaciones inexistentes.

### **1.3 CONSECUENCIAS DE NO ACREDITAR LA MATERIALIDAD DENTRO DE UNA OPERACIÓN.**

Cuando la autoridad fiscalizadora aplica la presunción de inexistencia de operaciones en contra de los contribuyentes, lo hace con el objetivo de frenar esta mala práctica que se ha venido llevando a cabo a lo largo de los últimos años y que ha sido una importante fuga de recaudación fiscal.

---

<sup>42</sup> Ley Federal de los Derechos del Consumidor [LFDC] Art 13, de abril del 2021 (México).

Así, el procedimiento contenido en el artículo 69-B no es un procedimiento administrativo sancionador, pues, no tiene como objeto conocer irregularidades de los particulares con el fin de imponerles alguna sanción, sino que establece las condiciones en que los contribuyentes pueden desvirtuar las presunciones de la autoridad y en caso de que no logren desvirtuarla, se le otorgará la verdadera naturaleza a los documentos con los que se pretende amparar un acto o actividad determinada.

### **CONSECUENCIAS EFOS:**

Las consecuencias a las que los contribuyentes tanto EFOS como EDOS son acreedores se pueden dividir en dos categorías: fiscales y penales.

En torno a las consecuencias fiscales, el legislador establece de forma muy clara en el párrafo quinto del artículo multicitado la primer consecuencia a la que el EFOS es acreedor en caso de no acreditar la presunción de inexistencia de operaciones en su contra y habiéndose publicado el listado definitivo:

*“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.”<sup>43</sup>*

Realmente esa consecuencia no repercute al EFOS si se analiza objetivamente, es por ello que en el artículo 17-H fracción XI del mismo ordenamiento normativo, el legislador establece el fundamento a través del cual el EFOS puede ser acreedor a la cancelación de su Certificado de Sello Digital:

---

<sup>43</sup> Código Fiscal de la Federación [CFF] Art. 69-B quinto párrafo, de abril del 2021 (México)



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

*{...}*

*XI. Detecten que el contribuyente emisor de comprobantes fiscales no desvirtuó la presunción de la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes y, por tanto, se encuentra definitivamente en dicha situación, en términos del artículo 69-B, cuarto párrafo, de este Código.*

*{...}*

Sobre las sanciones penales, la empresa que factura operaciones simuladas pueden ser acreedoras a las consecuencias establecidas en los artículos 108 y 113 BIS del Código Fiscal de la Federación, mismos que se reflejan en las consecuencias de las empresas que deducen operaciones simuladas y que para efectos de no duplicar la información aquí no se asientan.

Las consecuencias analizadas en este apartado forman parte del mecanismo con el que la autoridad pretende tener control y vigilar a los factureros, derivado de que la autoridad considera que cometen un delito quienes expidan comprobantes fiscales de manera ilegal.

## **CONSECUENCIAS EDOS.**

La finalidad de que existan consecuencias para las empresas que deducen operaciones simuladas tiene su razón de ser en el intento por parte de la autoridad de mitigar la fuga de recaudación fiscal originada por la compra y venta de facturas apócrifas. El problema no sería tan grave, si de dichas facturas que amparan operaciones inexistentes no emanaran beneficios fiscales para los contribuyentes que repercuten en el herario público federal.

Del análisis realizado en el apartado 3 del capítulo 1 donde se plasmó un ejemplo en el que un contribuyente EDOS realiza la compra de una factura apócrifa, se

puede entender la repercusión que ese acto generará sobre la recaudación fiscal federal.

Como se advirtió en el procedimiento en contra del EDOS, el contribuyente tiene el derecho de autocorregir su situación fiscal si no logra acreditar la materialidad de la o las operaciones puestas en tela de juicio por la autoridad.

La primer consecuencia cuando se confirma la presunción de inexistencia de operaciones es que los comprobantes materia de la presunción no producen efecto fiscal alguno. Aunado a lo anterior, el último párrafo del artículo 69-B Código Fiscal de la Federación marca lo siguiente:

*“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.”<sup>44</sup>*

La autoridad plasma con bastante claridad las consecuencias para el contribuyente EDOS, sin embargo también de la lectura se desprende lo siguiente: es en las facultades de comprobación cuando el EDOS puede ser acreedor a las sanciones mencionadas en dicho párrafo. Por lo tanto, la autoridad le otorga al contribuyente el beneficio de la duda, es decir, el contribuyente EDOS, puede si así lo desea, hacer caso omiso a la autocorrección fiscal o al acreditamiento de la operación (aclarando que eso no significa que el autor del presente trabajo, así lo recomiende) ya que realmente hasta ese momento no existe sanción alguna, si no hasta la hipotética aplicación de las facultades de comprobación por parte de la autoridad.

---

<sup>44</sup> Código Fiscal de la Federación [CFF] Art. 69-B último párrafo párrafo, de abril del 2021 (México)

La determinación de los créditos fiscales nacen o se causan del incumplimiento de pago de una contribución. La autoridad determina la cantidad líquida a pagar por el contribuyente junto con sus accesorios, recargos y actualizaciones mismos que pueden ser impugnables ya sea a través de un juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, o bien, a través de un recurso de revocación ante la autoridad que determinó el crédito fiscal.

En la reforma fiscal del año 2020, el legislador agrega una fracción al artículo 83 del Código Fiscal de la Federación en la que se establece lo siguiente:

*Artículo 83. Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación o de las facultades previstas en el artículo 22 de este Código, las siguientes:*

*{..}*

*XVIII: Utilizar para efectos fiscales comprobantes expedidos por un tercero que no desvirtuó la presunción de que tales comprobantes amparan operaciones inexistentes y, por tanto, se encuentra incluido en el listado a que se refiere el artículo 69-B, cuarto párrafo de este Código, sin que el contribuyente que los utiliza haya demostrado la materialización de dichas operaciones dentro del plazo legal previsto en el octavo párrafo del citado artículo, salvo que el propio contribuyente, dentro del mismo plazo, haya corregido su situación fiscal.<sup>45</sup>*

Las multas a las que pueden ser acreedores los contribuyentes que han dado efectos fiscales a operaciones inexistentes amparadas en comprobantes fiscales pueden ser:

- Del 55% al 75% del valor de cada comprobante. (multa formal).
- Del 55% al 75% de las contribuciones omitidas. (multa de fondo).

---

<sup>45</sup> Código Fiscal de la Federación [CFF] Art. 83 fracción XVIII, de abril del 2021 (México)

- Del 60% al 90% de las contribuciones omitidas (aumento de multa).

Ejemplo:

Un contribuyente compró facturas por un valor de un millón de pesos más IVA. Las contribuciones omitidas son ISR \$300,000.00 e IVA \$160,000.00,

Total: \$460,000.00

- Las multas de forma serían de \$550,000.00
- Las multas de fondo serían de \$253,000.00
- El aumento de multa sería de \$276,000.00

Total de multas: \$1,079,000.00 más crédito fiscal de \$460,000.00.

Subtotal del crédito fiscal \$1,539,000.00 falta agregar actualización y recargos.

46

Con el propósito de mitigar la emisión de facturas que amparan operaciones inexistentes y derivado del hecho de que la autoridad considera oportuno imponer sanciones y evitar con ello la evasión fiscal, en mayo del 2019 se publica el Decreto por el que se reforma la fracción III del artículo 113 y se adiciona el artículo 113-BIS del Código Fiscal de la Federación

---

<sup>46</sup>Elaboración propia.

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

*Será sancionado con las mismas penas, al que a sabiendas permita o publique, a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.*<sup>47</sup>

{...}

De la lectura al primer párrafo se puede desprender que dicha sanción también es aplicable para el EFOS.

Sin duda alguna esta mala práctica realizada por algunos contribuyentes puede ser equiparada a la defraudación fiscal, misma que también se encuentra regulada por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 108:

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

{...}

*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 \$1,932,330.00.*
- II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,932,330.00 pero no de \$2,898,490.00.*
- III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,898,490.00.*

{...}

---

<sup>47</sup> Código Fiscal de la Federación [CFF] Art. 113-Bis, de abril del 2021 (México)

La defraudación fiscal también se encuentra regulada en la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, en noviembre del 2019 se adicionan las fracciones VIII Bis y VIII Ter al artículo 2:

*Artículo 2o.- Cuando tres o más personas se organicen de hecho para realizar, en forma permanente o reiterada, conductas que por sí o unidas a otras, tienen como fin o resultado cometer alguno o algunos de los delitos siguientes, serán sancionadas por ese solo hecho, como miembros de la delincuencia organizada:*

{...}

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

*VIII Ter. Las conductas previstas en el artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, superen 3 veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.<sup>48</sup>*

La defraudación fiscal amerita prisión preventiva oficiosa cuando el monto de lo defraudado supere 3 veces la cantidad establecida en la fracción tercera del artículo 108, es decir, el total de \$8,671,470.00 pesos.

Como conclusión, la autoridad implementó el delito de compraventa de facturas que amparaen operaciones inexistentes o simuladas en busca de tener control sobre las EFOS y EDOS y así prevenir la fuga de recaudación fiscal.

---

<sup>48</sup> Ley Federal contra la Delincuencia Organizada [LFDO] Art 2 frac VIII Bis y VIII Ter. (México).

### CAPÍTULO 3

#### RAZÓN DE NEGOCIOS (ARTÍCULO 5-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN)

La razón de negocios, una figura “neo-jurídica” también conocida como “cláusula anti-elusión” tiene como objetivo contrarrestar los actos jurídicos llevados a cabo por los contribuyentes con el único propósito de crear estrategias que les permitan obtener un beneficio fiscal mucho mayor, afectando así la base gravable de las contribuciones federales (esta conducta se denomina *elusión fiscal*). La elusión tiene como objetivo disminuir el pago de contribuciones. La elusión según Pinto Nogueira “es apenas un término de los más utilizados junto con el de abuso, evasión, fraude, planificación abusiva... entre otros, para describir aquellas conductas humanas que afectan el normal funcionamiento del sistema tributario”<sup>49</sup>.

Desde hace varios años, los gobiernos de distintos países han identificado estas malas prácticas por parte de los contribuyentes y con el transcurso de los años se han implementado mecanismos que regulan y evitan la omisión en el pago de contribuciones.

La cláusula general antiabuso nace de la necesidad de reforzar las políticas tributarias y así aumentar la recaudación, pero ¿a qué costo? El debate sobre la implementación de la razón de negocios dentro del sistema jurídico mexicano versa sobre dos pilares fundamentales, las garantías individuales de los contribuyentes y el derecho del estado de cobrar los impuestos. Ahora bien, “una mayor presión fiscal, no implica necesariamente una mayor recaudación”

---

<sup>49</sup> Dr. Romero Flor, D. Luisa María, “El abuso del Derecho en materia tributaria: Breve recorrido por su evolución terminológica en la jurisprudencia del tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Materialidad, Inexistencia, Simulación y Recaracterización de actos para efectos fiscales*, México, Asociación Mexicana de Derecho Fiscal, 2020, pp. 499 -516

Con la implementación de la razón de negocios la autoridad establece una segunda presunción (además de la incluida en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación) sobre los actos jurídicos realizados por los contribuyentes que carecen de la misma, la consecuencia de dicha presunción es que los actos jurídicos tendrán los efectos fiscales como si se hubieran materializado para la obtención de un beneficio económico razonablemente esperado.

## 1. ANTECEDENTES

La razón de negocios no es una figura que nace en México, si no que de otros países donde ya se venía implementando, tales como: Alemania, Australia, Bélgica, Canadá, Corea del Sur, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Hong Kong, India, Irlanda, Israel, Italia, Nueva Zelanda, Países Bajos, Suecia y Sudáfrica.

A nivel internacional tiene su origen en dos pilares fundamentales:

### 1. Los acuerdos del G-20 adoptados en 2015.<sup>50</sup>

El grupo de los veinte países, está integrado por países industrializados y países emergentes alrededor de todo el mundo, la reunión tiene como finalidad la discusión de las medidas venideras en materia económica, financiera y tributaria entre otros ámbitos. Fue en octubre del 2015 cuando se puso el tema sobre la mesa de la necesidad latente de crear mecanismos tributarios con la finalidad de

---

<sup>50</sup> Dr. Romero Flor, D. Luisa María, “El abuso del Derecho en materia tributaria: Breve recorrido por su evolución terminológica en la jurisprudencia del tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Materialidad, Inexistencia, Simulación y Recaracterización de actos para efectos fiscales*, México, Asociación Mexicana de Derecho Fiscal, 2020, p. 534.



frenar la implementación de estrategias en materia de política fiscal cuyo objetivo es aprovechar las lagunas en las leyes de los distintos países para obtener un beneficio fiscal.

Las conclusiones tomadas en aquella reunión por los países integrantes del G-20 se dividen en dos grandes medidas:

- a) Limitar las deducciones sobre intereses, para tratar de controlar las transferencias financieras que las empresas multinacionales efectúan entre sus subsidiarias y filiales para tratar de lograr el mayor beneficio fiscal posible.
  
- b) El intercambio de información sobre las normas fiscales vigentes por sector en cada país, con el objetivo de detectar posibles estrategias contables y fiscales que tiendan a abatir los impuestos corporativos que se causa en los países en donde verdaderamente se desarrollan las correspondientes actividades económicas, para concentrar las grandes utilidades en los propios paraísos fiscales que se caracterizan por ser jurisdicciones de muy baja tributación.

Ambas medidas fueron adoptadas por los países miembros para volver más eficiente su política fiscal, eso significa que cada país busca mejorar su recaudación y así obtener mayores recursos públicos.

2. El plan de acción BEPS. (Por sus siglas en inglés BEPS significa *Base erosion and profit shifting*, que en español quiere decir: la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.)<sup>51</sup>

---

<sup>51</sup> Ríos, Enrique, "Erosión de la base gravable y transferencia de utilidades (BEPS)", México 2020, [https://www.ey.com/es\\_mx/tax/base-erosion-profit-shifting-beps](https://www.ey.com/es_mx/tax/base-erosion-profit-shifting-beps).

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico conformada por treinta miembros y que al igual que el G-20 se encuentra conformada por países desarrollados y países emergentes, ha implementado quince acciones para reforzar las medidas que van en contra de la implementación de estrategias fiscales y contables para obtener beneficios fiscales. A esas quince acciones se le denominó "Plan de acción BEPS". Dentro de las acciones, se contempló a nivel internacional la inclusión de un Cláusula General Antielusión para hacer fente a situaciones en donde operaciones carece de razón de negocios y por tanto la autoridad puede recharacterizar dichos actos jurídicos para darles el adecuado tratamiento en busca de evitar el perjuicio de la hacienda pública.

Haciendo uso del derecho comparado, es pertinente traer a colación la adaptación española derivada del Plan de Acción BEPS, ya que en la Ley General Tributaria, en su artículo quince se establece la norma antiabuso

*Art. 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.*

*1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:*

*a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.*

*b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.*

*2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.*

*3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.<sup>52</sup>*

De la transcripción de dicho artículo se desprende que en la legislación española existe conflicto en la aplicación de una norma tributaria cuando un acto o negocio es realizado de manera artificiosa y con el único objetivo de obtener un ahorro fiscal.

Como conclusión, en materia de razón de negocios el plan de acción BEPS busca disminuir la elusión fiscal que partiendo de la interpretación agresiva a la legislación fiscal de cada país los contribuyentes buscan evitar o reducir las cargas tributarias.

A nivel nacional, fue en octubre del dos mil diecinueve cuando la Cámara de Diputados aprobó la aplicación del nuevo paquete de reformas fiscales, en el que se introdujo en el sistema tributario mexicano la figura jurídica denominada “Razón de negocios” o “Norma anti-elusión” o “Cláusula General Anti-abuso” que tiene su razón de ser en frenar la fuga de recaudación fiscal.

En la exposición de motivos de la iniciativa de reformas y adiciones al Código Fiscal de la Federación, el ejecutivo federal apunta que: “En la práctica se ha detectado que diversos contribuyentes realizan actos jurídicos para configurar operaciones con el principal objetivo de encontrarse en una posición fiscal más favorable que otros que realizan la misma operación económica... Además del conflicto de inequidad que genera, estas prácticas provocan un problema de elusión fiscal que repercute en la recaudación de las contribuciones federales... Los Tribunales Colegiados de Circuito han reconocido que la elusión tributaria es

---

<sup>52</sup> Ley General Tributaria [LGT] Art. 15, de abril del 2011 (España).

un fenómeno distinguido por el uso de actos, contratos, negocios y mecanismos legales que tienen como fin aminorar el pago de los tributos.<sup>53</sup>

## 2. DEFINICIÓN Y ALCANCES

Fue el primero de enero del dos mil veinte cuando a partir de esa fecha existe en el Código Fiscal de la Federación la famosa Cláusula General Antiabuso en el artículo 5-A, que a la letra se transcribe y que posteriormente se analizará:

*Artículo 5o.-A. Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.*

*En el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal podrá presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las mismas. No obstante lo anterior, dicha autoridad fiscal no podrá desconocer para efectos fiscales los actos jurídicos referidos, sin que antes se dé a conocer dicha situación en la última acta parcial a que se refiere la fracción IV, del artículo 46 de este Código, en el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 de este Código o en la resolución provisional a que se refiere la fracción II el artículo 53-B de este Código, y hayan transcurrido los plazos a que se refieren los artículos anteriores, para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga y aporte la información y documentación tendiente a desvirtuar la referida presunción.*

---

<sup>53</sup> Exposición de Motivos de la iniciativa del decreto por el que se reforman, adicionan, y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de la ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, México 2021, Presidencia de la República,

*Antes de la emisión de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución provisional a que hace referencia el párrafo anterior, la autoridad fiscal deberá someter el caso a un órgano colegiado integrado por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, y obtener una opinión favorable para la aplicación de este artículo. En caso de no recibir la opinión del órgano colegiado dentro del plazo de dos meses contados a partir de la presentación del caso por parte de la autoridad fiscal, se entenderá realizada en sentido negativo. Las disposiciones relativas al referido órgano colegiado se darán a conocer mediante reglas de carácter general que a su efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.*

*La autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal. Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.*

*Se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.*

*Se considera que existe un beneficio económico razonablemente esperado, cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos. Para cuantificar el beneficio económico razonablemente esperado, se considerará la información contemporánea relacionada a la operación objeto de análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado, en la medida en que dicha información esté soportada y sea razonable. Para efectos de este artículo, el*

*beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico razonablemente esperado.*

*La expresión razón de negocios será aplicable con independencia de las leyes que regulen el beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente. Los efectos fiscales generados en términos del presente artículo en ningún caso generarán consecuencias en materia penal.<sup>54</sup>*

La definición del concepto de razón de negocios es imprecisa realmente, no cuenta con una definición legal, en la práctica jurídica se debe considerar la acepción financiera de dicha figura, entendiéndose esta como el motivo para realizar un determinado acto al cual se tiene derecho, relacionado con una actividad lucrativa y encaminada a tener una utilidad determinada. A pesar de no existir definición legal hasta el momento de la elaboración del presente trabajo, en la exposición de motivos el legislador establece que el objetivo de agregar el artículo 5-A, es “para requerir al contribuyente que demuestra la finalidad de sus operaciones”. El primer párrafo del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación hace alusión a la consecuencia jurídica derivada de la carencia de razón de negocios dentro de las operaciones comerciales realizadas por los contribuyentes, es decir, las operaciones en las cuales no se acredite la existencia de una razón de negocios generarán los efectos fiscales derivados de la recharacterización del acto jurídico por parte de la autoridad, partiendo de la contemplación del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente

La autoridad presumirá la carencia de razón de negocios cuando el beneficio fiscal sea mayor al beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

---

<sup>54</sup> Código Fiscal de la Federación [CFF] Art. 5-A, de abril del 2021 (México)

Para lograr conceptualizar mejor esta figura jurídica es importante establecer lo que se entiende por beneficio fiscal y por beneficio económico razonablemente esperado:

#### 1. Beneficio fiscal.

El párrafo quinto del artículo en comento menciona que los beneficios fiscales son:

*“... cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recharacterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.”<sup>55</sup>*

#### 2. Beneficio económico razonablemente esperado.

El párrafo sexto del mismo artículo establece que el beneficio económico esperado existe:

*“...cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos...”*

Entonces, el artículo nos menciona que para que se logre acreditar la razón de negocios dentro de una operación es necesario que el beneficio fiscal sea menor que el beneficio económico razonablemente esperado, el párrafo cuarto del multicitado artículo, lo establece claramente de la siguiente manera:

*“La autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal...”*

---

<sup>55</sup> Código Fiscal de la Federación [CFF] Art. 5-A, 4to, 5to y 6to párrafo, de abril del 2021 (México)

Con esto, la autoridad lo que busca es conocer la verdadera intención del acto jurídico, cuestionándose así el ¿por qué este contribuyente hizo esta deducción o este acreditamiento? ¿por qué este contribuyente realizó esta operación?. La presunción como tal, versa sobre el Servicio de Administración Tributaria preguntándose “¿a caso el contribuyente realizó esta operación con el único propósito de obtener únicamente un beneficio fiscal, dejando a un lado el beneficio económico esperado?”

El legislador a la hora de incluir el artículo 5-A al Código Fiscal de la Federación, lo hizo motivándolo en dos hipótesis:

1. La presunción basada en que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado, es menor al beneficio fiscal, en otras palabras, sucede cuando los contribuyentes deducen más de lo que ganan, es ahí cuando la razón de negocios no existe.
2. La presunción basada en que una serie de actos jurídicos carecen de razón de negocios cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y la carga fiscal hubiera sido mayor.

En conclusión, cuando el contribuyente realiza una operación comercial, no nada más debe de enfocarse en obtener el beneficio fiscal, primero debes de buscar y respaldar que el beneficio económico es mayor al beneficio fiscal.

Ejemplo:

- Juan se dedica a la transportación de frutas y verduras, desde el campo hasta la central de abastos de su ciudad.
- Juan compra una camioneta con un valor de 2 millones de pesos, de dicha operación el beneficio fiscal evidentemente es una deducción del 30% en



términos del Impuesto Sobre la Renta y en términos del Impuesto al Valor Agregado el acreditamiento del 16% del Impuesto al valor Agregado:

|                        |                 |
|------------------------|-----------------|
| VALOR OPERACIÓN        | \$ 2,000,000.00 |
| DEDUCCIÓN ISR 30%      | \$600,000.00    |
| ACREDITAMIENTO IVA 16% | \$320,000.00    |
| BENEFICIO FISCAL       | \$920,000.00    |

Como se observa en la tabla anterior<sup>56</sup> el contribuyente al aplicar la deducción y el acreditamiento correspondiente estaría obteniendo un beneficio fiscal de aproximadamente la mitad del valor total de la operación.

Si la autoridad en el ejercicio de sus facultades se cuestiona ¿cuál fue la verdadera intención de Juan al comprar la camioneta con valor de 2 millones de pesos? El beneficio económico razonablemente esperado de Juan puede estar dividido en varios enfoques.

- Aumentar ingresos: En la camioneta nueva cabe más mercancía, por ende obtiene más ingresos de lo que entrega.
- Reducir costos: Esa camioneta ahorra más gasolina que la anterior.
- Aumentar el valor de sus bienes: Supongamos que Juan transporta la mercancía entre ciudades. La nueva camioneta al alcanzar una mayor velocidad que la anterior, hace que logren llegar en menor tiempo por lo que su producto llega en mejor estado, eso genera que el producto aumente su valor.

Con estos argumentos aquí plasmados estamos justificando de manera cualitativa los beneficios fiscales obtenidos de la compra de la camioneta. El verdadero tema

---

<sup>56</sup> Elaboración propia.

de acreditar el existente beneficio económico esperado radica en hacerlo cuantificable. ¿De qué manera le demostramos a la autoridad fiscalizadora que en efecto el beneficio económico esperado es mayor al beneficio fiscal de manera cuantitativa?

La cuantificación del beneficio económico proviene de realizar las preguntas siguientes:

1. ¿Me va a generar ingresos?
2. ¿Me va a reducir costos?
3. ¿Aumentará el valor de mis bienes?
4. ¿Mejorará mi posición en el mercado?

En la actualidad los alcances de la cuantificación del beneficio económico esperado se limitan a realizar las preguntas anteriormente señaladas, siendo así que de manera externa al análisis del artículo, el autor del presente trabajo recomienda reforzar y complementar la razón de negocios de manera cualitativa con la materialidad de la operación, ya que si una operación carece de razón de negocios esta también puede ser sujeta a la presunción de inexistencia de operaciones. Por ende, a la hora de unir los elementos que sustentan la materialidad de una operación junto con el acreditamiento de la razón de negocios de manera cualitativa estamos demostrando que:

1. La operación existe.
2. Hay un beneficio económico esperado derivado de la realización de la misma.

Otra de las características principales de la razón de negocios es que está basada en el principio de preeminencia del fondo sobre la forma, esto quiere decir que las normas tributarias deben de ser aplicadas atendiendo fundamentalmente al fondo del acto jurídico y no a la forma del mismo, con el propósito de evitar que los contribuyentes realicen actos para eludir la correcta aplicación y el debido cumplimiento de las normas fiscales cuyo efecto sea reducir o disminuir la base o el pago de una contribución, la determinación de una pérdida fiscal, o la obtención de un estímulo o cualquier otro beneficio fiscal. Este principio lo que busca es que ante una operación que realiza un contribuyente, lejos de que dicha operación busque la obtención de un efecto fiscal, realmente contenga una verdadera intención por parte del particular de llevar a cabo la operación.

La inclusión de la Cláusula General Antielusión se puede interpretar como una medida implementada por el gobierno para combatir al fraude de la ley, o bien, al abuso de derecho en materia tributaria.

Cabe destacar que para que las autoridades puedan ejercer la presunción establecida en el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación requieren de una opinión favorable de un organo colegiado integrado por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y del Servicio de Administración Tributaria quien deberá determinar la procedencia de la carencia de la razón de negocios de los actos jurídicos realizados por los contribuyentes. Así también, una vez obtenida la opinión favorable, la autoridad fiscalizadora debe dar a conocer dicha situación en la última acta parcial, fundamentada en la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, en el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 del mismo ordenamiento jurídico o en la resolución provisional, sin embargo, para ello es importante que los plazos hayan transcurrido para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga y tenga la oportunidad de aportar la información y documentación que puedan desvirtuar dicha presunción.

### 3. ELUSIÓN

La elusión fiscal, una figura que a lo largo de este capítulo se ha estado analizando con el fin de entender la incorporación de la Cláusula General Antiabuso al sistema jurídico mexicano y que de manera muy puntual se añade como medida para evitar las malas prácticas de los contribuyentes que pretenden eludir impuestos a través de estrategias en materia de política fiscal, pero ¿qué significa elusión?

El diccionario de la Real Academia Española estipula lo siguiente:

Elusión

- f. Acción y efecto de eludir.<sup>57</sup>

Eludir

- Del lat. *eludĕre*.
- tr. Evitar con astucia una dificultad o una obligación. Eludir el problema. Eludi impuestos.<sup>58</sup>

Ambas definiciones son bastante claras y no son muy distintas a la definición de elusión dentro del marco jurídico mexicano, en donde se conceptualiza como *una conducta que se realiza con el fin de evitar total o parcialmente la carga fiscal de las actividades económicas, realizadas por los sujetos pasivos*.

---

<sup>57</sup> Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, *concepto de elusión*, <https://dle.rae.es/elusión> consultado el día 28/04/2021 a las 12:34.

<sup>58</sup> Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, *concepto de eludir*, <https://dle.rae.es/eludir> consultado el día 15/04/2021 a las 12:40.

El autor Tulio Rosembuj, menciona al respecto que la elusión fiscal es esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente que no se realizaría si no se pusieran en práctica por su parte hecho y actos jurídicos o procedimientos contractuales con la finalidad dominante de evitarla. Asimismo, establece que el elemento más importante de la elusión consiste en la adopción de instrumentos de negocios, ejercitados dentro de las prerrogativas propias de la autonomía de la voluntad y libertad de contratación lícita y cuyos efectos son merecedores de la vigilancia y supervisión por parte de la autoridad.<sup>59</sup>

El autor Daniel Diep Diep, menciona que la elusión se suele entender como la acción de evitarse el incidir en un determinado régimen fiscal, cuando existe la posibilidad de adoptar uno distinto.<sup>60</sup> Ahora bien, sería incorrecto estipular que por el simple hecho de la obtención de un beneficio fiscal se está incurriendo en un acto indebido, la elusión tiene su carácter de antijurídica cuando los actos jurídicos que le dan motivo de existencia son única y exclusivamente utilizados para distorsionar la base gravable de alguna contribución para no pagarla. Al respecto el autor Eduardo Johnson Okhuysen establece lo siguiente:

*“... si se recurre a formas manifiestamente inadecuadas y anómalas en relación con algún acto o negocio jurídico que pretende llevarse a cabo, si esa recurrencia obedece al deliberado propósito de no pagar el tributo que grava el acto o negocio jurídico realmente perseguido y si esa anormalidad del “ropaje jurídico” no tiene otra explicación racional que el propósito de*

---

<sup>59</sup> Rosembuj, T., *El Fraude de Ley, la Simulación y el abuso de las formas en el derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 94.

<sup>60</sup> Diep Diep, D., *FISCALÍSTICA*, Ed. PAC, S.A de C.V., México, 2a edición, marzo 1999, p. 633.

*evadir el legítimo gravamen, existe una conducta ilícita aun cuando es forma jurídica en sí misma no esté prohibida por el derecho privado.”<sup>61</sup>*

De igual forma es preciso señalar lo concluído por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario dentro de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario en 2008, en Isla Margarita, Venezuela:

*PRIMERA. La elusión es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo, el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores y principios del sistema tributario*

*SEGUNDA. La elusión constituye un comportamiento lícito, y por tanto no es sancionable. Sólo corresponde a la ley establecer los medios para evitarla y regular los supuestos en que procede recalificar el hecho para garantizar la justicia en la distribución de las cargas públicas.<sup>62</sup>*

Una última definición doctrinal la encontramos en la sentencia C-015 de 1993 (Colombia, Corte Constitucional de Colombia 1993) donde se define a la elusión como:

Son las diferentes técnicas y procedimientos que utiliza el contribuyente con el objeto de minimizar el impuesto, respetando la normatividad, por lo que no entra en el campo de la evasión, estas técnicas o procedimientos tienen como fin evitar el nacimiento que la ley precisa como presupuesto de la obligación tributaria, la discusión se da porque algunos estudiosos consideran que la elusión es una violación indirecta y admisible en unos

---

<sup>61</sup> Johnson Okhuysen, Eduardo, “Elusión fiscal”, *Diccionario Jurídico mexicano*, Edición histórica, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas-Porrúa, 2000, t. D-H, p.1479.

<sup>62</sup> Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, “La elusión fiscal y los medios para evitarla”, *Resoluciones XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, 2008, <http://www.iladt.org/Front End/ResolutionDetailPage.aspx>.

casos e inadmisibles cuando se abusa de las formas jurídicas evitando la carga fiscal o reduciéndola.<sup>63</sup>

Se puede concluir entonces, del análisis realizado a dicho término que la elusión se realiza con el objetivo de buscar tanto la disminución del pago de una contribución o la determinación de una pérdida fiscal en cantidad mayor a la que legalmente corresponde, así como también es cierto que la elusión busca la obtención de un estímulo, o de cualquier otro beneficio fiscal, presente, pasado o futuro. Es por ello que los gobiernos han implementado la Cláusula General Antiabuso para contrarrestar esta conducta que afecta directamente la recaudación de los Estados.

Para concluir el apartado de elusión, el autor que elabora este trabajo considera relevante establecer algunas de las diferencias entre elusión y evasión fiscal. Como ya se había estipulado con anterioridad, la evasión fiscal es un delito tipificado en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

- Al ser la evasión fiscal un delito tipificado dentro del sistema jurídico mexicano, dicha conducta puede ser acreedora a pena privativa de la libertad, mientras que en la elusión fiscal no se ha realizado ninguna infracción contenida en el marco legal, por ende no existen consecuencias legales.
- La evasión fiscal se basa en la realización de acciones u omisiones para el no pago de la obligación tributaria, el contribuyente cuenta con toda la intención de omitir dicho pago sin importar la ilegalidad tipificada de dicha conducta. La elusión es allegarse de los vacíos legales de la norma para obtener beneficios fiscales.
- La evasión fiscal está relacionada con actividades ilícitas y de corrupción, las actividades que dan origen a la elusión fiscal pueden estar en el límite

---

<sup>63</sup> Sentencia C-015 de 1993 [Corte Constitucional de Colombia].

de lo permitido pero no son conductas ilegales. Es ahí donde está la delgada línea entre la evasión y la elusión fiscal.

#### **4. CRITERIOS RELACIONADOS A LA RAZÓN DE NEGOCIOS**

Si bien es cierto que la razón de negocios no está definida explícitamente, existen varios criterios por parte del Tribunal Federal de Justicia Administrativa que nos pueden acercar de una mejor manera a lograr entender dicha figura jurídica, a continuación se plasman dichos criterios:

1. *RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CONSIDERAR SU AUSENCIA COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LA LLEVEN A DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIDAD DE UNA OPERACIÓN, CASO EN EL CUAL, LA CARGA PROBATORIA PARA DEMOSTRAR LA EXISTENCIA Y REGULARIDAD DE LA OPERACIÓN, CORRE A CARGO DEL CONTRIBUYENTE.-*

*Legalmente no existe una definición de la expresión “razón de negocios”, sin embargo, en la jerga financiera se entiende como el motivo para realizar un acto, al cual se tiene derecho, relacionado con una ocupación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad; es decir, se trata de la razón de existir de cualquier compañía lucrativa que implica buscar ganancias extraordinarias que beneficien al accionista y propicien generación de valor, creación y desarrollo de relaciones de largo plazo con clientes y proveedores. Ahora bien, del contenido de la tesis 1a. XLVII/2009 emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, puede válidamente concluirse que las razones de negocio, sí son un elemento que puede tomar en cuenta la autoridad fiscal para determinar si una operación es artificiosa y que en cada caso, dependerá de la valoración de la totalidad de elementos que la autoridad considere para soportar sus conclusiones sobre reconocer o no los efectos fiscales de un determinado acto. Por ello, la ausencia de razón de negocios sí puede ser aducida por la autoridad para determinar la inexistencia de una operación, siempre y cuando no sea el único elemento considerado para arribar a tal conclusión; por lo que una*



*vez que se sustentan las razones por las que no se reconocen los efectos fiscales de las operaciones, corre a cargo del contribuyente demostrar la existencia y regularidad de la operación.*<sup>64</sup>

2. *“NORMAS ANTIELUSIÓN O ANTIABUSO. PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES CONTENIDAS EN.*

*La elusión tributaria es un fenómeno que se distingue por el uso de actos, contratos, negocios, así como de mecanismos legales que tienen como finalidad aminorar el pago de los tributos, al impedir el nacimiento del hecho generador de la obligación relativa...Las normas anti-abuso son respuestas excepcionales a prácticas estratégicas de fraude a la ley o abuso del derecho, basadas en construcciones argumentales de significados formales de hechos y normas que atienden, no al objeto de la práctica, sino al efecto de elusión que intentan controlar...éstas permiten tipificar aquellos supuestos de hecho elusivos e incorporarlos como hechos generadores de tributos, esto es, buscan levantar el velo a simulaciones jurídicas de operaciones que, en el fondo, financiera y económicamente, implican otra realidad.”*<sup>65</sup>

3. *“FICCIÓN LEGAL. PARA EVITAR ELUSIÓN O EVASIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.*

*Las ficciones legales son, en esencia, un instrumento de técnica legislativa que se inserta en la norma y son capaces de crear realidades, en el sentido de que hacen entender ciertas situaciones conforme a una naturaleza distinta a la que les correspondería normalmente...las ficciones legales en materia tributaria para evitar la elusión o evasión que, como política pública, el legislador implementa, tienen una presunción de legalidad que sólo se desvirtúa cuando se demuestre afectación al núcleo esencial de los derechos fundamentales, sin que el contribuyente pueda demostrar que las*

---

64 Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Octava Época, Año V, Núm. 47, Jurisprudencia VIII-J-1aS-99, octubre 2020. Tribunal Federal de Justicia Administrativa, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, Año II, núm, 16, Julio 2017, p. 317.

65 Tesis I.4o.A.170 A (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Agosto de 2019, Tomo IV, P. 2832.

*operaciones y mecanismos fiscales que utilizó hayan o no originado una cierta práctica que implicara un supuesto de evasión o elusión fiscal, ni cuál fue su verdadera intención.”<sup>66</sup>*

4. *RAZÓN DE NEGOCIOS. DEL DICTAMEN LEGISLATIVO DEL ARTÍCULO 69-B BIS DEL CFF SE ADVIERTE QUE LA AUTORIDAD NO PUEDE PRESUMIR UNA TRANSMISIÓN INDEBIDA DE PÉRDIDAS FISCALES SI SE DEMUESTRA AQUÉLLA.*

*Este precepto contiene una presunción que admite prueba en contrario, y para tal efecto establece un procedimiento aclaratorio a partir de la notificación que por medio de buzón tributario la autoridad realice al contribuyente involucrado, quien contará con un plazo de veinte días para manifestar lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información pertinente. Ahora bien, del dictamen legislativo que dio origen a la aprobación de la citada reforma en el Senado de la República, se advierte que el legislador expresamente señaló que lo que se buscaba era combatir una práctica fiscal indebida, pero sin entorpecer la sana actividad empresarial, lo que se cumplirá cuando el contribuyente acredite que tuvo una razón de negocios para realizar las operaciones de las que derivó la pérdida. Por lo tanto, en opinión de Prodecon, si bien definir un concepto jurídico indeterminado como “razón de negocios” puede ser complejo y requerir una especial valoración, ello no puede traducirse en una incertidumbre para el contribuyente ni en una facultad discrecional y subjetiva para la autoridad. En este sentido, si bien Prodecon reconoce que las implicaciones fiscales de las reestructuraciones corporativas pueden ser un factor determinante para su realización, en todo caso el o los contribuyentes que las lleven a cabo, pueden probar que más allá de esas implicaciones, las operaciones se llevaron a cabo por una “razón de negocios”, la cual se evidencia por la presencia significativa de la sustancia económica involucrada en las mismas. Es decir, que deben ponderarse las*

---

<sup>66</sup> Tesis: I.4o.A.168 A (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Agosto de 2019.

*consecuencias no fiscales de las operaciones que buscó el contribuyente al llevar a cabo estas.<sup>67</sup>*

## **CAPÍTULO 4.-**

### **LA CERTIFICACIÓN DE OPERACIONES COMO MEDIO PROBATORIO.**

Habiendo analizado la naturaleza jurídica de la presunción establecida en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y su respectiva aplicación, este cuarto capítulo se centrará en el análisis de la certificación de operaciones como medio probatorio (ya sea de manera preventiva o correctiva) que los contribuyentes pueden utilizar para acreditar la materialidad de sus operaciones, es decir, (como se ha venido mencionando) en demostrarle a la autoridad la existencia de los actos jurídicos que emanan de las relaciones comerciales con sus proveedores y que de ellas obtienen beneficios fiscales de acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado y de la deducción del Impuesto sobre la Renta. Hoy en día el contribuyente no conoce la prueba fehaciente que lo ampare en contra de la presunción multicitada.

Es por ello que el autor propone una certificación que emane desde la iniciativa privada, a través de un instituto conformado por peritos expertos en materia fiscal – tributaria, contable y financiera. El Instituto al ser desde el sector privado, puede ser constituido como una sociedad anónima de capital variable, donde los socios

---

<sup>67</sup> Procuraduría en Defensa del Consumidor, *Razón de negocios, del dictamen legislativo del artículo 69-b bis del cff se advierte que la autoridad no puede presumir una transmisión indebida de pérdidas fiscales si se demuestra aquella*, Cristerios Sustantivos, 3/2018/CTN/CS-SG, abril 2018.

accionistas al realizar las aportaciones a la sociedad, logren reunir los elementos formen parte del Instituto y posteriormente realicen la contratación de los puestos directivos del instituto y estos a su vez de los peritos encargados de la realización de las certificaciones.

Los aspirantes a formar parte del instituto como peritos deberán cumplir con los requisitos siguientes:

- Ser licenciados en la carrera de derecho, contaduría o finanzas. (Independientemente de la carrera que hayan cursado, tener nociones de las demás carreras en comento. Por ejemplo, es necesario que el perito licenciado en derecho conozca de la materia contable, a fin de que pueda resolver problemas que se pudiesen presentar durante la certificación, derivado de la documentación contable que los contribuyentes entreguen al Instituto.)
- Conocimiento de toda la problemática que engloba el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.
- Aptitud desarrollada para el trato con clientes.
- Buen manejo de información confidencial.
- Multidisciplinario, entre otras.

Los peritos en uso de sus conocimientos y experiencia en el campo laboral, buscarán lograr adminicular los elementos necesarios para que los contribuyentes tengan en su poder el entregable idóneo que pueda demostrarle a la autoridad fiscalizadora la existencia de las operaciones.

El instituto de certificación de operaciones deberá adminicular los elementos que conforman la operación. Los expertos encargados de elaborar el entregable, deberán tomar en consideración los distintos análisis hechos por reconocidas

firmas del país, recomendaciones de la Procuraduría en Defensa del Consumidor, los criterios y tesis jurisprudenciales, artículos de distintas leyes, cualquier fuente creadora de derecho que pueda fundamentar y motivar la aplicación de la presunción y así orientar a los contribuyentes en desvirtuarla. Si bien es cierto que lograr acreditar la existencia de una operación no es tan sencillo por las lagunas existentes dentro del cuadro normativo de la presunción, es por ello que el experto encargado deberá estar verdaderamente intruido en tres puntos distintos.

- **El marco normativo en torno al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación**

Existen disposiciones legales en otros ordenamientos jurídicos que el encargado de realizar la certificación de la operación deberá conocer. Tales como: la constitución, la ley del Impuesto sobre la Renta, la ley del Impuesto sobre el Valor Agregado entre otras.

- **El entendimiento del negocio del contribuyente y del giro comercial al cual pertenece su actividad económica.**

Es de suma importancia que exista un acercamiento por parte del instituto con el contribuyente para entender realmente cómo es que se llevan a cabo sus operaciones, conocer el tracto sucesivo de cómo se realiza cada una de las operaciones y analizándolas de inicio a fin, desde el contacto con el proveedor hasta la culminación de la entrega del producto o la prestación del servicio.

Es importante mencionar que la presunción de inexistencia de operaciones gira en torno a la expedición de comprobantes fiscales que amparan la operación, siendo así que es de vital importancia para la certificación de la operación que el contribuyente recopile y entregue al Instituto las comprobantes sujetos a la presunción de la autoridad. Más adelante dentro de este capítulo veremos qué tipo de documentos son fundamentales para integrar al entregable como elementos probatorios de la operación. Habiendo logrado entender cómo funciona la interacción del contribuyente con sus operaciones y el giro comercial en el que

se desemueve, el instituto podrá sacar las debidas conclusiones en qué tipo de documentos, archivos fotográficos y/o información puede ser pertinente para el objetivo del entregable.

- **El motivo por el cual el contribuyente realiza a cabo la operación.**

Además de la materialidad, el contribuyente dentro del acreditamiento de una operación, debe mostrar la razón de negocios que generó el ánimo de celebrar dicha operación. Por tal motivo se toma en cuenta lo vertido en el capítulo anterior que es esa razón por la cual la operación es llevada a cabo. Puede ser: aumento de capital, generar ingresos, reducir costos, posicionamiento de marca, etc.

Entonces, en recapitulación, el experto encargado en la elaboración de la certificación por parte del instituto deberá tomar en cuenta estos 3 puntos. Probablemente, el lector a la hora de realizar la lectura correspondiente al párrafo anterior se pregunte, ¿suena muy interesante, pero cómo es que se puede lograr?

## 1. FONDO DE LA CERTIFICACIÓN



68

La certificación constará de la unión de estos tres elementos: Materialidad, Razón de Negocios y la operación en cuestión.

Con las líneas que apuntan en ambos sentidos de los elementos que conforman el triángulo el autor pretende dejar en claro que existe entre estos 3 elementos una interconexión donde un elemento probatorio que puede ser utilizado para acreditar la materialidad, puede ser útil para acreditar la existencia de la razón de negocios. Por ejemplo: el beneficio económico esperado cuantificado puede acreditar la existencia de la razón de negocios y por lo tanto su materialidad, ya que de la celebración de la operación existen cifras que avalan el beneficio económico esperado, en su caso.

---

68 Elaboración propia.

## **OPERACIÓN Y MATERIALIDAD**

Ahora bien, el instituto deberá elaborar preguntas puntuales a cada uno de los tres elementos que integran la figura explicativa vista anteriormente con el objetivo de que dichas preguntas sean el inicio de todo un estudio para recopilar la evidencia necesaria de la operación.

Cabe aclarar que el hecho de que se contesten una o varias preguntas no resulta determinante para demostrar la existencia de la operación. Derivado del estudio que el autor del presente trabajo realizó, se trae a conclusión la siguiente aseveración: “no por mucha documentación que se recopile significa que ya se tiene desvirtuada la presunción”. Es importante saber la relevancia que ese documento y/o archivo digital y/o información tiene con la operación, como impacta y cómo influye ya que si partimos de que hoy en día no se cuenta con parámetros exactos para la valoración de los elementos probatorios a la hora de querer desvirtuar la presunción, resulta difícil saber qué considerar como evidencia o no.

Lo que al contribuyente y al Instituto les puede parecer un elemento probatorio fehaciente de materialidad, a la autoridad puede serle de nula relevancia probatoria. ¿Por qué? Por la implementación práctica que se le dio al artículo materia de la presunción.

Muchos contribuyentes que en efecto llevan a cabo sus operaciones son víctimas de la presunción y posterior confirmación de inexistencia de operación por no saber cómo acreditarla.

### **EJEMPLO:**

Una pregunta para acreditar la materialidad de una operación es saber, ¿cuáles fueron las herramientas que forman parte del activo fijo utilizados para la celebración de la operación. En el entendido de que el demostrarle a la autoridad evidencia de la existencia de activo fijo robustece la defensa de la existencia de



un acto jurídico partiendo de que su compra y existencia dentro del inventario es para realizar operaciones.

El Servicio de Administración Tributaria, en ejercicio de sus facultades a la hora de realizar el análisis correspondiente a cada presunto contribuyente EDOS, en un oficio remite un cuestionario al contribuyente en cuestión con el que la autoridad fiscalizadora espera se acredite la existencia de la operación.

Cabe señalar que a opinión personal del autor de este trabajo de investigación, el cuestionario para acreditar la existencia de una operación por parte del Servicio de Administración Tributaria, resulta demasiado extenso mismo que contiene preguntas que pueden o no dar origen a otro tipo de facultades de comprobación por parte de la autoridad. Las preguntas no en todos los casos, van encaminadas al fondo de la operación y regularmente a la forma.

Aquí, un listado de diez preguntas frecuentes por parte de la autoridad fiscalizadora:

*1) ¿Especifique cuáles fueron los bienes que sirvieron de base para calcular el importe pagado en cada factura emitida por cada uno de los contribuyentes relacionados?*

*2) Indique cómo solicitaba los bienes comercializados, especificando el medio por el cual fueron solicitados, aportando la documentación que soporte su dicho en donde se deja constancia que se cumplió con las especificaciones de lo solicitado.*

*3) Indique cómo se realizaba la confirmación del importe de los bienes comercializados del periodo del cálculo para la emisión de la factura, qué documento entregaba el contribuyente que le servía de base para la confirmación de los importes facturados, aportando la documentación que soporte su dicho.*

*4) ¿Cuándo y dónde se llevó la comercialización de bienes con cada uno de los contribuyentes relacionados? Al respecto deberá señalar la fecha en que*

*inició la comercialización de bienes con cada uno de los contribuyentes relacionados, solicitando especifique el medio utilizado y la documentación*

*5) Indique de qué forma se realizó el transporte de las mercancías comercializadas, es decir, si el producto se llevó a sus instalaciones por los contribuyentes relacionados o si el contribuyente revisado se encargó de ir por el producto, en cualquiera de los dos supuestos indique si el transporte utilizado fue propio o fue rentado, o si se utilizó algún otro medio de transporte, deberá proporcionar el nombre del transportista que contrató.*

*6) Indique en forma detallada, cómo fue la recepción del producto desde la llegada a sus instalaciones hasta que le dio entrada a su almacén. Al respecto deberá proporcionar la documentación que soporte su dicho, como son las entradas de almacén, kárdex, notas de remisión, confirmación de compra y precio, etc. en donde se observe los registros de inventario de cada compra.*

*7) Manifieste si el precio facturado incluye el servicio y la entrega del producto comercializado, indicando a cuánto asciende el monto facturado por cada uno de los contribuyentes relacionados, así como la fecha y forma en que realizó los pagos a dichos contribuyentes, aportando la documentación soporte de los mismos.*

*8) ¿Cómo fue que conoció a los contribuyentes con los que comercializaron bienes, de qué forma lo contactó? Al respecto deberá indicar si fue a través de un medio masivo de comunicación, publicidad electrónica, recomendación de algún cliente o proveedor, entre otros, anexando, en su caso, la documentación que directa o indirectamente demuestre esta situación.*

*9) ¿Qué criterios tomó en consideración para elegir al a los contribuyentes? Al respecto deberá explicar si eligió atendiendo a su prestigio, a alguna promoción, para extinguir algún adeudo previo con el proveedor, por recomendación de un cliente o proveedor, entre otros, anexando, en su caso, la documentación que directa o indirectamente demuestre esta situación.*

*10) ¿Cómo fue que se pactó la contraprestación de la comercialización de bienes? Al respecto deberá precisar si se trató de una cotización personalizada, o una de una tarifa pública, anexando, en su caso, la documentación que directa o indirectamente demuestre esta situación.*

Como conclusión al análisis realizado a las preguntas de la autoridad se puede establecer que no basta con la contestación del cuestionario bajo protesta de decir verdad como único elemento de existencia de la operación ante al Servicio de Administración Tributaria. Como su nombre lo dice, lo que la autoridad espera es elementos MATERIALES, de ahí la materialidad de la operación.

Dicho esto, una de las tareas más importantes del Instituto, será encargarse de orientar al contribuyente en la recopilación y administración de cada una de las pruebas.

### **RAZÓN DE NEGOCIOS.**

Como se muestra en el la figura al inicio de presente apartado uno de los vértices del triángulo tiene a la razón de negocios como elemento.

La forma de acreditar la razón de negocios es un poco más complicada ya que la naturaleza de esa razón de negocios es de carácter intangible, ¿cómo puede el contribuyente acreditar la existencia de algo intangible que por naturaleza va en contra de la materialidad? El autor propone que el instituto realice la tarea de cuantificar el beneficio económico esperado, darle más valor probatorio a la razón o ánimo por el cual las partes quisieron celebrar la operación.

Como ejemplo para demostrar la existencia de razón de negocios, el Instituto puede tomar como referencia el principio jurídico en materia tributaria denominado “la economía de opción”. Es decir:

*“Aquel que deriva del principio de la autonomía de la voluntad, el cual radica en que las personas tienen plena libertad para realizar los actos jurídicos que estimen necesarios para la satisfacción de sus intereses.”<sup>69</sup>*

Este principio jurídico es relevante para la certificación dado que si se logra acreditar el beneficio económico esperado, partiendo del principio de economía de opción, es muy probable acreditar la existente razón de negocios dentro de la operación.

Conclusión: para acreditar la existencia de la razón de negocios es importante hacer el beneficio económico esperado cuantificable y además vincularlo con el principio de economía de opción que emana de la razón, motivo o voluntad por la cual el contribuyente quiere realizar la operación.

## **2. FORMA DE LA CERTIFICACIÓN**

Después de haber realizado el estudio de los tres pilares del triángulo que el autor propone como forma de llevar a cabo la certificación de operaciones y que esta sirva como elemento probatorio para que los contribuyentes que presuntamente sean calificados de Empresa que Deduce Operaciones Simuladas, toca entender de qué manera se van a implementar los principios esenciales en la parte aplicativa de la certificación.

La certificación deberá a través de distintas etapas ir construyendo la defensa adecuada en contra de la presunción, recopilando la mayor evidencia posible de una operación en particular.

EJEMPLO:

---

<sup>69</sup> <https://idconline.mx/fiscal-contable/2021/06/09/que-es-la-economia-de-opcion>

- Una inmobiliaria es presunta Empresa que Deduce Operaciones Simuladas, derivado de eso y según lo establecido en el artículo 69-B penúltimo párrafo, la inmobiliaria debe acreditar que verdaderamente recibió el bien o servicio amparado en un comprobante fiscal.
- Para lograrlo, el Instituto deberá dentro de su certificación de operaciones concatenar la información del comprobante fiscal con la información en la documentación, de esa manera el valor probatorio del entregable final será mucho mayor.

Para el caso particular, los elementos probatorios que la inmobiliaria podría presentar son:

1. El comprobante fiscal verificado que el proveedor le expidió, eso garantiza que no es falso porque está verificado en el SAT.
2. Al ser una persona moral.
  - El acta constitutiva con el objeto social que asiente que para la consecución de su objeto social realizará las actividades objeto de la presunción.
3. El contrato.
  - De vital importancia la existencia de un contrato como elemento probatorio, ya que los documentos privados tienen el carácter obligatorio de cumplir con el principio de fecha cierta, según un criterio de la segunda sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.<sup>70</sup>
4. La contabilidad.

---

<sup>70</sup> <https://vlex.com.mx/vid/contradiccion-tesis-828762285>

- Como elemento probatorio la contabilidad es de vital importancia para mostrar y probar la evidencia que acredite la existencia de la operación.

## 5. “Entregables”

- Para determinar cuáles entregables son los idóneos es necesario tomar en cuenta y no pasar por alto a lo que el contribuyente se dedique, cada actividad tiene sus distintos tipos de entregables.
- Para el caso de la construcción.
  1. Permisos.
  2. Pago aportaciones patronales.
  3. Fotografías.
  4. Cartas de satisfacción del consumidor.
  5. Correos electrónicos.
  6. Evidencia de la comunicación entre las partes.
  7. Bitácoras de trabajo.

Como se puede apreciar con este ejemplo, la cantidad de elementos probatorios de existencia de operaciones puede ser muy amplia si logramos entender de fondo la actividad económica del cliente junto con el giro comercial al que pertenece ya que cada tipo de industria cuenta con sus distintos documentos entregables que pudieran servir en la certificación de operaciones.

Es tarea de los integrantes del instituto saber qué elementos probatorios tienen más peso que otros cuando se habla de presunciones dentro de una industria ya certificada.

Para lograr unir el triángulo base de la certificación, el autor propone que no solo se lleve a cabo la recopilación de los elementos probatorios, si no que también se

plasme dentro del entregable, el vínculo que existe entre cada una de las pruebas de materialidad y razón de negocios.

El instituto tendrá como objetivo la recopilación, adminiculación y concatenación con cada uno de los hechos de la operaciones, entendiéndose estos como todo el tracto sucesivo de la operación

### **3. ENTREGABLE FINAL**

El resultado final de la certificación de operaciones será un entregable conformado por todas las etapas que la certificación tendrá. Sin embargo, lo relevante de este entregable es que los expertos encargados de su elaboración, deberán establecer la relación entre las evidencias de materialidad y razón de negocios.

Como bien se mencionó anteriormente, la certificación puede ser útil de manera preventiva o correctiva. ¿Por qué? Muchas empresas quieren estar preparadas en caso de que el Servicio de Administración Tributaria les requiera acreditar la existencia de alguna operación y preventivamente deseen obtener la certificación de una o varias operaciones.

Por otro lado, lo más usual serán las empresas que de manera correctiva quieran certificar sus operaciones, en el entendido de que para ese momento ya el Servicio de Administración Tributaria estará requiriendo documentación e información para acreditar la existencia de alguna operación.

Luego entonces el autor cree verdaderamente que la certificación de operaciones puede almacenar toda la concordancia necesaria entre cada uno de los elementos de la presunción para así desvirtuarla.

Por todo lo vertido en este trabajo profesional, dentro de la investigación realizada al presente trabajo de investigación, la solución al planteamiento del problema es la creación de un Instituto conformado por peritos expertos en materias de aplicación dentro de la presunción del artículo 69-B del ordenamiento multicitado.

### **ANEXO 1.**

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

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

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



autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.

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

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

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

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

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

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

## BIBLIOGRAFÍA

### - LEGISLACIÓN CONSULTADA

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Código Fiscal de la Federación
3. Código Civil Federal
4. Código Civil de la Ciudad de México
5. Código Penal Federal
6. Ley del Impuesto Sobre la Renta
7. Ley del Impuesto al Valor Agregado
8. Ley Federal de los Derechos del Contribuyente
9. Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita
10. Ley Federal del Trabajo
11. Resolución Miscelánea Fiscal 2020
12. NIF A-1
13. NIF A-2
14. NIF A-3
15. NIF A-5

### - OBRAS CONSULTADAS

1. ANTÚNEZ ÁLVAREZ, Rafael, *El derecho fiscal y su interpretación*, Ed, Seo de Urgel, México,2010.
2. BURGOA ORIHUELA Ignacio, *Las garantías individuales*, Ed. Porrúa, Octava edición, México,1973.
3. COORDINADORA RAMÍREZ AMAYO Yubani, *MATERIALIDAD, INEXISTENCIA, SIMULACIÓN Y RECARACTERIZACIÓN DE ACTOS PARA EFECTOS FISCALES*, Editorial Tirant Lo Blanch, primera edición, México 2020.

4. COFIRE, *LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE LAS OPERACIONES AMPARADAS EN COMPROBANTES FISCALES*, Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, primera edición, México 2019.
5. DE LA CUEVA, Arturo, *Derecho fiscal*, Ed. Porrúa, México, 2011.
6. LÓPEZ VILLA Juan Raúl, *Defensa fiscal estratégica vs presunción de operaciones inexistentes*, Editorial Flores, primera edición, México 2019.
7. MARGAÍN MANATOU, Emilio, *Facultades de comprobación fiscal*, Ed. Porrúa, Quinta edición, 2016.
8. MARGAÍN MANATOU, Emilio, *\_Introducción al estudio del derecho tributario mexicano\_*, Ed. Porrúa, Vigésimo segunda edición, 2014.
9. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, Ed. Oxford, México, 2014.
10. RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, Hortencia, “La inexistencia de operaciones. La naturaleza y el alcance del procedimiento para presumir la inexistencia de operaciones regulado por el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación”, *Materialidad, inexistencia, simulación y recharacterización de actos para efectos fiscales México, 2029 pp 199 - 224*
11. ZAVALA TOYA, Salvador, *Las presunciones en Derecho Civil*, tesis para optar el grado de magíster en Derecho con mención en Derecho civil, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 1991 consultado el día 22 de mayo del 2021.

- **DICCIONARIOS CONSULTADOS**

1. Diccionario de la Real Academia Española. Formato html, España, 2006, Disponible en Internet: <http://www.rae.es>

**Páginas web consultadas**

1. <https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/librosprodecon/69b1.pdf>
2. [cesmdfa.tfja.gob.mx](http://cesmdfa.tfja.gob.mx)
3. [argoscursaradio.com](http://argoscursaradio.com)

4. <https://www.youtube.com/watch?v=9M3RZr9xEhg>
5. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/5/2489/5.pdf>
6. <https://contaduriapublica.org.mx/wp-content/uploads/2020/11/Materialidad-de-las-operaciones.pdf>
7. [https://www.basham.com.mx/mailling/N\\_Razon\\_01\\_ESP.pdf](https://www.basham.com.mx/mailling/N_Razon_01_ESP.pdf)
8. <https://www.scmasociados.com/concepto-razon-de-negocios-para-la-determinacion-de-la-materialidad-fiscal-de-una-operacion/>
9. <https://www.amda.mx/wp-content/uploads/2019/12/anexo%205%20circular%2039%20de%202019.pdf>
10. <https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/librosprodecon/69b1.pdf>
11. <https://www.control2000.com.mx/blog/wp-content/uploads/CP-SAT-factureros-25jun19.pdf>
12. [https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/mx/pdf/2017/08/ao\\_impacto\\_operaciones\\_inexistentes\\_final.pdf](https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/mx/pdf/2017/08/ao_impacto_operaciones_inexistentes_final.pdf)
13. [https://www.bhrmx.com/boletines/Documentar\\_idónea\\_y\\_suficientemente\\_la\\_materialidad\\_de\\_operaciones\\_con\\_EFOS.pdf](https://www.bhrmx.com/boletines/Documentar_idónea_y_suficientemente_la_materialidad_de_operaciones_con_EFOS.pdf)
14. <https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/librosprodecon/69b1.pdf>
15. <https://home.kpmg/mx/es/home/tendencias/2018/06/articulo-69-b-del-codigo-fiscal-de-la-federacion.html>