

CÓMO ACREDITAR LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES PARA EFECTOS FISCALES¹

Blanca Estela MONTES DE OCA ROMERO²

SUMARIO

I. *Introducción.* II. *Requisitos de materialidad.* III. *La materialidad en documentos privados.* IV. *La materialidad con motivo de la cláusula antielusión. Simulación de actos jurídicos.* V. *Antecedentes internacionales del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.* VI. *Operaciones simuladas o inexistentes y cumplimiento a la materialidad de los actos.* VII. *Materialidad en implementación de nuevos proyectos de inversión que acredite la necesidad del bien o servicio que justifique.* VIII. *Objeciones de las autoridades al valor probatorio de los documentos privados.* IX. *Ley de Extinción de Dominio. Disposiciones antilavado de dinero. Delincuencia organizada. Contrabando. Defraudación Fiscal. Ley de Seguridad Nacional.* X. *Conclusión.* XI. *Fuentes de información.*

RESUMEN

En el ámbito del Derecho Fiscal, e incluso en otras ramas, cada vez es más común encontrarse con el término materialidad, motivo por el cual, se necesita aclarar cómo se acredita la materialidad de las operaciones en dicha materia.

ABSTRACT

In the field of Tax Law, and even in other branches, it is increasingly common to find the term materiality. That is why, reason for which, it is necessary to clarify how the materiality of the operations in this matter is accredited.

¹ Esta obra está inscrita ante el Registro Público del Derecho de Autor, con el número 03-2021-051312151500-01, 13 de mayo de 2021.

² Dr. en Der., Mtra. C. P. y C., por FDBNA., Lic. Der., por U. Pedregal La Salle, C.P. por ESCA, IPN, CERT. de carrera por IMCP, DHC por Claustro Nal. Doctores. H C., Colegiada y Miembro del CCPM, de BNA y del Claustro Nal. Doctores. H C, de la A. Nal. de Doctores en Der. Con Especialidad en Auditoría, Fiscal, A. Forense, Prevención de L. de dinero, Corrupción. Registros para Dictaminar en Materia Fiscal ante SHCP, SAT, S de F de la C.M., IMSS, INFONAVIT, Perito Contable, en Auditoría y en Criminalística ante el Poder Judicial, de la C. de M.; S de E, INE, TEJA; TCA., Aux. Esp. IFECOM, Autor y coautor de obras con registro en INDAUTOR, Litigante, Catedrático por más de 17 años en posgrado y licenciaturas.

En este sentido, este trabajo abarca puntos torales que demuestran la acreditación de la materialidad de las operaciones.

PALABRAS CLAVE

Materialidad. Derecho Fiscal. Documentos. Operaciones. Facultad de comprobaciones. Legislación. Sociedades Anónimas.

In this sense, this work covers, key points that demonstrate the accreditation of the materiality of the operations.

KEY WORDS

Materiality. Tax Law. Documents Operations. Faculty of checks. Legislation. Anonymous Societies.

I. INTRODUCCIÓN

En el día a día, a la autoridad competente en cualquier medio, tiempo o razón que lo requiera o en el ejercicio de facultades de comprobación, es importante demostrarle que las operaciones de una entidad, persona moral y persona física, son verdaderas, válidas, así como, la materialización de todas y cada una de ellas.

Ya sea con documentación que demuestre el origen y procedencia de los actos, acciones o hechos; que se cuente con los registros contables, en forma clara, amplia, analítica, objetiva, sustentable, fehaciente; o con la acreditación que se considere pertinente para verificar el origen de dichas operaciones.

Lo anterior, para el buen desarrollo de su actividad preponderante empresarial, cualquiera que sea, o de una actividad independiente con el objeto de no contravenir el buen desarrollo del ente social o de la persona física.

Esto es, con el soporte *documental y materialidad* de toda la operación, incluso desde el nacimiento de la persona moral, así como de la cobranza, traspasos entre cuentas de la entidad, préstamo o recuperación de créditos otorgados, con el original del contrato celebrado, la forma de pago, en su caso, de qué cuenta bancaria efectuaron retiros o préstamos.

Por otra parte, si provienen de operaciones del extranjero, presentar las constancias de recepción del impuesto sobre la renta y declaraciones de entero de retenciones, o en otros supuestos, con documentación comprobatoria que demuestre su origen y procedencia.

Así como el registro contable de todas las operaciones para aclarar en forma amplia, analítica, objetiva, sustentable y fehaciente, con la documentación comprobatoria que considere pertinente, que demuestre la materialidad de cada una de aquéllas e, incluso, el origen de los recursos.

II. REQUISITOS DE MATERIALIDAD

Desde la perspectiva del CFPC, LISR, LFPCA, CFDI. Tesis y criterios jurisdiccionales. Servicios y pagos en general (asesoría y consultoría)

En nuestro México, cada día se observa más, el hecho que, una operación reúna o no el *requisito de materialidad*, puede conllevar diversas implicaciones fiscales, entre las que se destacan:

- i. El rechazo de deducciones para efectos del impuesto sobre la renta;
- ii. Lo que repercute en ingresos u omisión de estos;
- iii. Una base más alta para el cálculo de este impuesto;
- iv. La improcedencia del impuesto al valor agregado acreditable correspondiente; y,
- v. Consecuentemente, la negativa en devoluciones de éste.
- vi. Generalmente, representa un impacto económico considerable en los contribuyentes;

Dentro de la legislación mexicana, no se identifica definición o concepto respecto a las características que debe tener el *atributo de la materialidad*, ni un listado, detalle de los requisitos y extremos que ésta implica; dicha figura y sus alcances han sido objeto de estudio reiterado por parte del Poder Judicial de la Federación (PJF), el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), así como el propio Servicio de Administración Tributaria (SAT); en la medida, en que cada vez, son más las controversias suscitadas por *temas de materialidad en tratándose de las contribuciones*.

Es por ello que, para acreditar la *materialidad* de las operaciones que amparen, se debe contar con la documentación idónea, objetiva, sustentable y fehaciente, que compruebe que éstas realmente existen o existieron; esto es, no solo con comprobantes fiscales.

En ese sentido y, *para fines fiscales, la materialidad* es aquel atributo que reúnen las operaciones que efectuó determinado individuo (persona física) o ente (persona moral), ya sea con sus clientes o sus proveedores, que cuentan con suficiente *evidencia material y sensible para demostrar su efectiva realización*, así en el ámbito fiscal, e incluso en cualesquiera otros; así que, cada vez es más común encontrarse con dicho término.

Por tanto, conceptualmente el vocablo –materialidad– se define como aquella cualidad de ser *material o relativo a la materia física*, sin embargo, el verbo –materializar– se entiende como aquella acción de dar naturaleza material y sensible a un acto o acción, proyecto, idea o un sentimiento.

El Artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles establece que el actor debe probar los hechos constitutivos de su acción y el reo los de sus excepciones. Esto significa que inicialmente es el contribuyente debe probar los hechos, ante una acción que pudiera entablar en un proceso fiscal. Por tanto, “el que afirma, tiene que probar”³.

Ahora bien, *el aspecto de materialidad* ha jugado un papel importante en los rechazos de solicitudes de devolución de saldos a favor de las contribuciones federales, así como; desistimientos de devolución del impuesto al valor agregado y en materia de impuesto sobre la renta como son; las deducciones y sus requisitos (fiscales), ambas situaciones por considerar que la falta de pruebas respecto a *la realidad material de la operación está íntimamente* ligada con las operaciones inexistentes, y con contribuyentes que emiten comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material para la prestación de los servicios o la enajenación de bienes, al extremo de que por falta de materialidad se encuadre en un tipo de fraude fiscal y o bien hasta de delito penal con las penas correspondientes.

En los últimos tiempos, cuando por diversas formas de ejercicio de facultades de comprobación y en los procedimientos de devolución de saldos a favor de contribuciones, se siguen incrementando notablemente la tendencia de las *autoridades fiscalizadoras de analizar cuestiones de materialidad*, en relación con las diversas operaciones de los contribuyentes, determinando si se cuenta o no con la documentación soporte suficiente para demostrar la materialidad de dichas operaciones.

Respecto al actuar discrecional de las autoridades fiscales, a decir del TFJA, en una jurisprudencia actual, ya se contemplan estas situaciones, cuyo rubro es: “IMPUESTO SOBRE LA RENTA. LA AUTORIDAD TIENE FACULTADES PARA CUESTIONAR LA MATERIALIDAD DE LOS HECHOS QUE SUSTENTAN LOS INGRESOS GRAVADOS Y LOS GASTOS DEDUCIDOS”. El mismo se encuentra apegado a derecho, cuando se trata de cuestiones de *materialidad de las opera-*

³ Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC).

*ciones de los contribuyentes, solicitándose, en ejercicio de sus facultades de revisión, la documentación soporte que acredite las operaciones que generaron los ingresos gravados o los gastos deducidos; es decir, no basta con la exhibición de los registros contables, los contratos, los comprobantes fiscales digitales por Internet y sus respectivos pagos (transferencias bancarias o estados de cuenta bancarios), sino que se requiere la *documentación y evidencia necesarias para acreditar que las operaciones son reales, existieron o existen; va más allá de ello*⁴.*

Esta postura ha sido confirmada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis 1a. CXCVII/2013 (10a.), "COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE SUS REQUISITOS RESPECTIVOS NO IMPLICA QUE EN AUTOMÁTICO PROCEDA LA DEVOLUCIÓN O ACREDITAMIENTO SOLICITADO CON BASE EN ELLOS". Refiere que, el cumplimiento de los requisitos aplicables a comprobantes fiscales no implica que proceda automáticamente el efecto fiscal que el contribuyente pretende. De ahí, en caso de ser cuestionado en la *fiscalización, el contribuyente debe demostrar la materialidad de las operaciones que generaron los ingresos gravados y los gastos deducidos*⁵.

Por otra parte, el *Artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA)*, precisa que en los juicios que se tramiten ante TEJA, el actor que pretende se reconozca o se haga efectivo un derecho subjetivo, deberá probar los hechos de los que deriva su derecho y la violación de éste, cuando esta última consista en hechos positivos; y el demandado hará lo propio respecto a sus excepciones⁶.

Por tanto, pretender probar en un juicio contencioso, será demostrar los hechos, y en su caso, las violaciones de las autoridades, con fundamento en el *Artículo 42 de la LFPCA*, el cual establece que las resoluciones y actos administrativos se presumirán legales. Sin embargo, las autoridades deberán probar los hechos que los motiven cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho⁷.

⁴ Tesis VIII-J-2aS-62, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, Año IV, No. 31, febrero de 2019, p. 31.

⁵ Tesis 1a. CXCVII/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XXI, t. 1, junio de 2013, p. 601.

⁶ Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA).

⁷ *Idem*.

Siendo que la documentación idónea dependerá del tipo de operación (adquisición de bienes, otorgamientos de uso y goce, servicios, etcétera). Respecto a los servicios, por su propia naturaleza de intangibilidad, se encuentran mayores complicaciones *para acreditar su materialidad*. Así, a partir de los procesos de auditoría en los que se ha intervenido, actuando en otros diversos como perito incluso tercero en discordia en los que se ha también intervenido, y de la jurisprudencias y tesis referidas publicadas, se enlistan algunos *ejemplos comunes para acreditar materialidad* en el tema de servicios, sin que los mismos sean limitativos o exclusivos:

- i. Fotografías;
- ii. Información del personal;
- iii. Bitácoras;
- iv. Comunicados;
- v. Correos electrónicos;
- vi. Presentaciones;
- vii. En minutas de reuniones;
- viii. Cotizaciones;
- ix. Órdenes de compra, reportes, etcétera.

En ese orden de ideas, en el contexto de un juicio de nulidad, se pudiera negar lisa y llanamente algún el hecho, no obstante, siempre se deberá *probar materialmente*, incluso la negativa; principalmente que las pruebas aportadas en cada caso sean las necesarias para demostrar, como son, entre otras:

- i. Documentos públicos, de autoridades doctas de dar fe, como los fedatarios públicos;
- ii. Documentos privados, elaborados por particulares, debidamente firmados y acreditando cargo, puesto o circunstancia por la que se elaboran (cédula);
- iii. Aquellas en las que consten los hechos (como la de inspección, a través de la presencia del Magistrado del Tribunal, para que los presencié y se infiera la materialidad de las operaciones).

De la misma manera, la principal prueba para demostrar las operaciones realizadas por los contribuyentes, son los *documentos* con los cuales se deben soportar los “CFDI”, dentro de los que destacan, enunciativamente:

- Situación del cumplimiento de obligaciones fiscales de las personas con las que se guarden relación comercial o mercantil;
- Instrumentos notariales de la o las empresas, con las que se tiene relación comercial o mercantil;
- Nombre, denominación o razón social de los principales clientes del negocio o establecimiento, el monto de las operaciones celebradas con cada uno, así como el de las cantidades deducidas por cualquier concepto;
- Domicilios del o los clientes, así como sucursales, donde desarrollen sus actividades económicas;
- Diversos tipos de actividades de las personas con las que se llevaron a cabo las actividades económicas;
- Estados de cuenta de las personas con las que se realizaron actividades económicas, donde se refleje la operación;
- En general, todo monto y tipo de operación celebrada con alguna persona, física o moral, documentalmente acreditada;
- Títulos de crédito: pagarés, letras de cambio, cheques o cualquier otro documento, que amparen las operaciones realizadas;
- Contratos y demás instrumentos notariales;
- Datos de almacenes, tanto personales como del cliente o proveedor;
- Procedimientos, medios, fechas y demás datos sobre las entregas de bienes o mercancías;
- Detalles de inventarios, en su caso, controles volumétricos;
- Fin o fines del negocio o actividad;
- Impacto o beneficios adquiridos; y,
- Perfiles de las personas con las que se realizaron las actividades económicas.

Por lo anterior, la información y documentación acreditará, ante las autoridades fiscales, que las *operaciones se realizaron materialmente* y, con ello, se evitarán problemas que trasciendan al causante y su patrimonio⁸.

La mayor parte de esta información, la deben proporcionar las personas con quienes se realizaron las actividades económicas por las cuales se generó un CFDI; (sin embargo, estas personas pueden alegar cuestiones de privacidad, por lo que es importante indicarles que pueden tachar los datos personales o privados) en los documentos proporcionados y dejar la información que refleje la operación o actividad por la que se contrató o se celebró el acto jurídico. En caso de no contar con toda la información, puede trascender al hecho de que la autoridad considere que *no se cumplió con demostrar la materialidad de las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales*.

Es importante que *los "CFDI" amparen la materialidad* que demuestre las operaciones consignadas en estos, así lo dispone el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito de la SCJN, que a rubro siguiente señala: "COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE DEBE DEMOSTRAR LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES CONSIGNADAS EN ÉSTOS, CUANDO POR LAS CARACTERÍSTICAS DEL DOMICILIO EN EL QUE SUPUESTAMENTE SE LLEVARON A CABO SE PRESUMA SU INEXISTENCIA"⁹. Esto es, si al realizar una visita domiciliaria la autoridad encuentra que las características del domicilio fiscal son insuficientes para sustentar las operaciones que el contribuyente afirma se llevaron a cabo en éste, por carecer de infraestructura, dimensiones o empleados, entre otros aspectos, es válido que presuma la inexistencia de aquéllas o presuntamente, de operaciones simuladas o ficticias¹⁰.

Lo anterior, en el entendido de que los comprobantes fiscales únicamente son documentos que pretenden dar testimonio sobre algo que supuestamente existió, como un acto gravado para deducir y acreditar determinados conceptos y realidades con fines tributarios. Es por tanto que, el contribuyente debe *demonstrar la materialidad de las operaciones consignadas en los comprobantes*, pues de

⁸ SHCP, SAT.

⁹ Tesis I.4o.A.161 A (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. III, abril de 2019, p. 1999.

¹⁰ *Idem*.

resultar aquéllas inexistentes o inverosímiles, éstos no pueden tener efecto fiscal alguno.

Por lo que, resulta de suma importancia *enfaticar que la materialidad* ocupa una posición central en los esfuerzos de las jurisdicciones en el ámbito fiscal nacional e internacional, que tomará importancia al regular la economía digital (el empleo de la red como plataforma global para la creación de riqueza, así como la distribución y consumo de bienes y servicios, cuyo objetivo es cubrir las necesidades de la sociedad), esto derivado de su naturaleza, *per se*, intangible.

De todo lo anterior, es recomendable contar, obtener y conservar toda evidencia, en el día a día de las operaciones, previo a cualquier requerimiento o revisión por parte de las autoridades fiscales, con los elementos necesarios para una respuesta debidamente soportada, evitando así cargas administrativas adicionales para el contribuyente, como lo es por:

- A. Servicios profesionales (asesoría, consultoría);
- B. Pago de los servicios recibidos;
- C. Subcontratación (*outsourcing*);
- D. Servicios de administración;
- E. Trámites en general;
- F. Custodia de bienes en general;
- G. Soluciones de personal;
- H. De edificación; y
- I. Otros.

Evidentemente, los servicios y pagos en general (asesoría y consultoría), subcontratista por trabajos de edificación, administrativos y trámites fiscales, administración y custodia de cajas, servicios profesionales, nóminas, RCV, IFONAVIT, IMSS, pago de IVA y subcontratación o de soluciones de personal, se debe contar con:

- i. Contratos celebrados con cada proveedor;
- ii. Los soportes documentales y su registro contable respectivo;
- iii. La documentación comprobatoria que acredite la forma de pago señalando:

- a) Si se paga mediante cheque, transferencia, efectivo, tarjeta de crédito o débito o, en su caso;
- b) Si dichos pagos se efectuaron con cualquier otra forma de pago;
- c) Para tal efecto, el soporte documental respectivo;
- d) Identifique clara y plenamente dichos pagos en los estados de cuenta correspondientes;
- e) Señalar tasa y separar el impuesto al valor agregado respectivo¹¹.

Y con la *documentación material* que se acredite:

- i. Con independencia del concepto que aparece en la factura o comprobante fiscal, así como del que está redactado en el contrato respectivo, deberá explicar detalladamente el tipo de servicio adquirido, así como la forma en que éste se llevó a cabo por parte de su proveedor, es decir, *¿en qué consistió el servicio?*
- ii. Deberá señalar la fecha en que su proveedor inició la prestación del servicio, así como la fecha en que éste concluyó, esto es, *¿cuándo se llevó a cabo el servicio?*
- iii. Deberá señalar si el servicio se prestó en las instalaciones de esa contribuyente y, de ser el caso, precisar si fue en su domicilio fiscal o en alguna sucursal o establecimiento; en el caso de que se hubiera prestado en las instalaciones del proveedor del servicio, deberá indicar la dirección correspondiente; así como, explicar cómo controla el acceso del personal que, en su caso, presta el servicio; al respecto deberá proporcionar las bitácoras, libretas de registro o algún otro documento que evidencie la entrada del personal a sus instalaciones, esto es, *¿en dónde se llevó a cabo el servicio?*
- iv. Por los documentos correspondientes a servicios administrativos y gastos de administración, *¿con qué se amparan los servicios y/o bienes recibidos?*
- v. En el caso de que el pago se haya realizado a través de compensación, condonación, novación, confusión o alguna otra forma de

¹¹ Leyes INFONAVIT, IMSS, RCV, IVA.

extinción de las obligaciones, distinta al pago, deberá aportar la información y documentación que respalde dicha operación, esto es, *¿cómo pagó por el bien o servicio prestado?*

- vi. Sobre el particular, deberá explicar detalladamente las razones por las cuales, atendiendo a la actividad económica que realiza, decidió adquirir el bien o servicio que nos ocupa, acompañando la evidencia documental que, directa o indirectamente, demuestre su dicho, o sea, *¿cuál fue la razón del negocio que justificó la realización de la operación?*

Por otra parte, si se requiere del servicio, se justifica esencialmente;

- a. *Con motivo de los elementos* que se requieren, para atender la solicitud de servicios de los clientes;
- b. O la necesidad del bien o servicio, con motivo de la *retroalimentación efectuada* por los clientes de la empresa;
- c. *Por tales circunstancias*, deberá adjuntar la documentación que, directa o indirectamente, demuestre dicha situación.

Por ejemplo: resultado de las *encuestas practicadas a sus clientes*, incluyendo el formato de esta con el nombre del cliente que corresponda; copia de la correspondencia o impresión de correos electrónicos donde se desprendan las sugerencias o quejas que al respecto manifestaron sus clientes; o bien, cualquier otro documento que evidencie que el servicio o bien lo adquirió con motivo de la retroalimentación efectuada por los clientes.

Así las cosas, *inherentes a la materialidad*, se debe cumplir con los elementos documentales necesarios, a saber:

1. Las bitácoras, libretas de registro o algún otro documento que evidencie la entrada del personal a sus instalaciones. En caso de que el acceso al inmueble lo controle alguna empresa de seguridad privada o de personal subcontratado, deberá proporcionar la documentación social de la citada empresa, así como los contratos o convenios suscritos con la misma, vigentes al momento en que se prestó el servicio, esto es, *en el caso de que el servicio se haya realizado en las instalaciones de esa contribuyen-*

te, indicar ¿cómo fue que controló el acceso del personal de su proveedor al interior del inmueble?

2. En caso de que el personal que prestó el servicio residiera en otra ciudad, indique, *¿quién se encargó de la transportación a la empresa, hotel, aeropuerto o terminal de transporte de personal?* Debiendo indicar si utilizó medios de transporte propios o arrendados, adjuntando en su caso la factura comercial del vehículo o el contrato de arrendamiento financiero correspondiente, o bien si contrató alguna empresa de transportación de personal para llevar a cabo los traslados del personal que le prestó el servicio.
3. Contar, en su caso, con manuales de operación, guías técnicas, informes de los avances y resultados del proyecto, o cualquier otro elemento que, a la naturaleza de la operación, evidencie que el acuerdo de voluntades que suscribió con su proveedor se realiza tal como se tenía pactado, esto es, *¿cómo fue que se materializó el servicio?*
4. Indicar cómo se contactó con el proveedor, si fue a través de un medio masivo de comunicación, publicidad electrónica, contacto directo, correo electrónico, recomendación de algún cliente o diverso proveedor, entre otros, anexando, en su caso, la documentación que directa o indirectamente demuestre esta situación, es decir, *¿cómo fue que conoció al proveedor y de qué forma lo contactó?*
5. Explicar si eligió al proveedor atendiendo al costo de servicio, a su prestigio, a alguna promoción, para extinguir algún adeudo previo con él, por recomendación de un cliente o proveedor, entre otros, anexando, en su caso, la documentación que directa o indirectamente demuestre esta situación, esto es, *¿qué criterios tomó en consideración para elegir al proveedor del bien o servicio?*
6. Indicar si hubo intercambio de correspondencia, correos electrónicos, reuniones de trabajo, entre otros, anexando, en su caso, la documentación que directa o indirectamente demuestre esta situación; asimismo, deberá proporcionar el o los nombres de las personas con quienes tuvo el contacto directo para la celebración del contrato, precisando sus nom-

bres, puesto que ocupan en la empresa de su proveedor, y en su caso números de teléfono y direcciones de correo electrónico, esto es, *¿cómo fue la negociación del contrato de prestación de servicios?*

7. 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; asimismo, deberá precisar el medio que se utilizó para conocer esta contraprestación, esto es, *¿cómo fue que se pactó la contraprestación del bien o servicio adquirido?*
8. Señalar si el contrato fue revisado por el personal de algún despacho de abogados o de consultoría jurídica, o por algún abogado externo o interno de la empresa; de ser lo primero, deberá señalar la denominación social del despacho, registro federal de contribuyentes y, en su caso, el contrato de prestación de servicios con éste; si se trata de un abogado externo o que forma parte de la empresa, deberá precisar el nombre, registro federal de contribuyentes, número telefónico y número de cédula profesional o carta de pasante, esto es, *¿algún tercero participó en la elaboración o revisión del contrato antes de ser firmado por las partes contratantes?*
9. En su caso, precisar si algún fedatario público, asesor externo, contralor o comisario, estuvo presente al momento de la firma del contrato y, de ser el caso, proporcionar el nombre, teléfono y dirección electrónica de aquéllos, esto es, *¿en qué lugar se firmó el contrato?*
10. Conservar copia del poder notarial o de la identificación oficial del representante legal, o solicitarla, esto es, *¿de qué manera el representante legal del proveedor acreditó tener las facultades suficientes para suscribir el contrato a nombre de la empresa prestadora del servicio?*
11. Dar seguimiento al servicio por parte de un encargado de la empresa que lo recibe, por tiempo, modo, lugar y circunstancias, bitácoras de la que se desprenda información en relación con las cláusulas del contrato, esto es, *¿cómo verificó o supervisó que el proveedor del servicio cumpliera en tiempo y forma con las obligaciones adquiridas en el contrato?*
12. Tratándose de gastos de asesoría o capacitación indicar, *¿cuántas personas recibieron la asesoría o capacitación?* Entre otros, detallando el

nombre, el RFC, el puesto que ocupan en la empresa, funciones que realizan en la empresa y número de seguridad social proporcionado por el Instituto Mexicano de Seguro Social.

13. Conservar toda la documentación e información previa a la celebración del contrato, pues de esa manera se fortalece acreditar la materialidad de las operaciones; de ahí que sea importante mantener correos, propuesta de servicios (de compra o comercialización), cotizaciones, etc., esto es, *¿se requiere conservar la información que se utilizó en la negociación previa a la firma del contrato?*
14. Como práctica legal, es recomendable que se celebre convenio de terminación, para efectos de la materialidad, administrado con otras probanzas; constituye una buena práctica para reforzar la deducción, esto es, *¿se requiere un convenio de terminación de contrato una vez cumplido el objeto de este? Y contar con la documentación adicional al contrato, entre otros, minutas, propuestas de servicios, bitácoras, informes periódicos, póliza, medio de pago, correos electrónicos, nombre y cargos de las personas con quienes se negoció y el CFDI.*
15. Justificación de la razón de negocios, desde el ámbito corporativo; el objeto social se puede definir como uno de los elementos esenciales del contrato de sociedad, hace referencia a las actividades que la sociedad desarrolla o ha de desarrollar, es el medio que utiliza la sociedad para conseguir su fin último, que normalmente es el de obtener un beneficio económico que repartir entre los socios; y su relación con la actividad preponderante manifestada en el RFC¹².

En lo sucesivo se *abordarán cuestiones técnicas legales*, de cumplimiento en diversas normas, para ilustrar y dar seguimiento, desde la constitución de una sociedad, ente jurídico, y de personas físicas; *la normatividad de cumplimiento a la materialidad de las operaciones o actos constitutivos de legalidad y por derecho*, del día a día de su operatividad y el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y de los comprobantes de cada operación que materialmente las comprueben y/o se emiten.

¹² SHCP, SAT.

III. LA MATERIALIDAD EN DOCUMENTOS PRIVADOS

Atendiendo a la Ley General de Sociedades Mercantiles, Secretaría de Economía, Código Civil Federal, Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto sobre la Renta, Código Federal de Procedimientos Civiles. Criterios jurisdiccionales, jurisprudencias del Tribunal Federal de Justicia Administrativa

Por todo lo anterior y atentos a los requisitos del acto constitutivo del ente jurídico, en términos de:

1. *Ley General de Sociedades Mercantiles*

Artículo 5o. Las sociedades se constituirán ante fedatario público y en la misma forma se harán constar sus modificaciones. El fedatario público no autorizará la escritura o póliza cuando los estatutos o sus modificaciones contraven- gan lo dispuesto por esta Ley.

La sociedad por acciones simplificada se constituirá a través del procedimiento establecido en el Capítulo XIV de esta Ley (Capítulo adicionado con denomi- nación reformada DOF 14-03-2016).

Artículo 6o. La escritura o póliza constitutiva de una sociedad deberá conte- ner:

(...)

II. El objeto de la sociedad¹³.

Artículo 260. *La sociedad por acciones simplificada es aquella que se consti- tuye con una o más personas físicas que solamente están obligadas al pago de sus aportaciones representadas en acciones.* En ningún caso las personas físicas podrán ser simultáneamente accionistas de otro tipo de sociedad mer- cantil a que se refieren las fracciones I a VII, del artículo 1o. de esta Ley, si su participación en dichas sociedades mercantiles les permite tener el control de la sociedad o de su administración, en términos del artículo 2o., fracción III de la Ley del Mercado de Valores¹⁴.

¹³ *Idem.*

¹⁴ Ley General de Sociedades Mercantiles.

2. *Secretaría de Economía*

Constitución de Sociedad por Acciones Simplificada (SAS)

¿Deseas constituir tu empresa bajo el nuevo régimen de sociedad simplificada? ¿Eres una persona física y tienes en mente empezar tu empresa o negocio? Realiza tu trámite en línea de manera sencilla inmediata y sin costo ante la Secretaría de Economía (SE).

Recuerda que una sociedad simplificada es el nuevo régimen societario que permitirá a una o más personas físicas constituir su empresa a través de medios electrónicos con todos los efectos legales y donde la intervención del fedatario público es opcional¹⁵.

3. *Código Civil Federal*

Artículo 2693.- El contrato de sociedad debe contener:

(...)

III. El objeto de la sociedad¹⁶.

4. *Código Fiscal de la Federación*

Artículo 29-A. *Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el Artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos (...)*

VIII. *Tratándose de mercancías de importación:*

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

b) En importaciones efectuadas a favor de un tercero, el número y fecha del documento aduanero, los conceptos y montos pagados por el contribuyente directamente al proveedor extranjero y los importes de las contribuciones pagadas con motivo de la importación.

Artículo 59. *Para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:*

I. Que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente,

¹⁵ Página de la Secretaría de Economía.

¹⁶ El Código Civil Federal.

corresponde a operaciones celebradas por él, aun cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona, siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.

II. Que la información contenida en los sistemas de contabilidad, a nombre del contribuyente, localizados en poder de personas a su servicio, o de accionistas o propietarios de la empresa, corresponde a operaciones del contribuyente.

III. Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

Para los efectos de esta fracción, se considera que el contribuyente no registró en su contabilidad los depósitos en su cuenta bancaria cuando, estando obligado a llevarla, no la presente a la autoridad cuando ésta ejerza sus facultades de comprobación.

También se presumirá que los depósitos que se efectúen en un ejercicio fiscal, cuya suma sea superior a \$1,285,670.00 en las cuentas bancarias de una persona que no está inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes o que no está obligada a llevar contabilidad, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

No se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando, antes de que la autoridad inicie el ejercicio de sus facultades de comprobación, el contribuyente informe al Servicio de Administración Tributaria de los depósitos realizados, cubriendo todos los requisitos que dicho órgano desconcentrado establezca mediante reglas de carácter general.

IX. Que los bienes que el contribuyente declare haber exportado fueron enajenados en territorio nacional y no fueron exportados, cuando éste no exhiba, a requerimiento de las autoridades fiscales, la documentación o la información que acredite cualquiera de los supuestos siguientes:

a) La existencia material de la operación de adquisición del bien de que se trate o, en su caso, de la materia prima y de la capacidad instalada para fabricar o transformar el bien que el contribuyente declare haber exportado.

b) Los medios de los que el contribuyente se valió para almacenar el bien que declare haber exportado o la justificación de las causas por las que tal almacenaje no fue necesario.

c) Los medios de los que el contribuyente se valió para transportar el bien a territorio extranjero. En caso de que el contribuyente no lo haya transportado, deberá demostrar las condiciones de la entrega material del mismo y la identidad de la persona a quien se lo haya entregado.

La presunción a que se refiere esta fracción operará aun cuando el contribuyente cuente con el pedimento de exportación que documente el despacho del bien¹⁷.

5. Ley del Impuesto al Valor Agregado

Me referiré a *servicios independientes, documentación y materialidad* de estos, y a los conceptos de cobro por servicios de importación, servicio de entrada, salida del almacén, almacenaje, servicios logísticos, servicio de facturación, entrega de envío, todos ellos gravados a la tasa del 16%, de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículos 14, fracciones I y VI; 16, 17, así como el 24, fracción I.

Artículo 14. Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes:

I. La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.

(...)

VI. Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

Artículo 16. Para los efectos de esta Ley, se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando en el mismo se lleva a cabo, total o parcialmente, por un residente en el país.

Artículo 17. En la prestación de servicios se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en el que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas, salvo tratándose de los intereses a que se refiere el Artículo 18-A de esta Ley, en cuyo caso se deberá pagar el impuesto conforme éstos se devenguen.

Artículo 24. Para los efectos de esta Ley, se considera importación de bienes o de servicios:

¹⁷ Código Fiscal de la Federación.

I. La introducción al país de bienes.

(...)

También se considera introducción al país de bienes, cuando éstos se destinen a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior a las mercancías nacionales o a las importadas, en definitiva, siempre que no hayan sido consideradas como exportadas en forma previa para ser destinadas a los regímenes aduaneros mencionados¹⁸.

Así también, que se indique, *por qué considera que el gasto es estrictamente indispensable para los fines de su actividad*, para lo cual deberá demostrar *documental y materialmente* lo siguiente:

- a. Que el gasto esté destinado o relacionado directamente con la actividad de la empresa;
- b. Que sea necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta;
- c. Que, de no producirse, se afectarían sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo;
- d. Que deben representar un beneficio o ventaja para la empresa en cuanto a sus metas operativas; y,
- e. Que debe estar en proporción con las operaciones del contribuyente.

Además, es importante precisar que la información y documentación, al ser la evidencia de la *operación material* del gasto que el contribuyente hizo deducible para efectos del impuesto sobre la renta (según corresponda al ejercicio, impuesto empresarial a tasa única) y acreditable para efectos del impuesto al valor agregado, la misma *forma parte de su contabilidad* que está obligado a llevar en términos del *Artículo 28, fracciones I y II y penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, en relación con el Artículo 29, fracción I del Reglamento del Código Fiscal de la*

¹⁸ Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Federación y el Código de Comercio en su Artículo 33; por lo que se atiende a los sistemas de contabilidad que deberán apegarse conforme a éste último:

Artículo 33. El comerciante está obligado a llevar y mantener un sistema de contabilidad adecuado. Este sistema podrá llevarse mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor se acomoden a las características particulares del negocio, pero en todo caso deberá satisfacer los siguientes requisitos mínimos:

A) Permitirá identificar las operaciones individuales y sus características, así como conectar dichas operaciones individuales con los documentos comprobatorios originales de las mismas;

B) Permitirá seguir la huella desde las operaciones individuales a las acumulaciones que den como resultado las cifras finales de las cuentas y viceversa;

C) Permitirá la preparación de los estados que se incluyan en la información financiera del negocio;

D) Permitirá conectar y seguir la huella entre las cifras de dichos estados, las acumulaciones de las cuentas y las operaciones individuales;

E) Incluirá los sistemas de control y verificación internos necesarios para impedir la omisión del registro de operaciones, para asegurar la corrección del registro contable y para asegurar la corrección de las cifras resultantes¹⁹.

Así también, lo que establece el *Artículo 28 Código Fiscal Federal*, respecto a los libros y registros sociales, documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, papeles de trabajo, estados de cuenta, control de inventarios, cuentas especiales, sistemas electrónicos de registro fiscal y la que obliguen otras leyes:

Artículo 28. Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

I. (...) así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

¹⁹ Código de Comercio, Capítulo III, contabilidad mercantil.

- Libros Diario, Mayor y registros sociales de actas o asambleas, registro de acciones y de accionistas;
- Documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones;
- Papeles de trabajo, estados de cuenta, control de inventarios, cuentas especiales;
- Sistemas electrónicos de registro fiscal (facturación, recibos de honorarios, recibos de nómina, cancelaciones);
- Y la que obliguen otras leyes²⁰.

A este tenor, cabe considerar el Artículo 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, para los efectos del Artículo 28, fracciones I y II del Código, estándose a lo siguiente:

- Los documentos e información que integran la contabilidad en cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad;
- Libros Diario, Mayor y registros sociales de actas o asambleas, registro de acciones y de accionistas;
- Declaraciones provisionales, anuales, informativas y las definitivas;
- Documentación comprobatoria de los asientos;
- Acciones, partes sociales y títulos de crédito; y,
- Contratos laborales, avisos afiliatorios y los comprobantes de cuotas de seguridad social²¹.

6. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

Artículo 17, primer párrafo, fracción I, inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2014:

Artículo 17. Para los efectos del artículo 16 de esta Ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de:

I. Enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:

²⁰ Código Fiscal Federal.

²¹ Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

a) Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada²² [Para su mejor comprensión: normalmente el comprobante al que se refiere esta fracción coincide con el momento en que el bien se entrega o en que el servicio ya fue proporcionado. Sin embargo, es recomendable que la expedición del mismo no se haga, sino hasta los momentos mencionados, para evitar una acumulación anticipada del total del ingreso].

b) Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio [Para su mejor comprensión: de acuerdo con el Artículo 2284 del Código Civil Federal, debemos precisar que, en el caso de compraventa, la entrega del bien puede ser real, jurídica o virtual. La entrega real consiste en la tradición material de la cosa vendida o del título. si se trata de un derecho. La jurídica, cuando aun sin estar entregada materialmente la cosa, la ley la considera recibida por el comprador. La virtual, cuando el comprador acepta que la cosa vendida queda a su disposición y el vendedor que la conserva en su poder sólo tendrá los derechos y obligaciones de un depositario²³. Por lo tanto, solo si hay entrega real, la persona moral debe acumular el total del ingreso en el caso de enajenación].

c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos²⁴ [Para su mejor comprensión: en el caso de que el precio se cobre o sea exigible totalmente, el monto correspondiente debe acumularse en la fecha en que ocurra dicho cobro o la exigibilidad de éste. De igual forma, cuando el cobro o la exigibilidad son parciales, se debe acumular el total del ingreso y no solamente lo cobrado o exigible].

En cuanto a la exigibilidad, el Artículo 2190 del Código Civil considera exigible aquella deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho. Es decir que, para efectos de esta Ley, si el hecho que sucede primero es el vencimiento del pago para el cliente, en esa fecha se debe acumular el ingreso por enajenación o prestación del servicio²⁵.

Si bien lo anterior, la Resolución Miscelánea, en su Regla 3.2.23 da la opción cuando no se haya entregado el comprobante fiscal, se haya entregado el bien o se haya prestado el servicio, en cuanto solo acumular el saldo que se tenga de los anti-

²² Ley del Impuesto sobre la Renta.

²³ Código Civil Federal.

²⁴ *Idem*.

²⁵ Código Civil, *op. cit.*

cipos sobre la contraprestación pactada al cierre del ejercicio fiscal, sobre los cuales se podrá deducir el costo de lo vendido estimado que corresponda sobre dichos cobros o anticipos²⁶.

7. Criterios jurisdiccionales

CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL (CSD). A JUICIO DEL ÓRGANO JUDICIAL NO SE ACTUALIZAN LAS HIPÓTESIS DE CANCELACIÓN PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 17-H, FRACCIÓN X, INCISO C), DEL CFF, SI NO SE HA EJERCIDO ALGUNA DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN REGULADAS EN EL ARTÍCULO 42 DEL MISMO ORDENAMIENTO LEGAL²⁷. El Artículo 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación (CFF), establece como uno de los supuestos para que proceda la cancelación de los CSD, el que las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación tengan conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas y por su parte, *el diverso 42 del mismo ordenamiento legal, prevé los diversos procedimientos mediante los cuales las autoridades fiscales ejercerán sus facultades de comprobación*. En ese sentido, el Órgano Judicial consideró que para que se actualicen las hipótesis de cancelación de los CSD previstas en el Artículo 17-H, fracción X, inciso c), del CFF, en particular la consistente en *“que la autoridad fiscal detecte que los comprobantes fiscales digitales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas”*, no basta con que la resolución determinante de la cancelación se sustente en el procedimiento previsto en el Artículo 69-B del CFF, seguido y agotado en contra del contribuyente, sino que es necesario que *dicha autoridad hubiere ejercido alguna de las facultades de comprobación reguladas por el diverso Artículo 42 del mismo Código, toda vez que el citado procedimiento es una facultad diversa a las de comprobación con que cuenta la autoridad, tan es así que en su último párrafo, dispone que sólo en ejercicio de facultades de comprobación la autoridad fiscal podrá determinar los créditos fiscales que correspondan y considerar como actos o contratos simulados a las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales*.

²⁶ Resolución Miscelánea, Regla 3.2.23.

²⁷ Juicio Contencioso Administrativo en la vía ordinaria, Sala Regional del Pacífico del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, 28/2018 (Aprobado 4ª. Sesión Ordinaria, 20/04/2018).

PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. LA MATERIALIDAD DE LOS SERVICIOS AMPARADOS EN LOS COMPROBANTES FISCALES PUEDE ACREDITARSE CON DOCUMENTACIÓN IDÓNEA²⁸. A criterio del Órgano Judicial, aun cuando el emisor del comprobante fiscal cuyas operaciones se presumen inexistentes, se ubique en el listado a que hace referencia el tercer párrafo del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, *el receptor de dichos comprobantes fiscales podrá demostrar la materialización de las operaciones cuestionadas con los documentos que en su conjunto hagan indudable que sí recibió el servicio, de modo que al vincularse entre sí, por ejemplo, el contrato mediante el cual se pactó la prestación del servicio, con las órdenes para su realización, así como las de entrega de los resultados, se aprecie que lo ordenado es precisamente lo recibido con las características y en las fechas acordadas; siendo que en el caso concreto, la contribuyente que recibió el servicio de submaquila, lo acreditó con los comprobantes fiscales y su contabilidad -pólizas, cheques, fichas de depósito y estados de cuenta-, elementos que coincidieron con los movimientos de dinero, esto es, el pago o salida de su cuenta bancaria, en la fecha y cantidad en que también recibió en su cuenta y efectivamente cobró el proveedor, documentación que, en conjunto, resulta idónea para acreditar que se recibió el servicio.*

Ahora bien, se relaciona tesis sobre las Normas de Información Financiera, (NIF's) como herramienta contable y financiera:

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SU USO COMO HERRAMIENTA EN PROBLEMAS QUE INVOLUCREN NO SÓLO TEMAS JURÍDICOS, SINO TAMBIÉN CONTABLES Y FINANCIEROS.

Las Normas de Información Financiera constituyen una herramienta útil en los casos en que se debe evaluar y resolver un problema que involucre no sólo temas jurídicos, sino también contables y financieros, en los que debe privilegiarse la sustancia económica en la delimitación y operación del sistema de información financiera, así como el reconocimiento contable de las transacciones, operaciones internas y otros eventos que afectan la situación de una empresa. Así, la implementación o apoyo de las Normas de Información Financiera tiene como postulado básico, que al momento de analizar y resolver el problema que se plantea, prevalezca la sustancia económica sobre la

²⁸ Juicio Contencioso Administrativo en la vía ordinaria, Sala Regional de Tlaxcala, 57/2017 (Aprobado 7^a. Sesión Ordinaria 29/09/2017).

forma, para que el sistema de información contable sea delimitado de modo tal que sea capaz de captar la esencia del emisor de la información financiera, con el fin de incorporar las consecuencias derivadas de las transacciones, prácticas comerciales y otros eventos en general, de acuerdo con la realidad económica, y no sólo en atención a su naturaleza jurídica, cuando una y otra no coincidan; *esto es, otorgando prioridad al fondo o sustancia económica sobre la forma legal*²⁹.

Y a continuación, la referencia de la siguiente tesis sobre las características de las NIF's:

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SUS CARACTERÍSTICAS.

Las normas de información financiera sirven para elaborar información que satisfaga las necesidades comunes de usuarios en el área contable-financiera, estableciendo las bases concretas para reconocer contablemente y dar valor o significado a los datos que integran los estados financieros de una entidad o empresa. Así, dichas normas tienen como características básicas las siguientes: a) surgen como generalizaciones o abstracciones del entorno económico en que se desenvuelve el sistema de información contable; b) derivan de la experiencia, de las formas de pensamiento y políticas o criterios impuestos por la práctica de los negocios en un sentido amplio; c) se aplican en congruencia con los objetivos de la información financiera y sus características cualitativas; d) vinculan al sistema de información contable con el entorno en que éste opera, permitiendo al emisor de la normativa, al preparador y usuario de la información financiera, una mejor comprensión del ambiente en que se desenvuelve la práctica contable; y, e) sirven de guía de la acción normativa conjuntamente con el resto de los conceptos básicos que integran el marco conceptual, dado que deben emplearse *como apoyo para elaborar reglas específicas de información financiera, dando pauta para explicar "en qué momento" y "cómo" deben reconocerse los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que afectan económicamente a una entidad de tipo económico-financiero*³⁰.

²⁹ Tesis I.4o.A.799, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, septiembre de 2011, p. 2159.

³⁰ Tesis I.4o.A.797 A (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro 1, t. 3, octubre de 2011, p. 1661.

8. Documentos privados

Por otra parte, en caso de proporcionar *documentos privados (materialidad de estos)*, en una intervención administrativa o jurídica, que al no contener reconocimiento o fe pública y se reste valor probatorio, se deberá adminicular su contenido con otros de la misma naturaleza o a través de datos que sean públicos, notorios o, por lo menos, comprobables en términos de los Artículos 203 y 204 del Código Federal de Procedimientos Civiles ya que no crean convicción en forma aislada o independiente.

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

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

Artículo 204. *Se reputa autor de un documento privado al que lo suscribe, salva la excepción de que trata el artículo 206.*

Se entiende por suscripción la colocación, al pie del escrito, de las palabras que, con respecto al destino del mismo, sean idóneas para identificar a la persona que suscribe.

La suscripción hace plena fe de la formación del documento por cuenta del subscriptor, aun cuando el texto no haya sido escrito ni en todo ni en parte por él, excepto por lo que se refiere a agregados interlineales o marginales, cancelaciones o cualesquiera otras modificaciones contenidas en él, las cuales no se reputan provenientes del autor, si no están escritas por su mano, o no se ha hecho mención de ellas antes de la suscripción, interlineales o marginales, cancelaciones o cualesquiera otras modificaciones contenidas en él, las cuales no se reputan provenientes del autor, si no están escritas por su mano, o no se ha hecho mención de ellas antes de la suscripción³¹.

³¹ Código Federal de Procedimientos Civiles.

Así también, considerar lo estatuido por los *Artículos 129 y 133 el Código Federal de Procedimientos Civiles*, de cual es posible extraer la siguiente *definición para el documento privado*:

Es aquel que cuya formación no está encomendada por la Ley dentro de los límites de su competencia, a un funcionario público revestido de la fe pública, o no está expedido por funcionarios públicos, en el ejercicio de sus funciones³².

Por otra parte, se debe conocer la fecha cierta de los *documentos privados*, en términos de lo que señala la jurisprudencia de la Sexta Época, Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (1959): "DOCUMENTOS PRIVADOS, FECHA CIERTA DE LOS. Solamente puede considerarse que los documentos privados tienen fecha cierta cuando han sido presentados a un Registro Público, o ante un funcionario debido a su oficio, o a partir de la fecha de la muerte de cualquiera de sus firmantes". Así como lo sostienen también, las siguientes tesis:

INTERÉS JURÍDICO, EL CONTRATO PRIVADO DE COMPRAVENTA DE INMUEBLES EN EL QUE FALLECE UNA DE LAS PARTES ANTES DE QUE SE HAYA VERIFICADO EL ACTO RECLAMADO CONSTITUYE PRUEBA SUFICIENTE PARA ACREDITARLO³³.

CONTRATOS DE MUTUO CON INTERÉS. SU VALORACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN EN CUANTO A LA FECHA CIERTA³⁴.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la jurisprudencia 220, Sexta Época, Tercera Sala, cuyo rubro reza: "DOCUMENTOS PRIVADOS, FECHA CIERTA DE LOS"; señaló dos premisas sobre el concepto "fecha cierta" de los documentos privados: a) *Que la fecha cierta es aquella que se tiene a partir del día en que el documento se presenta ante un fedatario público o bien se inscribe en algún registro público, y; b) Que en caso de que un documento no goce de esta cualidad, no puede otorgársele pleno valor probatorio frente a terceros, ya que no se tiene certeza en cuanto a la fecha en que acontecieron los actos jurídicos que consigna.* Como se ve, dichas premisas encuentran su contexto, fundamentalmente, en el marco de un

³² Código Federal de Procedimientos Civiles.

³³ Tesis 1a./J. 33/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVIII, julio de 2003, p.122.

³⁴ Tesis VII-CASR-6ME-24, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, Año II, No. 15, octubre de 2017, p. 298.

procedimiento litigioso en el que se pretende evidenciar la eficacia probatoria de un documento privado a fin de que el mismo pueda surtir efectos en la esfera jurídica de un “tercero”, que precisamente es parte en un juicio. Por tanto, es válido afirmar que los elementos antes mencionados, relacionados con la “fecha cierta”, no pueden ni deben ser concebidos por la autoridad fiscal como parámetro de valoración en el curso de una auditoría, para apreciar documentos privados exhibidos por los contribuyentes revisados con el objeto de acreditar diversas operaciones que hubieran celebrado, como pueden ser préstamos. Ello es así, porque el Derecho Común que regula este tipo de acto no prevé mayores formalidades para su perfeccionamiento; además, cuando se ejercen facultades de comprobación, la autoridad *fiscalizadora no está actuando como un “tercero” sino como una entidad del Estado dotada de pleno imperio y, en consecuencia, si pretende desestimar para efectos fiscales las operaciones contenidas en los contratos de mutuo, deberá acudir a lo que constituye la labor de la auditoría*, es decir, verificar los asientos en la contabilidad del contribuyente y rastrear la materialidad de la operación o su flujo efectivo, para lo cual puede valerse, incluso, de otros elementos. Considerar lo contrario sería tanto como colocar al particular en una situación por demás inequitativa, ya que se le obligaría a satisfacer exigencias impuestas unilateralmente por la propia autoridad en cuanto al “valor probatorio” de un documento privado que es exhibido, no dentro de un procedimiento jurisdiccional o litigioso, sino en un procedimiento oficioso de carácter estrictamente administrativo, como es la visita domiciliaria o la revisión de gabinete.

RENTA.- LOS CONTRATOS DE MUTUO Y PAGARÉS CON LOS QUE LA ACTORA PRETENDE ACREDITAR EN JUICIO QUE LOS INGRESOS DETERMINADOS DE MANERA PRESUNTIVA SON PRÉSTAMOS QUE LE FUERON OTORGADOS, NO REQUIEREN DE LA FORMALIDAD DE TENER “FECHA CIERTA”, PARA CONSIDERARSE QUE TIENEN VALOR PROBATORIO³⁵.- El Artículo 2384 del Código Civil para el Distrito Federal establece que el mutuo es un contrato por el cual el mutuante se obliga a transferir la propiedad de una suma de dinero o de otras cosas fungibles al mutuatario, quien se obliga a devolver otro tanto de la misma especie y calidad.

³⁵ Tesis VIII-J-2aS-35, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, Año II, No. 17, diciembre de 2017, p. 30.

El Artículo 2389 del referido ordenamiento establece que, consistiendo el préstamo en dinero, pagará el deudor devolviendo una cantidad igual a la recibida conforme a la ley monetaria vigente al tiempo de hacerse el pago, sin que la prescripción sea renunciable. Si se pacta que el pago debe hacerse en moneda extranjera, la alteración que esta experimente en valor, será en daño o beneficio del mutuuario. *Por su parte, el Artículo 1796 de dicho Código indica que los contratos se perfeccionan por el mero consentimiento; excepto aquellos que deben revestir una forma establecida por la ley. Desde que se perfeccionan obligan a los contratantes no solo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a las consecuencias que, según su naturaleza, son conforme a la buena fe, al uso o a la ley.* Ahora bien, el Poder Judicial de la Federación en la tesis de jurisprudencia 220, Sexta Época, Tercera Sala, cuyo rubro indica: *“DOCUMENTOS PRIVADOS, FECHA CIERTA DE LOS”*; ha considerado *“que los documentos privados tienen fecha cierta cuando han sido presentados a un Registro Público o ante un funcionario en razón de su oficio, o a partir de la muerte de cualquiera de sus firmantes”.* *Por lo que, dada la naturaleza de un contrato de mutuo, no obstante ser documento privado, no es aquella de las que la legislación exija para su existencia, validez y eficacia su registro o certificación notarial, entonces, el mismo puede tener la eficacia correspondiente dentro del juicio, si además existe correspondencia entre los depósitos bancarios, los registros contables y los citados contratos así como el vínculo entre los diversos títulos de crédito y los acuerdos de voluntades aludidos.* (Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S2/20/2017)³⁶.

A. Código Fiscal de la Federación

El Artículo 203 establece que el valor probatorio de los documentos privados se limita a acreditar hechos mencionados en él, solo cuando sean contrarios a los intereses de su autor, asimismo, el documento proveniente de un tercero solo prueba en favor de la parte que quiere beneficiarse con él y contra su colitigante, cuando este no lo objeta, en caso contrario, la verdad de su contenido debe demostrarse por otras pruebas³⁷.

³⁶ Tesis 1a./J. 33/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVIII, julio de 2003, p. 122.

³⁷ Código Fiscal de la Federación.

B. Código de Comercio

Artículo 78. En las convenciones mercantiles cada uno se obliga en la manera y términos que aparezca que quiso obligarse, sin que la validez del acto comercial dependa de la observancia de formalidades o requisitos determinados³⁸.

C. Ley General de Sociedades Mercantiles

CONTRATOS PRIVADOS. NO ES NECESARIO EL REGISTRO DE LOS MISMOS PARA DARLES VALOR PROBATORIO, SI LA ACTORA APORTA DIVERSOS MEDIOS PARA ADMINICULAR LA PRUEBA DOCUMENTAL PRIVADA³⁹. Si bien es cierto que por criterio sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha exigido que una documental privada deba tener la calidad de "fecha cierta"; lo cierto es que ello no implica que por el hecho de no haberse registrado no pueda dársele valor probatorio a los documentos privados, pues incluso si un documento es pasado ante la fe pública de fedatario público, con ello se adquiere fecha cierta y existencia del mismo; pues con ello se tiene acreditada la existencia del acuerdo de voluntades; en el mismo sentido, de conformidad con la legislación correspondiente, no existe ninguna disposición con la cual se obligue a las partes para registrar todos y cada uno de los contratos suscritos, pues ello únicamente se realiza si las partes quieren que sus efectos surtan frente a terceros y en relación a los bienes sobre los cuales se haya contratado. Asimismo, debe destacarse el principio de libertad contractual entre las partes que intervienen, pues si bien el contrato por sí mismo, únicamente refleja la existencia de un acuerdo de voluntades, se trata de una prueba aislada que debe adminicularse con otras, a fin de dar certeza de que sí se realizaron las obligaciones pactadas, documentales que podrán vincularse como los estados de cuenta bancarios, la propia contabilidad del contribuyente revisado, e incluso una prueba pericial contable, a efecto de establecer cómo fue que se realizaron las operaciones; pruebas suficientes con las cuales se acreditará la certeza de haberse realizado las actividades pactadas y que estas tengan efectos de desvirtuar la legalidad de las supuestas omisiones detectadas por la autoridad fiscalizadora.

³⁸ Código de Comercio.

³⁹ Tesis VII-CASR-2NE-13, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Séptima Época, Año IV, No. 38, septiembre de 2014, p. 297.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 8415/11-06-02-9,3435/12-06-01-3 y 723/13-06-03-5 Acumulados.- Resuelto por la Segunda Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 29 de octubre de 2013, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: María Alejandra Rosas Ramírez.- Secretario: Lic. Hugo Armando Tenorio Hinojosa.

*ACTAS DE ASAMBLEA NO PROTOCOLIZADAS. AL TENER EL CARÁCTER DE DOCUMENTALES PRIVADAS, LAS MISMAS DEBEN DE ESTAR ADMINICULADAS CON OTROS MEDIOS PROBATORIOS PARA GENERAR CONVICCIÓN AL ÓRGANO JUZGADOR DE LOS HECHOS CONTENIDOS EN ELLAS*⁴⁰.- El Artículo 133 del Código Federal de Procedimientos Civiles, establece que los documentos privados son aquellos que no reúnan los requisitos del Artículo 129 de la Ley en comento; en ese sentido el Artículo 129 de la Ley Sustantiva Federal señala, que son documentos públicos aquellos cuya formación está encomendada por la ley, dentro de los límites de su competencia, a un funcionario público revestido de la fe pública, y los expedidos por funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones. En tal contexto, de la interpretación armónica de los numerales previamente mencionados, un documento privado, es aquel instrumento que fue extendido entre particulares sin la intervención de un funcionario público o de alguna persona autorizada para ejercer la fe pública. Bajo ese contexto, *cuando en el juicio contencioso administrativo se ofrezca un acta de asamblea que no deba ser protocolizada, dicha documental deberá ser valorada como una documental privada, no es susceptible de generar convicción plena sobre la veracidad de las operaciones aludidas en ella; por lo que para que dicha documental pueda acreditar la materialidad de las operaciones inmersas, la misma debe de estar relacionada con algún medio de prueba que demuestre fehacientemente su contenido, de conformidad con el Artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.*

Ahora me referiré al caso de que, cuando se ejerzan *facultades de comprobación*, las autoridades fiscales *advirtan que los documentos presentados por los contribuyentes amparan operaciones* que no se realizaron, pueden determinar la *inexistencia* de esos actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales.

⁴⁰ Tesis VIII-P-1aS-286, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, Año III, No. 18, enero de 2018, p. 680.

Por lo que es menester atender lo relacionado con la *nulidad solo para dichos fines*, como lo señala el *Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito*:

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. CUANDO EN SU EJERCICIO LAS AUTORIDADES FISCALES ADVIERTAN QUE LOS DOCUMENTOS PRESENTADOS POR LOS CONTRIBUYENTES AMPARAN OPERACIONES QUE NO SE REALIZARON, PUEDEN DETERMINAR LA INEXISTENCIA DE ESOS ACTOS JURÍDICOS, EXCLUSIVAMENTE PARA EFECTOS FISCALES. Conforme al Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales están facultadas para verificar que los contribuyentes, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados, han cumplido con las disposiciones tributarias, ya sea a través de visitas domiciliarias, revisiones de gabinete o con el cotejo de la información proporcionada por estas personas.

Así, el ejercicio de tales facultades implica averiguar si los actos jurídicos que se justifican con los documentos que los contribuyentes presenten durante las revisiones se llevaron a cabo en la realidad o no, pues sólo de esa forma se tendrá certeza de la existencia de las operaciones que ahí se describen. Consecuentemente, cuando las autoridades fiscales adviertan que los documentos presentados por los causantes amparan operaciones que no se realizaron, *pueden determinar la inexistencia de esos actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales, sin que ello implique la anulación para efectos generales de dichos actos*, sino únicamente la negación de su valor en el ámbito tributario; es decir, aquéllas podrán restar eficacia probatoria a los comprobantes fiscales, contratos y demás documentos relacionados, únicamente para la determinación, devolución o acreditamiento de las contribuciones. Revisión fiscal 20/2011, Revisión fiscal 108/2011, Revisión fiscal 9/2012, Revisión fiscal 23/2012⁴¹.

IV. LA MATERIALIDAD CON MOTIVO DE LA CLÁUSULA ANTIELUSIÓN. SIMULACIÓN DE ACTOS JURÍDICOS

Ley del Impuesto sobre la Renta

Por lo antes expuesto y vertido, se deberá entender y comprender lo relacionado con la *cláusula antielusión*.

⁴¹ Tesis VI.3o.A.358 A (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XII, t. 3, septiembre de 2012, p. 1745.

A través de ella se pretendió incorporar el principio de “*preeminencia del fondo sobre la forma*” en las disposiciones fiscales; se argumentó que obedecía a:

... la necesidad de lograr que *las disposiciones de derecho fiscal se apliquen atendiendo fundamentalmente al fondo...*⁴².

... no se debe permitir que la evolución del principio de aplicación estricta del derecho tienda a convertirse en un formalismo en *donde si se cumple con la forma de los textos se procede a ignorar la sustancia...*⁴³.

Se propone adicionar los párrafos tercero y cuarto al Artículo 5o. del CFF a efecto de establecer una cláusula general *anti elusión*, en la que se señale que *se comete fraude a la ley cuando se realicen situaciones jurídicas o de hecho con el objetivo de eludir las obligaciones o prohibiciones establecidas en las leyes fiscales vigentes*⁴⁴.

Esta cláusula antielusión reviste gran importancia en la LISR, pues a partir del 1º de enero de 2008, se dotó de facultades a las autoridades para el combate a la evasión fiscal en materia del impuesto sobre la renta. Lo anterior, a través de la herramienta prevista en *el Artículo 213 de la LISR, hoy 177*, misma que les faculta para determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales.

Para los efectos de este Título y la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, *las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las leyes, determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales*, la cual tendrá que quedar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existencia en el propio acto de determinación de su situación fiscal a que se refiere el Artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas en términos *del Artículo 179 de esta Ley*⁴⁵.

Esto es, *el fondo sobre la forma* (extremos que debe acreditarse ante la autoridad) en los actos jurídicos en los que exista *simulación*, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes; la resolución en que la autoridad determine la simulación incluirá lo siguiente:

⁴² Vicente Fox Quesada, septiembre de 2005.

⁴³ Enrique Peña Nieto, septiembre de 2013.

⁴⁴ Minerva Hernández Ramos (PAN), abril de 2016; Código Fiscal de la Federación, Artículo 5o., 2016.

⁴⁵ LISR, a partir del 1 de enero de 2008, cláusula antielusión, párrafo XIX, Artículo 177.

- Identificar el acto simulado y el realmente celebrado;
- Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación;
- Señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.

Para efectos de probar la simulación, la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos de presunciones, como se sigue del “*Criterio Normativo 57/ISR/N. Simulación de actos jurídicos en operaciones entre partes relacionadas*”. Puede determinarse para ingresos procedentes de fuente de riqueza en el país, de cualquier persona obligada al pago del impuesto. El Artículo 177, décimo noveno párrafo de la LISR establece que, para los efectos del Título VI de dicha Ley y de la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la simulación de los actos jurídicos para efectos fiscales, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas.

El Artículo 1o. de la Ley citada dispone que las personas físicas y las morales están obligadas al pago del ISR, respecto de sus ingresos, cualquiera que sea la fuente de riqueza de donde procedan o procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional.

En consecuencia, tratándose de operaciones entre partes relacionadas, las autoridades fiscales, al ejercer sus facultades de comprobación pueden determinar la simulación de actos jurídicos para efectos fiscales, respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza en el país de cualquier persona obligada al pago del ISR.

V. ANTECEDENTES INTERNACIONALES DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Declaración de Seúl-Temas de Fraude Fiscal. ¿Qué es el BEPS? Regla 3.18.25 Causación del impuesto sobre la renta por ingresos percibidos por figuras jurídicas extranjeras, REFIPRES/Entidades Extranjeras. Reforma Fiscal 2019 por Acciones BEPS. Límite de deducciones. Establecimiento permanente

Se vierten *antecedentes internacionales* del Artículo 69-B del CFF; reformas originadas por relaciones con organismos internacionales: Declaración de Seúl-Temas de

fraude fiscal. En 2002 se creó el foro sobre Administración Tributaria (*Forum of Tax Administration*) con asistencia de 35 países (incluido México), y en su Declaración Final⁴⁶ identifica:

- La creación de compañías ficticias extranjeras para desplazar beneficios al extranjero (*Shell-companies*);
- La existencia de cuentas bancarias en el extranjero de personas físicas;
- La creación de fideicomisos extranjeros;
- Las estructuras de inversión que implican el uso indebido de tratados fiscales;
- La manipulación de precios de transferencia para desplazar artificialmente los ingresos a jurisdicciones de baja imposición fiscal; y,
- Los gastos a jurisdicciones de alta imposición fiscal, entre otros.

Evidentemente en la *exposición de motivos* se advierte confusión en la interpretación de R.M.F.:

- México no pretende reconocer transparencia de cualquier vehículo extranjero, salvo que los tratados lo prevean de forma expresa;
- Del total de tratados, únicamente 16 reconocen la transparencia;
- La interpretación o “intención” de la autoridad pareciera:
 - a) Gravar en un primer nivel a las entidades/figuras de tal manera que se pague el 30% como persona moral;
 - b) Gravar en un segundo nivel a los socios de dichas entidades/figuras, quienes podrían tributar a una tasa máxima del 35%.

Sin embargo, es de suma importancia, atender aspectos jurídicos internacionales que se conocen como BEPS; por lo que se despejará la interrogante de *¿qué es el BEPS? Proyecto contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés)*. Comprenden estrategias de planeación tributaria que explotan brechas y disparidades en las normas tributarias para “desaparecer” las utilidades para efectos tributarios. Mientras que, la *Transferencia de Beneficios* son estrategias de planeación tributaria que buscan ubicar las utilidades

⁴⁶ Declaración de Seúl-Temas de fraude fiscal, 2002, Administración Tributaria (*Forum of Tax Administration*) 35 países incluido México, Declaración final.

donde hay poca o nula actividad real, pero los impuestos son bajos, dando resultado una tributación efectiva baja o inexistente⁴⁷.

Es el caso, México, como parte de la Declaración de Seúl-Temas de fraude fiscal, atiende lo pertinente y se obliga a dar cumplimiento como parte de él. “El sistema tributario internacional debe ser restaurado para contrarrestar los efectos de BEPS”: *Aplicación de estándares mínimos TDI*; Combinación de método simplificado de limitación a beneficios (LOB Rule) y Test del Propósito Principal (PPT); acompañado de reglas que impidan acuerdos destinados a obtener beneficios inapropiados derivados del TDI (*anti-conduit arrangements*); Regla Principal Purpose Test (PPT):

1. Impedir la concesión de los beneficios del TDI en circunstancias inapropiadas;
2. Clarificar que los convenios no están destinados a generar la doble exoneración;
3. Coherencia entre la realidad económica de los negocios y la tributación internacional.

Por lo que se atiende a todas y cada una de las acciones del BEPS, vale la pena destacar:

El caso particular de los *pagos al extranjero Acción 2 BEPS*; la LISR establece el tratamiento fiscal a los ingresos sujetos a los Regímenes Fiscales Preferentes (REFIPRES). Es un régimen fiscal especial para las inversiones en paraísos fiscales que se caracteriza por tener una carga impositiva nula o mínima⁴⁸.

Al respecto, considerar la Regla 3.18.25. de la Resolución Miscelánea Fiscal, Causación del ISR por ingresos percibidos por figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales⁴⁹. Para efectos de determinar la proporción exenta a que se refiere el *Artículo 272 del Reglamento de la Ley del ISR*⁵⁰ se estará a lo siguiente:

Los fondos de inversión o personas morales del extranjero, deberán obtener una certificación expedida por una firma internacional, en la que se haga constar el porcentaje mensual promedio de participación de los fondos de pensio-

⁴⁷ Proyecto contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios: “El sistema tributario internacional debe ser restaurado para contrarrestar los efectos de BEPS”.

⁴⁸ *Idem*.

⁴⁹ Regla 3.18.25. causación del ISR.

⁵⁰ Reglamento de la LISR.

nes y jubilaciones, en los fondos de inversión o personas morales del extranjero según se trate, así como el desglose y descripción de cómo se integra dicha participación, que en su caso, tuvieron en el capital de dichos fondos de inversión o personas morales del extranjero durante los últimos seis meses. El porcentaje mensual promedio será el que se obtenga de dividir entre el número total de días del mes de que se trate, la suma de la participación diaria de los fondos de pensiones y jubilaciones en el fondo de inversión o persona moral según corresponda.

El porcentaje semestral promedio se determinará dividiendo entre seis la suma de los porcentajes mensuales de los últimos seis meses. Este porcentaje será aplicable a las retenciones de los siguientes seis meses por los que fue solicitada la certificación.

Además, los fondos de inversión o personas morales del extranjero deberán:

- a) Proporcionar la certificación antes mencionada a las personas que estén obligadas a retenerles el ISR por los pagos que les hagan, para que ellas puedan aplicar el porcentaje exento en la retención de dicho impuesto;
- b) Tener a disposición de la autoridad la certificación antes mencionada para que ellas puedan comprobar el porcentaje exento antes referido cuando lo requieran.

También tomar en cuenta que se añaden conceptos no deducibles:

- Pagos a REFIPRES;
- Pagos a no REFIPRE, si de forma directa o indirecta éste le realiza pagos a un REFIPRE, independientemente del momento del pago o número de transacciones;
- Se limita la deducción de pagos que se realicen a:
 - a) Partes relacionadas sujetas a REFIPRES y pagos a extranjeros con acuerdo estructurado (salvo que sean actividades empresariales del receptor, en cuyo caso se debe demostrar activos y personal de esa actividad);
 - b) REFIPRES derivados de mecanismos híbridos;
 - c) Salvo que deriven de transparencia fiscal y el socio acumule el ingreso y no esté sujeto el ingreso a REFIPRES⁵¹.

⁵¹ Nota: los pagos sujetos a vehículos extranjeros y REFIPRES no son objeto de esta limitación.

A mayor abundamiento, cabe traer a colación los *REFIPRES/Entidades extranjeras*. Para efectos de la comparación de impuestos, se consideran todos los impuestos pagados por la entidad extranjera, sin importar el país en el que se paguen o a diferentes niveles de gobierno.

- Régimen aplicable únicamente a las entidades extranjeras que no sean transparentes fiscales en el país en que se constituyan y que no paguen impuestos o que paguen menos del 75% del impuesto sobre la renta que se pagaría en México.
 - a) 30% por 75% = 22.5%;
 - b) 35% por 75% = 26.25% (revisar caso de EUA);
 - c) Comparación de tasa no aplica si hay varias tasas estatutarias en su país de residencia.
- Eliminación de la exención de ingresos sujetos a REFIPRE a aquellas regalías pagadas por patentes o secretos industriales⁵².

Ahora bien, esto en razón, de que:

- México, miembro de la OCDE y del G20, ha participado activamente;
- Desarrollo e implementación de medidas resultantes del *Proyecto contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés)*;
- Se desarrollaron *15 Acciones para combatir esquemas de evasión y elusión fiscal*;
- Actualmente se han sumado más de 130 países y jurisdicciones a dicho proyecto a través del Marco Inclusivo, mismo que monitorea su implementación;
- Busca combatir las estrategias de planificación fiscal utilizadas para cambiar, de manera artificial, los beneficios económicos a lugares de escasa o nula tributación, lo que permite eludir casi por completo el pago del ISR en México⁵³.

⁵² *Idem.*

⁵³ *Ibidem.*

Para su mejor entendimiento se atiende el tema desde el punto de vista de la normatividad internacional que rige a nuestro país por ser miembro, por lo que se darán *Antecedentes-acciones BEPS (a octubre de 2015)*:

1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición;
2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos;
3. Refuerzo de la normativa sobre CFC (*Controlled Foreign Company*);
4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros;
5. Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia;
6. Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales.
7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente;
- 8-10. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor;
11. Evaluación y seguimiento de beps;
12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva;
13. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia;
14. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias;
15. Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales.

A continuación, se indica a lo que nuestro país se obligó por virtud de *Reforma Fiscal 2019 por acciones BEPS*:

1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición;
2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos;
3. Refuerzo de la normativa sobre CFC (*Controlled Foreign Company*);
4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros;
5. Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia;

6. Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales;
7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente;
8. - 12. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva⁵⁴.

Así mismo, se señala el *límite de deducción de intereses, Acción 4 BEPS*⁵⁵:

- Nuevo límite;
- Son no deducibles los intereses netos que excedan el 30% de la utilidad fiscal ajustada;
- Aplica a contribuyentes con intereses devengados que deriven de sus deudas con intereses mayores a 20 millones de pesos;
- Aplica a todas las personas morales de un mismo grupo y partes relacionadas;
- No aplica si los intereses acumulables son mayores o iguales a los intereses devengados.

Otros límites de deducción de intereses:

- En los intereses devengados se incluyen solamente los que sean deducibles;
- Para este precepto no se incluyen las ganancias o pérdidas cambiarias ni contraprestación de avales;
- El monto de los intereses no deducibles puede deducirse dentro de los diez ejercicios siguientes:
 - a) Para ello, deben sumarse a los intereses netos de los siguientes ejercicios;
 - b) Se considera que los intereses deducibles son, en primer lugar, los no deducibles de ejercicios anteriores (PEPS);
 - c) Se actualizan con las mismas reglas que las pérdidas fiscales;
 - d) Debe llevarse un registro de intereses netos pendientes de deducir.

⁵⁴ Reforma Fiscal 2019, por acciones BEPS.

⁵⁵ Acción 4 BEPS.

La limitante no aplica para:

- Deudas de infraestructura pública;
- Financiamiento de construcciones en México, incluida la adquisición de terrenos;
- Financiamiento de proyectos de exploración, extracción, transporte, almacenamiento o distribución de hidrocarburos;
- Financiamiento de proyectos de la industria extractiva;
- Financiamiento de proyectos de generación, transmisión o almacenamiento de energía eléctrica;
- Rendimientos de deuda pública;
- Para empresas productivas del Estado;
- Para integrantes del sistema financiero, en actividades de su objeto.
- Aplica cuando los intereses no deducibles sean superiores al resultado de capitalización delgada o insuficiente.

Por su parte, la Acción 5 del plan BEPS, con el título “COMBATIR LAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS PERNICIOSAS, TENIENDO EN CUENTA LA TRANSPARENCIA Y LA SUSTANCIA”⁵⁶, por lo que centra su espacio de análisis en dos ámbitos en relación con las cuales la OCDE ha detectado prácticas fiscales que pueden considerarse perniciosas:

- Los *regímenes fiscales preferenciales*; es decir, aquellos que ofrecen condiciones fiscales ventajosas para aquellas sociedades que desarrollen determinadas actividades, y que por lo tanto suponen un incentivo de deslocalización de las actividades empresariales;
- Los acuerdos con las *administraciones tributarias o tax rulings*, y los efectos fiscales negativos que estos acuerdos con las diferentes administraciones locales pueden generar a nivel global.

Y se desarrolla *la Acción 5* esencialmente en dos ámbitos:

- La actividad económica sustancial como premisa que justifique la aplicación de un régimen fiscal preferencial;

⁵⁶ La Acción 5 del plan BEPS.

- La necesidad de incrementar la transparencia de los acuerdos alcanzados entre las administraciones fiscales y las empresas⁵⁷.

Por otra parte, es importante destacar que, para el establecimiento permanente, Acción 7 BEPS, se actualizan los siguientes supuestos:

- Si habitualmente se concluyen contratos o se desempeña el rol principal que lleva a la conclusión de éstos (se sustituye el que se ejerzan poderes);
- Nuevo supuesto: enajenación de derechos de propiedad o el otorgamiento del uso o goce temporal de un bien que posea el residente en el extranjero o sobre el que tenga el derecho de uso o goce;
- Se agrega el término “entre otros” a los supuestos, cuando se actúa en territorio nacional a través de una persona que sea un agente independiente⁵⁸.

También se considera que existe establecimiento permanente en el país⁵⁹:

- Cuando un residente en el extranjero realice actividades empresariales en el país mediante fideicomiso;
- Cuando actúe en el país a través de una persona que ejerza poderes para celebrar contratos a su nombre o por su cuenta;
- Cuando una empresa aseguradora perciba ingresos por cobros de primas dentro del territorio nacional u otorgue seguros contra riesgos situados en él;
- Cuando actúe a través de un agente independiente, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad;
- Cuando se realicen en México servicios de construcción, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles y otros relacionados, siempre que tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de un año.

Otros casos de establecimiento permanente:

⁵⁷ *Idem.*

⁵⁸ *Ibidem.*

⁵⁹ Código Fiscal de la Federación, http://omawww.sat.gob.mx/english/Paginas/establecimiento_permanente_mexico.aspx.

Es cualquier lugar de negocios donde se desarrollen, parcial o totalmente, *actividades empresariales* o se presten servicios personales independientes como:

- Sucursales;
- Agencias;
- Oficinas;
- Fábricas;
- Talleres;
- Instalaciones;
- Minas;
- Canteras;
- Cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales⁶⁰.

VI. OPERACIONES SIMULADAS O INEXISTENTES Y CUMPLIMIENTO A LA MATERIALIDAD DE LOS ACTOS

EDOS, EFOS. Presunción de inexistencia Artículo 69-B (Sus orígenes y exposición de motivos) y 113 (Responsabilidad Penal) del Código Fiscal de la Federación. Código Nacional de Procedimientos Penales, Código Civil de la Ciudad de México en materia de simulación de los actos. Jurisprudencia. Outsourcing (Ley Federal del Trabajo, Ley del Impuesto al Valor Agregado)

En atención a la normatividad internacional, misma que se debe cumplir, es que se correlaciona la legislación nacional para prevenir las *operaciones simuladas con el cumplimiento a la materialidad de los actos*, por lo que es conveniente entrar en el estudio de *¿qué son los EDOS?*

EDOS significa Empresa que Deduce Operaciones Simuladas. Estos contribuyentes simulan un aumento en sus gastos de operación para pagar menos impuestos, comprando facturas o CFDI a los EFOS a un precio mínimo. Estas empresas normalmente:

- Cumplen con sus obligaciones fiscales;
- Se localizan en el domicilio fiscal que tienen registrado en el SAT;

⁶⁰ http://omawww.sat.gob.mx/english/Paginas/establecimiento_permanente_mexico.aspx.

- Tienen una actividad visible;
- Los socios normalmente están en la nómina;
- Suelen reportar pérdidas fiscales o utilidades marginales, lo que les genera un mínimo de impuesto a cargo;
- Generan documentación apócrifa para acreditar sus operaciones.

Para el efecto y mejor entendimiento, se muestra el siguiente cuadro: efectos para EFOS y EDOS⁶¹:

EFOS	EDOS
Inexistencia de los actos jurídicos	Inexistencia de los actos jurídicos
Defraudación fiscal equiparada (Artículo 113, Frac. IV CFF) y Lavado de dinero (Artículo 400 Bis CPF)	Cancelaciones de sellos digitales (Artículo 17-H, Frac. II CFF)
Cancelaciones de sellos digitales (Artículo 17-H, Frac. II CFF)	Determinación de créditos fiscales
Responsabilidad solidaria (Artículo 26, Frac. X CFF)	Retrotraer efectos de los CFDI
Créditos fiscales. Recuperación de créditos con deudores.	Si se descubre en el ejercicio fiscal de comprobación, se actualiza conducta típica.

Una vez que la normatividad internacional y nacional están en armonía, en comprensión a los EFOS y EDOS es menester que nos situamos en la *materialidad*, lo que exige el *Artículo 69-B del CFF*, recordando que se entiende por *materialidad*, aquellas circunstancias a través de las cuales es posible advertir que el acto jurídico en cuestión, efectivamente se llevó a cabo⁶²; como puede ser mediante *documento privado*, entendiéndose por éste como “aquél que es extendido por particulares sin la intervención de un funcionario público o de persona autorizada para ejercer la fe pública”, como lo establecen los *Artículos 129 y 133 el Código Federal de Procedimientos Civiles*, donde es posible extraer la siguiente definición: “Es aquel que cuya formación no está encomendada por la ley dentro de los límites de su competencia, a un funcionario público revestido de la fe pública, o no está expedido por funcionarios públicos, en el ejercicio de sus funciones”⁶³.

⁶¹ CFF, CFPC.

⁶² Código Fiscal de la Federación, Artículo 69-B.

⁶³ Código Federal de Procedimientos Civiles, Artículos 129 y 133.

Hoy día, es común hacer uso de estas figuras, y por lo que es necesario saber cómo afecta esa desleal práctica y sus efectos por lo que se hacen los siguientes cuestionamientos:

1. *¿Qué efectos fiscales que tiene esta práctica?* El contribuyente erosiona su base gravable del ISR, incluso generando pérdidas que provocarían que no pagara ISR en varios periodos. En cuanto al IVA, implica que se generen saldos a favor, que se compensan contra el mismo impuesto o que se pida la devolución de un IVA que en realidad no existe.

2. *¿Cómo afecta esta práctica al Gobierno?* El gobierno deja de recaudar lo que los EDOS han disminuido de su base y, en la mayoría de los casos, el ingreso que supondría para los EFOS.

3. *¿Qué sucede cuando la autoridad fiscal detecta que se emiten facturas apócrifas?* Esto es de acuerdo, al *Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, primer y segundo párrafo:*

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 aquellas 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 efectuado⁶⁴.

En este orden de ideas, se advierte actualmente que, la mayoría de las empresas recurren a la contratación de trabajadores de forma indirecta, empleando la figura del "*outsourcing*" o subcontratación de personal (trabajadores), a quienes,

⁶⁴ *Idem.*

en ocasiones, se les otorgan ciertas prestaciones como INFONAVIT, IMSS, viáticos, vales de despensa, comedor, etc., mismas que son pagadas por el contratante.

Si bien es cierto que, uno de los requisitos que contempla el *Artículo 29-A del CFF* es realizar el desglose de cada concepto por el que se está emitiendo el comprobante, también lo es que en este caso, si la contratista separa las contribuciones mencionadas, el contratante no puede aplicar la deducción por dichos conceptos, porque no cuenta con personal propio (trabajadores); por ende, será difícil acreditar que los gastos son estrictamente indispensables para realizar su actividad, porque no tiene trabajadores⁶⁵.

En este sentido, lo más recomendable es que todos los conceptos que se van a pagar sean incluidos en la prestación de servicio de personal y pagados directamente al contratista, para que este haga lo propio; y así el contratante asegure la deducción por el total del pago realizado, de lo contrario solamente haría deducible el pago por concepto de prestación de servicios.

Por lo que es importante tomar en consideración que, se entiende por “tercerización” solo para actividades accesorias, la subcontratación o tercerización laboral, que se conoce popularmente con el término en inglés de *outsourcing*. Se lleva a cabo cuando una empresa contrata a trabajadores para que estos le presten servicios a otra compañía, siempre y cuando se trate de labores específicas a las que no se dedica de manera preponderante la firma beneficiaria. Por ejemplo, una empresa que fabrica o vende textiles no tiene como actividad preponderante la limpieza, así es que para hacer estas tareas puede recibir los servicios de una firma subcontratista, a fin de que sea ésta la que envíe a los afanadores a la primera. Hasta aquí, todo es legal; sin embargo, si la empresa de textiles contrata a una compañía de *outsourcing* para que le envíe obreros que fabricarán las telas, la firma se ubicará en el supuesto que sanciona la ley, es decir, se configura la utilización ilegal de la tercerización laboral, con el fin de evadir obligaciones fiscales y laborales; en este caso, lo que se castiga es la evasión de impuestos y la omisión en el pago de las cuotas obrero-patronales.

Ahora bien, resulta relevante comprender la relación que hay con la Ley Federal del Trabajo, tratándose del *outsourcing* o subcontratación) y la *materialidad*, por lo que es fundamental partir de sus siguientes numerales:

⁶⁵ CFF.

Artículo 15-A. El trabajo en régimen de subcontratación es aquel por medio del cual un patrón denominado contratista ejecuta obras o presta servicios con sus trabajadores bajo su dependencia, a favor de un contratante, persona física o moral, la cual fija las tareas del contratista y lo supervisa en el desarrollo de los servicios o la ejecución de las obras contratadas.

Este tipo de trabajo *deberá cumplir con las siguientes condiciones:*

- a) No podrá abarcar la totalidad de las actividades, iguales o similares en su totalidad, que se desarrollen en el centro de trabajo.*
- b) Deberá justificarse por su carácter especializado.*
- c) No podrá comprender tareas iguales o similares a las que realizan el resto de los trabajadores al servicio del contratante.*

De no cumplirse con todas estas condiciones, el contratante se considerará patrón para todos los efectos de esta Ley, incluyendo las obligaciones en materia de seguridad social.

Artículo 15-B. El contrato que se celebre entre la persona física o moral que solicita los servicios y un contratista, deberá constar por escrito.

La empresa contratante deberá cerciorarse al momento de celebrar el contrato a que se refiere el párrafo anterior, que la contratista cuenta con la documentación y los elementos propios suficientes para cumplir con las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores.

Artículo 15-C. La empresa contratante de los servicios deberá cerciorarse permanentemente que la empresa contratista, cumple con las disposiciones aplicables en materia de seguridad, salud y medio ambiente en el trabajo, respecto de los trabajadores de esta última.

Lo anterior, podrá ser cumplido a través de una unidad de verificación debidamente acreditada y aprobada en términos de las disposiciones legales aplicables.

Artículo 15-D. No se permitirá el régimen de subcontratación cuando se transfieran de manera deliberada trabajadores de la contratante a la subcontratista con el fin de disminuir derechos laborales; en este caso, se estará a lo dispuesto por el artículo 1004-C y siguientes de esta Ley⁶⁶.

⁶⁶ Ley Federal del Trabajo (*outsourcing*, subcontratación).

1. *El outsourcing y la Ley del Impuesto al Valor Agregado*

- Retención de 6% sobre el valor de la contraprestación;
- Se elimina la obligación a los contribuyentes del IVA de informar al SAT sobre las operaciones de outsourcing⁶⁷.

2. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

- Para que sea deducible el gasto se deberán cumplir con las obligaciones de retención establecidas en otras disposiciones fiscales como puede ser la LIVA y la Ley del Seguro Social;
- Se deroga el requisito que establecía la obligación de recabar documentación referente al pago de cuotas obrero-patronal, salarios y retención por parte de los contratistas que prestaban los servicios de subcontratación laboral⁶⁸.

3. *Responsabilidad solidaria*

- Persona(s) con independencia de cómo se les llame;
- Que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración única de las personas morales;
- Por las contribuciones causadas o no retenidas por las personas morales, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante su gestión;
- En la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen;
- Cuando la persona física incurra en cualquiera de los supuestos:
 - a) Los socios o accionistas;
 - b) Por las contribuciones que la persona moral hubiera causado cuando tenía tal calidad;
 - c) En la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma;
 - d) Sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la persona moral en el período o a la fecha de que se trate;

⁶⁷ Ley de Impuesto al Valor Agregado (*outsourcing*).

⁶⁸ Ley del Impuesto sobre la Renta.

- Cuando la persona moral incurra en cualquiera de los supuestos:
 - a) Los asociantes;
 - b) Por las contribuciones causadas;
 - c) Por las actividades realizadas mediante la asociación en participación (A en P), cuando tenía tal calidad;
 - d) En la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de ésta;
 - e) Sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la A en P durante el periodo o la fecha de que se trate.
- *Cuando la A en P incurra en cualquiera de los supuestos*
 - a) No se dé el alta en el RFC;
 - b) Cambie domicilio sin presentar el aviso: 1) después del inicio de facultades de comprobación y antes de que se le notifique la resolución; o 2) cuando se le notifique un crédito fiscal y antes de que se haya pagado o quedado sin efectos;
 - c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya;
 - d) Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio;
 - e) No se localice en el domicilio fiscal;
 - f) Omite enterar, dentro del plazo que las leyes establezcan, las cantidades que hubiere retenido o recaudado;
 - g) Esté en listado como un EFO, por haber emitido comprobantes que amparan operaciones inexistentes;
 - h) Se le considere un EDO, que no hubiera acreditado la efectiva adquisición de los bienes o recepción de los servicios, ni corregido su situación fiscal, cuando haya recibido comprobantes fiscales de uno o varios contribuyentes que se consideren EFOS, por un monto superior a \$7,804,230.00;
 - i) Esté listado bajo la presunción de haber transmitido indebidamente pérdidas fiscales⁶⁹.

⁶⁹ *Idem.*

También se considerarán responsables solidarios los socios o accionistas de la sociedad que adquirió y disminuyó indebidamente las pérdidas fiscales, siempre que, con motivo de la reestructuración, escisión o fusión de sociedades, o bien, cambio de socios o accionistas, la sociedad deje de formar parte del grupo al que perteneció.

Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

- Antes se les liberaba de responsabilidad cuando la sociedad en liquidación cumplía con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere el CFF y su RCFF⁷⁰.

¿Qué hacer?

- Control de depósitos al sistema financiero;
- Emisión de CFDI y sus complementos.

A efecto de *reforzar la materialidad*, en cualquier caso, se deberá contar con soporte de que, absolutamente, todas las operaciones que realiza la empresa son reales; así:

- Contar con contratos, comprobantes, escrituras, razón de negocios, evidencia de servicios, fotografías, etc.;
- Contar con expedientes de clientes, colaboradores, socios y proveedores que demuestren quiénes son las personas, que están al corriente de sus obligaciones y que los recursos con los que realizan sus operaciones son de procedencia lícita;
- Vigilancia permanente de listados de empresas consideradas EFOS;
- Control de finanzas personales.

Así también, hoy en día la evasión *ya es delincuencia organizada*; la emisión de facturas falsas o que amparen operaciones simuladas, el contrabando, y el *omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución*, son conductas equiparables a la delincuencia organizada. *Lo que se puede situar, al contratar a una empresa de outsourcing para que los empleados sean "externos" y, con ello,*

⁷⁰ CFF y RCFF.

evitar pagar las cuotas del IMSS y del INFONAVIT, entre otras obligaciones fiscales, por lo que puedes ser acusado por dos delitos: defraudación fiscal y delincuencia organizada. Si con la subcontratación se deja de pagar una cantidad menor, incluso hasta en millones de pesos, entonces, se trata de defraudación fiscal, delito que amerita distintas penalidades, es decir, se trata de consorcios que hacen uso del outsourcing para contratar a trabajadores que realizan actividades preponderantes y no accesorias⁷¹.

Por otra parte, continuando con la subcontratación irregular, las empresas fantasma o fachada, y la facturación de operaciones simuladas, son otras dos conductas ilícitas que el gobierno federal considera como tipos de subcontratación ilegal. En realidad, no se trata de contrataciones a través de empresas de *outsourcing*, sino de conductas con las que se simula tener una empresa con trabajadores, cuando en realidad la compañía no existe. En estos casos se trata de negocios que solo se crean en el papel, sin tener instalaciones, e incluso sin llevar a cabo realmente las actividades que en los documentos dicen realizar.

Por lo antes expuesto lo que dio origen al Artículo 69-B del CFF fue:

- Compraventa de comprobantes fiscales;
- Empresas con amplitud en su objeto social: Artículo 4o. de la Ley General de Sociedades Mercantiles y Artículo 2703 del Código Civil Federal;
- Uso de terceras personas para integrar las sociedades (testaferros), sin contar con los elementos convencionales a los factores de producción;
- Grupos de empresas para realizar la denominada "operación carrusel";
- Corto ciclo de permanencia de las personas morales;
- Obtención de devoluciones indebidas.

En ese contexto, previo a la reforma la integración del Artículo 69-B del CFF comprendía:

- Procedimientos para EFOS (primeros tres párrafos);
- Cese de efectos (cuarto párrafo);
- Procedimiento para EDOS (quinto y sexto párrafos).

⁷¹ Ley del IMSS, INFONAVIT.

Y a partir de la reforma de 25 de junio de 2018, la integración del Artículo 69-B de CFF quedó:

- Procedimiento para EFOS (primeros cuatro párrafos);
- Obligaciones SAT (sexto y séptimo párrafos);
- Cese de efectos (quinto párrafo);
- Procedimiento para EDOS (octavo y noveno párrafos).

Así, frente a las *operaciones inexistentes o simuladas*⁷² (Artículo 69-B); o la *presunción de inexistencia por empresas que las facturan (EFOS)*; cuando se emite un CFDI, sin contar con los activos, personal e infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar, o no se encuentren localizados, la autoridad podrá:

- Se notificará vía buzón tributario, página web o DOF; teniendo el afectado un plazo de 15 días para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a presumir la inexistencia de las operaciones;
- Se podrá solicitar una prórroga de hasta 5 días adicionales, misma que llegará a computarse una vez que concluya el término de 15 días;
- Transcurrido el plazo anterior, la autoridad tendrá un término de 50 días para valorar pruebas y defensas, y emitirá resolución. Dentro de los primeros 20 días podrá requerir información adicional, por lo que el contribuyente tendrá 10 días para desahogarlo;
- Si de la documentación exhibida, a juicio de la autoridad, no se logra desvirtuar la presunción; operará una declaratoria general de cese de efectos fiscales de CFDI emitidos por el contribuyente.

Así mismo, como fue anunciado, se establecen *obligaciones por parte del SAT*, quien publicará en el Diario Oficial de la Federación y en su página de Internet, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se le imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firme, que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo este Artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente. Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente dentro del plazo

⁷² CFF.

de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.

Por otra parte, para tal efecto de la *presunción de inexistencia por lo que hace a las empresas que deducen las operaciones de trato (EDOS)*; los contribuyentes que hayan dado efecto a un CFDI expedido por un contribuyente incluido en el listado que alude el tercer párrafo, contará con un plazo de 30 días para acreditar la existencia de la operación o bien a corregir su situación fiscal. En caso de que la autoridad ejerza facultades de comprobación y detecte que el contribuyente no acreditó la materialidad de las operaciones, procederá a determinar los créditos fiscales y los considerará como *actos y contratos* para efectos de los delitos contemplados el Código Fiscal de la Federación. En suma:

¿QUÉ DEBEN PROBAR?	
EFOS	EDOS
Recursos humanos	
Activos	
Capacidad material	Materialidad
Infraestructura	
¿Cómo Acreditarlo?	¿Cómo probarlo?

CÓMO PROBARLO	
EFOS	EDOS
Con elementos propios o de terceros	
Recursos humanos	
Activos	
Capacidad material	Materialidad
Infraestructura	
Tener el estatus de localizado	
¿Cómo Acreditarlo?	¿Cómo probarlo?

El procedimiento para *desvirtuar dicha presunción* es como sigue, a continuación:

Para los efectos del Artículo 69-B, segundo párrafo del CFF, respecto de la notificación por buzón tributario, cuando las autoridades fiscales presuman la inexistencia o simulación de operaciones amparadas en comprobantes fiscales emitidos por los contribuyentes, notificarán un oficio individual mediante el cual se informará a cada contribuyente que se encuentra en dicha situación.

Los contribuyentes podrán manifestar, a través del buzón tributario también, dentro de los quince días contados a partir de la última de las notificaciones a que se refiere el Artículo precitado, *lo que a su derecho convenga y aporten la documentación e información que consideren pertinente para desvirtuar los hechos notificados, observando lo que para tal efecto dispone la ficha de trámite 156/CFF*

“Informe y documentación que deberá contener la manifestación con la cual se desvirtúe la presunción del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación,” contenida en el Anexo 1-A⁷³.

En ese contexto, se subraya al fin anterior, que se puede demostrar, con medios propio o de tercero, con lo siguiente, cuando menos:

- Mediante Acta Constitutiva, sociedad de personas o de capital;
- Elementos propios;
- Contratos con proveedores;
- Con pruebas públicas y privadas.

Toda vez que se puede establecer lo que se conoce como responsabilidad penal en relación con el Artículo 69-B, lo previsto en el numeral 113 del CFF:

Artículo 113. Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que:

I. Altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.

II. Altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes o precintos sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado para ello.

III. *Expida, adquiera o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.*

En ese tenor, se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que:

I. Altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.

II. Altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes o precintos sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado para ello.

III. *Expida, adquiera o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.*

⁷³ No olvidar la cuestión de la responsabilidad penal.

Por otra parte, especialmente a las personas jurídicas, con personalidad jurídica propia, se les podrá aplicar una o varias de las siguientes sanciones:

- I. Sanción pecuniaria o multa;
- II. Decomiso de instrumentos, objetos o productos del delito;
- III. Publicación de la sentencia;
- IV. Disolución; o,
- V. Las demás que expresamente determinen las leyes penales conforme a los principios establecidos⁷⁴.

Lo anterior por "*la relación de la responsabilidad penal y las consecuencias de las personas jurídicas*," en términos del CFF, es que se advierte se pueda adscribir con lo señalado en el Código Nacional de Procedimientos Penales, Artículos 421, 422 y 429 que a la letra se leen:

Artículo 421. Ejercicio de la acción y responsabilidades penales autónomas. Las personas jurídicas serán penalmente responsables, de los delitos cometidos a su nombre, por su cuenta, en su beneficio o a través de los medios que ellas proporcionen, *cuando se haya determinado que además existió inobservancia del debido control en su organización*. Lo anterior con independencia de la responsabilidad penal en que puedan incurrir sus representantes o administradores de hecho o de derecho.

Artículo 422. Consecuencias jurídicas a las personas jurídicas, con personalidad jurídica propia, se les podrá aplicar una o varias de las siguientes sanciones:

- I. Sanción pecuniaria o multa;
- II. Decomiso de instrumentos, objetos o productos del delito;
- III. Publicación de la sentencia;
- IV. *Disolución; o*
- V. Las demás que expresamente determinen las leyes penales conforme a los principios establecidos en el presente Artículo.

Y en tanto, por lo que hace a *la disolución como consecuencia de la responsabilidad en comento*, se destaca el siguiente precepto de la Ley General de Sociedades Mercantiles:

⁷⁴ *Ibidem*.

Artículo 229. Las sociedades se disuelven:

- I. *Por expiración del término fijado en el contrato social;*
- II. Por imposibilidad de seguir realizando el objeto principal de la sociedad o por quedar éste consumado;
- III. Por acuerdo de los socios tomado de conformidad con el contrato social y con la Ley;
- IV. Porque el número de accionistas llegue a ser inferior al mínimo que esta Ley establece, o porque las partes de interés se reúnan en una sola persona;
- V. Por la pérdida de las dos terceras partes del capital social;
- VI. *Por resolución judicial o administrativa dictada por los tribunales competentes, conforme a las causales previstas en las leyes aplicables (DOF 24-01-18).*

Por lo que, para su mejor comprensión y entendimiento es menester considerar; que significa “operaciones simuladas”, lo que establece el Código Civil para el Distrito Federal (*última reforma publicada en la Gaceta Oficial del Distrito Federal: 24 de octubre de 2017*), Capítulo II, “De la simulación de los actos jurídicos”, Artículos 2180 a 2184:

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

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

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

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

Artículo 2184. Luego que *se anule un acto simulado, se restituirá la cosa o derecho a quien pertenezca*, con sus frutos e intereses, si los hubiere; pero si la cosa o derecho han pasado a título oneroso a un tercero de buena fe, no habrá lugar a la restitución.

*También subsistirán los gravámenes impuestos a favor de tercero de buena fe*⁷⁵.

⁷⁵ Código Civil para el Distrito Federal (*reforma 24 de octubre de 2017, Gaceta Oficial*), Capítulo II, “De la simulación de los actos jurídicos”: Artículos 2180 a 2184.

Esto es, la acción de simulación puede ser intentada por las partes del negocio o por terceros perjudicados por aquél, y quien la alegue tendrá la carga de demostrarla. En este ámbito, se facilita la labor judicial de encontrar la verdad detrás del negocio aparente y declararla, haciendo desaparecer el negocio o sus elementos ficticios, pues el juez tiene la mayor libertad de apreciación probatoria y menor exigencia de congruencia fáctica.

4. *Código Fiscal de la Federación*

Respecto al procedimiento del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, conviene traer a colación los siguientes criterios jurisdiccionales:

- PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL DERECHO DE AUDIENCIA.
- NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA.
- NO VIOLA EL DERECHO A LA LIBERTAD DE TRABAJO.
- DATOS DE LOS CONTRIBUYENTES A QUE HACE REFERENCIA EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SON DE CARÁCTER PÚBLICO Y, POR ENDE, PUEDEN DARSE A CONOCER A TERCEROS⁷⁶.

5. *Exposición de motivos del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación*

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

De acuerdo con ésta, las prácticas indebidas respecto del uso de los comprobantes fiscales evolucionaron, por lo cual, para el ejercicio fiscal de dos mil catorce, el legislador decidió adicionar el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

⁷⁶ Tesis 2a./J. 133/2015 (10a.), 2a./J. 135/2015 (10a.), 2a./J. 134/2015 (10a.), 2a./J. 140/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 23, t. II, octubre de 2015, pp. 1738, 1742, 1743, 1745, respectivamente. Correspondientes al PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES.

En esta propuesta, el legislador centra su atención en los contribuyentes que realizan fraudes tributarios a través del tráfico de comprobantes y tiene como objetivo enfrentar y detener este tipo de prácticas evasivas que ocasionan un grave daño a las finanzas públicas y perjudican a quienes sí cumplen con su deber constitucional de contribuir al gasto público.

Para mayor claridad, a continuación, se transcribe la exposición de motivos que dio origen al Artículo indicado:

Uso indebido de comprobantes fiscales

Una de las causas más dañinas y que más ha contribuido para agravar la recaudación fiscal, son los esquemas agresivos de evasión fiscal, por lo que deben eliminarse o corregirse los motivos que los originan, a través de instrumentos eficaces que permitan combatir frontalmente el referido fenómeno.

Cuando no se cuenta con dichos instrumentos se provoca el avance de nuevas prácticas de evasión, las cuales erosionan de manera grave las bases gravables, sin poder reflejar incrementos significativos en la recaudación.

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

Inicialmente este esquema consistía en usar comprobantes apócrifos, con la finalidad de deducir y acreditar las cantidades amparadas en los mismos, sin haber pagado las cantidades que se reflejaban en ellos.

Posteriormente, con los controles de seguridad y requisitos que la autoridad implementó en diversas reformas tendientes a evitar y detectar la emisión de comprobantes fiscales apócrifos, disminuyó temporalmente el recurrir a esta práctica.

Sin embargo, estas prácticas indebidas evolucionaron, llevando a los contribuyentes evasores a recurrir a estructuras mucho más complejas, para tratar de obtener beneficios fiscales en perjuicio del fisco federal.

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

En estas operaciones el adquirente del comprobante fiscal generalmente re-

cibe directamente o a través de interpósita persona la devolución de la erogación inicialmente facturada menos el cobro de las comisiones cobradas por el traficante de comprobantes fiscales.

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

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

Algo que se ha detectado y que se presenta de manera genérica en este grupo delictivo, tanto de la traficante, como de sus cómplices y, en ocasiones, hasta el adquirente final es que generalmente son partes relacionadas, donde sus accionistas, administradores u apoderados son las mismas personas. Adicionalmente este grupo delictivo ofrece una gran variedad de objetos sociales para poder adecuarse a las necesidades de los adquirentes, con la emisión de comprobantes fiscales con conceptos que ayuden a disfrazar mejor la operación.

Asimismo, se ha detectado que los traficantes o emisores de facturas suelen tener una vida activa muy breve, liquidando la 'empresa' original o dejándola simplemente inactiva.

El negocio de las personas que se dedican al tráfico de comprobantes fiscales, se basa en la constante constitución de sociedades, las cuales comienzan en apariencia cumpliendo con sus obligaciones fiscales y, posteriormente comienzan a incumplirlas, confiados en que para cuando la autoridad fiscal pretenda fiscalizarlas, las mismas ya se encontrarán no localizadas o han sido preparadas corporativamente para dejar al frente de las mismas a testaferros, empleados, personal doméstico o similares y generalmente sin activos ni condiciones remotamente cercanas a las necesarias que puedan garantizar la

prestación del servicio o el transporte, producción o comercialización de los bienes o servicios que sus facturas amparan.

En suma, derivado de la información procesada por el Servicio de Administración Tributaria se han podido identificar una serie de patrones que generalmente están presentes en las sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales, como son:

1. Tienen un objeto social muy amplio para poder ofrecer al cliente un comprobante fiscal con un concepto que pueda disfrazarse mejor dentro de las actividades preponderantes de éste.
2. Emiten comprobantes fiscales correspondientes a operaciones que no se realizaron.
3. Emiten comprobantes fiscales cuya contraprestación realmente pagada por las operaciones consignadas en los mismos es sólo un mínimo porcentaje y no tiene proporción con dichas operaciones.
4. No tienen personal o éste no es idóneo o suficiente para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.
5. No tienen activos o éstos no son idóneos o suficientes para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.
6. Reciben ingresos que no tienen proporción a las características de su establecimiento.
7. Tienen cuentas bancarias o de inversiones que se encuentran activas durante un periodo determinado y después son canceladas o las dejan con saldos ínfimos después de haber manejado cantidades elevadas.
8. Tienen sus establecimientos en domicilios que no corresponden al manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes.
9. Sus sociedades se encuentran activas durante un periodo y luego se vuelven no localizables.
10. Sus ingresos en el ejercicio de que se trate son casi idénticos a sus deducciones o bien, éstas son mayores por escaso margen.
11. Prestan servicios y a la vez reciben servicios por casi exactamente los mismos montos.
12. Comparten domicilios con otros contribuyentes también prestadores de servicios.

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

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

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

Conforme a la propuesta, la autoridad fiscal procedería a notificar en el buzón tributario del emisor de facturas, y a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación a las empresas o sociedades que presenten el padrón de comportamiento arriba indicado, otorgándoles la garantía de audiencia para que manifiesten lo que a su derecho convenga. Hecho lo anterior, procedería la publicación de una lista, cuyo efecto sería la presunción de que las operaciones amparadas por los comprobantes fiscales por ellos emitidos nunca existieron y, por tanto, tales comprobantes no deben producir efecto fiscal alguno. Acto seguido, se abre una ventana para que los contribuyentes que hayan utilizado en su beneficio los comprobantes fiscales puedan proceder a autocorregirse o, en su caso, acreditar que la prestación del servicio o la adquisición de bienes en realidad aconteció, destruyendo así la presunción de inexistencia.

Ahora bien, si la autoridad fiscal -al ejercer sus facultades de comprobación- acredita que un contribuyente persistió en la utilización de comprobantes

que simulan actos u operaciones, entonces procederá a recalculer el pago de contribuciones, sin tomar en cuenta dichos comprobantes y, en su caso, a liquidar las diferencias que procedan. Desde luego, igualmente procedería por la vía penal correspondiente en virtud de la simulación que las conductas actualizan.

Es de vital relevancia tener en mente que esta propuesta no está enderezada contra los contribuyentes honestos y cumplidos; ni siquiera versa sobre la elusión legal que permite a los ciudadanos elegir, por economía de opción, el régimen fiscal más benigno. Por el contrario, estamos en presencia de una práctica totalmente defraudadora y carente de la más elemental ética ciudadana por todas las partes que intervienen en ella.

Mantener impune esta práctica se traduce no sólo en un grave daño a las finanzas públicas y una afrenta a quienes sí cumplen con su deber constitucional de contribuir al gasto público, sino también consentir en un desafío al Estado y acrecentar la falta de cultura de la legalidad en nuestro país.

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

1. Neutralizar el esquema de adquisición o tráfico de comprobantes fiscales centrando la atención en los contribuyentes que realizan fraude tributario a través de dicha actividad; y,
2. Evitar un daño a la colectividad, garantizando su derecho a estar informada sobre la situación fiscal de los contribuyentes que realizan este tipo de operaciones, a fin de que aquellos que hayan utilizado en su beneficio los comprobantes fiscales traficados puedan autocorregirse o, en su caso, acreditar que la prestación del servicio o la adquisición de bienes que en realidad aconteció, para que puedan surtir efectos fiscales dichos comprobantes⁷⁷.

6. *Jurisprudencia constitucional*

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

⁷⁷ Código Fiscal de la Federación, Exposición de motivos del Artículo 69-B.

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

Amparo en revisión 51/2015. Multiservicios Empresariales de Negocios B&V, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015

Amparo en revisión 354/2015. Alta Capacitación B y V, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015.

Amparo en revisión 361/2015. Grupo Empresarial de Desarrollo y Formación de Recursos Humanos, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015.

Amparo en revisión 424/2015. Si al Capital Humano, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 2015. Tesis de jurisprudencia 132/2015 (10a.). Aprobada por la Segunda

Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de septiembre de dos mil quince.

Votos

Genealogía

Observaciones

Esta tesis se publicó el viernes 23 de octubre de 2015 a las 10:05 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 26 de octubre de 2015, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013⁷⁸.

En atención a todo lo antes comentado, se desprende que, la documentación e información que se menciona no es limitativa, ni perjudica sobre la idoneidad, medio de prueba y que constituyen elementos de evidencia de la prestación del servicio adquirido.

**VII. MATERIALIDAD EN IMPLEMENTACIÓN DE
NUEVOS PROYECTOS DE INVERSIÓN QUE ACREDITE
LA NECESIDAD DEL BIEN O SERVICIO QUE JUSTIFIQUE**

*Contratos Civiles y mercantiles, Principios que los rigen, Materialización,
Libertad contractual, Hechos y actos jurídicos*

Otro tema de acreditación de *materialidad* es *la implementación de nuevos proyectos de inversión*, por lo que será necesario demostrar, si *la necesidad del bien o servicio se justifica*, debiendo contar con la documentación que directa o indirectamente demuestre dicha situación.

Por ejemplo: en la descripción del proyecto señalar costo total, en su caso, aprobación por parte de la Asamblea de Socios; si es un proyecto específico solicitado por algún cliente, deberá proporcionar el nombre y registro federal de contribuyentes de éste, así como el contrato respectivo, o bien cualquier otro documento que evidencie que el bien o servicio lo adquirió con motivo de un nuevo proyecto de inversión. Si se trata de una licitación pública, deberá proporcionar copia de las bases adquiridas y, en su caso los contratos de obra pública suscritos con la Autoridad licitante. Y no menos cierto será que, *la materialidad de la inversión demuestre*:

⁷⁸ Tesis 2a./J. 132/2015 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 23, t. II, octubre de 2015, p.1740.

- i. Si la necesidad del bien o servicio se justifica con motivo de la *pérdida de presencia en el mercado*, deberá reunirse la documentación que directa o indirectamente demuestre dicha situación;
Por ejemplo, la reciente creación de empresas dedicadas al mismo ramo o actividad, la reducción de la cartera de clientes, para lo cual deberá adjuntar el listado de éstos, que dejaron de contratarlo, incluyendo sus nombres, números telefónicos y dirección de correo electrónico;
- ii. Si la necesidad del bien o servicio se justifica con motivo de una *reestructuración del personal de la empresa*, deberá adjuntar la documentación que directa o indirectamente demuestre dicha situación.
Por ejemplo: las altas ante el Instituto Mexicano del Seguro Social del nuevo personal contratado o bajas del personal que dejó de laborar en la empresa, ampliación de la cobertura de los contratos de seguro celebrados con instituciones de seguros por la incorporación del nuevo personal, publicaciones de empresas dedicadas a bolsas de trabajo donde se desprenda la publicación de vacantes de esa contribuyente durante el periodo que originó la justificación que nos ocupa, o bien los contratos o pagos efectuados a estas empresas.
- iii. Si la necesidad del bien o servicio se justifica con motivo de un *imprevisto ocasionado por alguna causa fortuita o fuerza mayor*, deberá adjuntar la documentación que directa o indirectamente demuestre dicha situación.
Por ejemplo: Actas de hechos levantadas por fedatarios públicos o el Ministerio Público, donde consten los sucesos acontecidos, pagos de las instituciones de seguros con motivo de haber acontecido el riesgo amparado en las pólizas de los seguros contratados por la empresa.
- iv. Si la necesidad del bien o servicio se justifica con motivo *del deterioro normal del activo fijo de esa contribuyente*, deberá adjuntar la documentación que directa o indirectamente demuestre dicha situación.
Por ejemplo: tratándose de maquinaria o equipo de comunicación, deberá proporcionar el manual técnico suministrado por el vendedor, donde se desprenda el cuidado y frecuencia sugerida para el mantenimiento del bien; la factura, contrato o reporte del último mantenimiento efectuado, anterior al que justifica el gasto; ubicación física de la maquinaria o equipo al que se le realizó el mantenimiento.

- v. Si la necesidad del bien o servicio se justifica con motivo *alguna otra causa distinta a las señaladas en los párrafos anteriores*, deberá contar con la documentación que directa o indirectamente demuestre dicha situación.

Otro tema a colación, por tratarse de la demostración de la *materialidad* de uso de *documentos en el idioma español*, es importante destacar que, en territorio nacional, cuando los documentos se encuentran en idioma diferente, deberá aplicarse lo que establece el *Código Federal de Procedimientos Civiles*, para tal efecto:

Artículo 132. De la traducción de los documentos que se presenten en idioma extranjero, se mandará dar vista a la parte contraria, para que, dentro de tres días, manifieste si está conforme. Si lo estuviere o no contestare la vista, se pasará por la traducción; en caso contrario, el tribunal nombrará traductor.

Artículo 271. Las actuaciones judiciales y promociones deben escribirse en lengua española. Lo que se presente escrito en idioma extranjero se acompañará de la correspondiente traducción al castellano.

Las actuaciones dictadas en los juicios en los que una o ambas partes sean indígenas, que no supieran leer el español, el tribunal deberá traducirlas a su lengua, dialecto o idioma con cargo a su presupuesto, por conducto de la persona autorizada para ello.

Las promociones que los pueblos o comunidades indígenas o los indígenas en lo individual, asentados en el territorio nacional, hicieren en su lengua, dialecto o idioma, no necesitarán acompañarse de la traducción al español. El tribunal la hará de oficio con cargo a su presupuesto, por conducto de la persona autorizada para ello.

Las fechas y cantidades se escribirán con letra.

En las actuaciones dictadas en los juicios en los que una o ambas partes tengan alguna discapacidad visual, auditiva o de locución, el tribunal deberá a petición de la parte que lo requiera, otorgar la asistencia necesaria en materia de estenografía proyectada o de ayuda técnica respectiva⁷⁹.

Además de lo que señala el Código Civil Federal al respecto, como se lee:

Artículo 3006. Los actos ejecutados o los contratos otorgados en otra entidad federativa o en el extranjero, sólo se inscribirán si dichos actos o contratos tienen el carácter de inscribibles conforme a las disposiciones de este Código y del Reglamento del Registro Público.

⁷⁹ Código Federal de Procedimientos Civiles.

Si los documentos respectivos *apareciesen redactados en idioma extranjero y se encuentran debidamente legalizados, deberán ser previamente traducidos por perito oficial* y protocolizados ante Notario.

Las sentencias dictadas en el extranjero sólo se registrarán si no están en desacuerdo con leyes mexicanas y si ordena su ejecución la autoridad judicial competente⁸⁰.

Y el Código de Comercio:

Artículo 37. Todos los registros a que se refiere este capítulo *deberán llevarse en castellano*, aunque el comerciante sea extranjero. En caso de no cumplirse este requisito el comerciante incurrirá en una multa no menos de 25,000.00 pesos, que no excederá del cinco por ciento de su capital y las autoridades correspondientes podrán ordenar que se haga la traducción al castellano por medio de perito traductor debidamente reconocido, siendo por cuenta del comerciante todos los costos originados por dicha traducción.

Artículo 1055. Los juicios mercantiles, son ordinarios, orales, ejecutivos o los especiales que se encuentren regulados por cualquier ley de índole comercial. Todos los juicios mercantiles con excepción de los orales que tienen señaladas reglas especiales se sujetarán a lo siguiente:

I. Todos los ocursos de las partes y actuaciones judiciales deberán escribirse en idioma español; fácilmente legibles a simple vista, y deberán estar firmados por los que intervengan en ellos. Cuando alguna de las partes no supiere o no pudiese firmar, impondrá su huella digital, firmando otra persona en su nombre y a su ruego, indicando estas circunstancias;

II. Los documentos redactados en idioma extranjero deberán acompañarse con la correspondiente traducción al español...⁸¹.

Ahora bien, otro tema a efecto de la materialidad de la operación, por lo que toca a los *contratos civiles y mercantiles* para acreditar la *materialización de las operaciones*, atenderá a la *libertad contractual*, en términos del *Código de Comercio*:

Artículo 78. En las convenciones mercantiles cada uno se obliga en la manera y términos que aparezca que quiso obligarse, sin que la validez del acto comercial dependa de la observancia de formalidades o requisitos determinados.

⁸⁰ Código Civil Federal.

⁸¹ Código de Comercio.

Así como también a lo que establece el Código Civil Federal:

Artículo 1796. Los contratos se perfeccionan por el mero consentimiento, excepto aquellos que deben revestir una forma establecida por la ley. Desde que se perfeccionan obligan a los contratantes, no sólo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a las consecuencias que, según su naturaleza, son conforme a la buena fe, al uso o a la ley.

Y la Ley General de Sociedades Mercantiles:

Artículo 6o. La escritura constitutiva de una sociedad deberá contener:
(...)

Por otra parte, los sujetos del Derecho Privado son libres para realizar negocios jurídicos y para regular como mejor les plazca sus relaciones en el campo de la rama del Derecho comentado, obligándose por propia decisión y tomando como sustento a *la autonomía de la voluntad; tal autonomía no es irrestricta, porque la persona no actúa en este campo en forma soberana, ya que encuentra sus límites y restricciones en el respeto a la libertad de los demás, en el interés general y en las buenas costumbres.*

Esto es, de acuerdo a los *hechos y actos jurídicos*, por lo que deberá cumplirse lo que conlleva:

Hecho jurídico	Acto jurídico
Es todo acontecimiento generado por la naturaleza o por el ser humano y que produce efectos de Derecho.	Es una manifestación de voluntad con intención de producir consecuencias de derecho.
Diferencias	
<ul style="list-style-type: none">• Es el género• Se produce por hechos naturales o por la conducta del hombre• No busca producir efectos de derecho, estos provienen de la ley	<ul style="list-style-type: none">• Es la especie• Se produce solo por la conducta humana• Se requiere de la exteriorización de la voluntad• Se tiene la intención de que se produzcan efectos jurídicos

Ambos producen efectos de derecho como lo es, *existencia y validez del acto jurídico.*

Acto jurídico
Elementos esenciales y elementos de validez
Existencia perfecta del acto jurídico

En consideración a los *elementos esenciales del acto jurídico*, se atiende el *consentimiento*, esto es, la voluntad, como el querer hacer algo; el acto interno del querer manifestarse, exteriorizarse. Por otra parte, la manifestación de la voluntad puede ser expresa o tácita, implicar consentimiento o acuerdo de voluntades y, a su vez, atender el *objeto directo*, que consiste en crear, transmitir, modificar o extinguir derechos y obligaciones. Teniendo como elementos del *objeto indirecto*, la cosa o el hecho, materia del acto jurídico, que debe ser posible física y jurídicamente. Por otra parte, *elementos esenciales y de solemnidad*, que consiste en el empleo de fórmulas determinadas, en pronunciar ciertas palabras, en celebrar el acto ante los funcionarios que la ley señala o en ambas cosas.

Por *elementos de validez* se entiende *la ausencia de vicios de voluntad*, es decir, la voluntad debe de manifestarse sin vicio alguno, en forma libre y cierta. Por *licitud*, el acto no debe ser contrario a las leyes de orden público ni a las buenas costumbres. Por *capacidad*, la aptitud de una persona para hacer valer directamente sus derechos o cumplir sus obligaciones, poder celebrar actos jurídicos... etc. Y por las *formalidades*, es que se debe manifestar por escrito, ya sea de forma privada o pública, según la ley lo determine.

Por otra parte, *la voluntad* debe manifestarse libre de *dolo*, esto es, sujeción o artificio para inducir a error o mantenerlo en él, al o los contratantes; de *lesión*, perjuicio por desproporción entre el provecho y la carga; de *violencia*, fuerza física o amenazas; de *error*, el estado subjetivo que está en desacuerdo con la realidad.

El *acto jurídico perfecto* reúne los requisitos de *existencia*; cuando falta alguno es la nada del derecho, el acto no nace. Y la *inexistencia*, que puede hacer valer cualquier interesado, es imprescriptible.

Por *validez*, es cuando el acto ha nacido porque tiene los requisitos de existencia, pero carece de alguno de los requisitos de validez, luego el acto es imperfecto; el acto ha nacido pero viciado. La *sanción es diferente* según los requisitos de validez inobservados: *Nulidad absoluta*, según lo disponga la ley; *actos ilícitos*: en el objeto, motivo, fin o en la condición; *Nulidad relativa* según lo dispone la ley en presencia de vicios de voluntad, incapacidad, falta de formalidades.

Además, los principios que rigen a los contratos, *pacta sunt servanda* y la intangibilidad, relatividad, oponibilidad, seguridad, de conformidad a los diferentes tipos de contratos:

- *Traslativos de dominio*: compraventa, donación, permuta, préstamo, mutuo;
- *Traslativos de uso o goce*: arrendamiento, comodato, usufructo;
- *Obligaciones de hacer*: servicios profesionales, mandato, transporte, hospedaje;
- *De garantía*: prenda, hipoteca, fianza;
- *Aleatorios*: contratos de esperanza, juegos y apuesta, renta vitalicia;
- *Finalidad común*: servicios mercantiles, civiles, sociales.

Es indispensable conocer acerca del consentimiento por medios electrónicos, por lo que:

Existe manifestación expresa del consentimiento, aun sin presencia física, de forma inmediata cuando se hace uso de los medios electrónicos o digitales (Internet, teléfono, fax, etc.), siempre que la voluntad se pueda expresar de manera inmediata⁸².

Así es como lo establece los Artículos 1803 del Código Civil Federal y 80 del Código de Comercio. Y en el caso del Artículo 1639 del Código Civil del Estado de San Luis Potosí no contempla a los medios electrónicos como forma de manifestar el consentimiento en forma expresa.

También, conviene tener en mente la *fecha cierta documentos privados*, en términos de los siguientes criterios:

- DOCUMENTOS PRIVADOS, FECHA CIERTA DE LOS. Solamente puede considerarse que los documentos privados tienen fecha cierta cuando han sido presentados a un Registro Público, o ante un funcionario en razón de su oficio, o a partir de la fecha de la muerte de cualquiera de sus firmantes⁸³.

⁸² Artículo 1803 del Código Civil Federal; Artículo 80 del Código de Comercio; y Artículo 1639 del Código Civil del Estado de San Luis Potosí.

⁸³ Tesis VI.1o.175 C, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XV-2, febrero de 1995, p. 315.

- INTERÉS JURÍDICO, EL CONTRATO PRIVADO DE COMPRAVENTA DE INMUEBLES EN EL QUE FALLECE UNA DE LAS PARTES ANTES DE QUE SE HAYA VERIFICADO EL ACTO RECLAMADO CONSTITUYE PRUEBA SUFICIENTE PARA ACREDITARLO⁸⁴.
- CONTRATOS DE MUTUO CON INTERÉS. SU VALORACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN EN CUANTO A LA "FECHA CIERTA": La Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la jurisprudencia 220, Sexta Época, Tercera Sala, cuyo rubro reza: "DOCUMENTOS PRIVADOS, FECHA CIERTA DE LOS", señaló dos premisas sobre el concepto "fecha cierta" de los documentos privados: *a) Que la fecha cierta es aquella que se tiene a partir del día en que el documento se presenta ante un fedatario público o bien se inscribe en algún registro público, y; b) Que en caso de que un documento no goce de esta cualidad, no puede otorgársele pleno valor probatorio frente a terceros, ya que no se tiene certeza en cuanto a la fecha en que acontecieron los actos jurídicos que consigna.* Como se ve, dichas premisas encuentran su contexto, fundamentalmente, en el marco de un procedimiento litigioso en el que se pretende evidenciar la eficacia probatoria de un documento privado a fin de que el mismo pueda surtir efectos en la esfera jurídica de un "tercero", que precisamente es parte en un juicio. Por tanto, es válido afirmar que los elementos antes mencionados, relacionados con la "fecha cierta", no pueden ni deben ser concebidos por la autoridad fiscal como parámetro de valoración en el curso de una auditoría, para apreciar documentos privados exhibidos por los contribuyentes revisados con el objeto de acreditar diversas operaciones que hubieran celebrado, como pueden ser préstamos. Ello es así, porque el Derecho Común que regula este tipo de acto no prevé mayores formalidades para su perfeccionamiento; además, cuando se ejercen facultades de comprobación, la autoridad *fiscalizadora no está actuando como un "tercero" sino como una entidad del Estado dotada de pleno imperio y, en consecuencia, si pretende desestimar para efectos fiscales las operaciones contenidas en los contratos de mutuo, deberá acudir a lo que constituye la labor de la auditoría, es decir, verificar los asientos en la contabilidad del contribuyente y rastrear la*

⁸⁴ Tesis 1a./J. 33/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XVIII, julio de 2003, p. 122.

materialidad de la operación o su flujo efectivo, para lo cual puede valer-se, incluso, de otros elementos. Considerar lo contrario sería tanto como colocar al particular en una situación por demás inequitativa, ya que se le obligaría a satisfacer exigencias impuestas unilateralmente por la propia autoridad en cuanto al “valor probatorio” de un documento privado que es exhibido, no dentro de un procedimiento jurisdiccional o litigioso, sino en un procedimiento oficioso de carácter estrictamente administrativo, como es la visita domiciliaria o la revisión de gabinete⁸⁵.

- RENTA.- LOS CONTRATOS DE MUTUO Y PAGARÉS CON LOS QUE LA ACTORA PRETENDE ACREDITAR EN JUICIO QUE LOS INGRESOS DETERMINADOS DE MANERA PRESUNTIVA SON PRÉSTAMOS QUE LE FUERON OTORGADOS, NO REQUIEREN DE LA FORMALIDAD DE TENER “FECHA CIERTA,” PARA CONSIDERARSE QUE TIENEN VALOR PROBATORIO.- El Artículo 2384 del Código Civil para el Distrito Federal establece que el mutuo es un contrato por el cual el mutuante se obliga a transferir la propiedad de una suma de dinero o de otras cosas fungibles al mutuuario, quien se obliga a devolver otro tanto de la misma especie y calidad.

El Artículo 2389 del referido ordenamiento establece que, consistiendo el préstamo en dinero, pagará el deudor devolviendo una cantidad igual a la recibida conforme a la ley monetaria vigente al tiempo de hacerse el pago, sin que la prescripción sea renunciable. Si se pacta que el pago debe hacerse en moneda extranjera, la alteración que esta experimente en valor será en daño o beneficio del mutuuario. Por su parte, el Artículo 1796 de dicho Código indica que los contratos se perfeccionan por el mero consentimiento; excepto aquellos que deben revestir una forma establecida por la ley. Desde que se perfeccionan obligan a los contratantes no solo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a las consecuencias que, según su naturaleza, son conforme a la buena fe, al uso o a la ley. Ahora bien, el Poder Judicial de la Federación en la tesis de jurisprudencia 220, Sexta Época, Tercera Sala, cuyo rubro indica: “DOCUMENTOS PRIVADOS, FECHA CIERTA DE LOS”; ha considerado “que los documentos privados tienen fecha cierta cuando

⁸⁵ Tesis VII-CASR-6ME-24, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, Año II, No. 15, octubre de 2017, p. 298.

han sido presentados a un Registro Público o ante un funcionario en razón de su oficio, o a partir de la muerte de cualquiera de sus firmantes". Por lo que, dada la naturaleza de un contrato de mutuo, no obstante ser documento privado, no es aquella de las que la legislación exija para su existencia, validez y eficacia su registro o certificación notarial, entonces, el mismo puede tener la eficacia correspondiente dentro del juicio, si además existe correspondencia entre los depósitos bancarios, los registros contables y los citados contratos así como el vínculo entre los diversos títulos de crédito y los acuerdos de voluntades aludidos. (Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S2/20/2017)⁸⁶.

De manera que la *fecha cierta en los contratos*, como requisito de validez, no a todos les resulta exigible, como lo son:

- Cesión de crédito;
- Mandato;
- Donación;
- Derechos de autor;
- Compraventa de inmueble;
- Licencia de uso de marca;
- Arrendamiento financiero.

Por otra parte, se deben conocer las *principales cláusulas en los contratos*:

- *Cláusulas esenciales*: la ley las considera insertas, aunque no se expresen; son aquellas sin las cuales el acto jurídico no puede prosperar, se infieren principalmente (*su afectación genera nulidad absoluta, consentimiento y objeto*);
- *Cláusulas naturales*: son las que pueden ser suplidas o complementadas por la ley. Ésta las considera implícitas en los contratos, derivan de las normas que se aplican supletoriamente al contrato porque dependen de su tipo (*saneamiento y evicción*);
- *Cláusulas accidentales*: aquéllas que las partes pactan, aumentando o disminuyendo efectos u obligaciones en el acto celebrado (son elemen-

⁸⁶ Tesis VIII-J-2aS-35, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, Año II, No. 17, diciembre de 2017, p. 30.

tos accidentales del acto jurídico como: término, plazo, modo, condición, etc.).

Así como el contenido del contrato, en las que destacan, conjuntamente:

- Declaraciones:
 - Señalar el domicilio legal y el fiscal;
 - Ratificación o cotejo ante fedatario público;
 - Relación sucinta de su objeto social;
 - Concurrencia a la celebración libre de dolo, error, mala fe o cualquier otro vicio de la voluntad por los que el contrato pudiera ser declarado nulo o inválido;
 - Manifiestar que el proveedor cuenta con todos los recursos, técnicos, humanos, financieros y materiales.
 - En caso de subcontratar, es necesario así establecerlo.

- Cláusulas:

PRIMERA. Objeto. Por virtud del presente contrato, el PROVEEDOR se obliga a prestar a favor de ***** los servicios de planeación estratégica, manejo de la cuenta, creatividad, diseño, innovación, desarrollo, producción interna, cotización y producción, para los productos *****® y ***** ® (en lo sucesivo los "Servicios"), cuyos detalles y condiciones se encuentran establecidos en el documento adjunto como "Anexo A" del presente contrato y firmado por las partes, formando parte integral del mismo.

SEGUNDA. Servicios adicionales. Las partes podrán pactar la prestación de servicios adicionales a los contemplados en este Contrato, cuya ejecución se documentará por escrito mediante la suscripción de anexos complementarios. Dichos anexos complementarios contendrán, de forma enunciativa más no limitativa: (i) la descripción de los servicios adicionales a prestarse al amparo del presente Contrato; (ii) los objetivos específicos que se perseguirían con la prestación de los servicios adicionales; (iii) la contraprestación respectiva; (iv) la forma de pago, en caso de que ésta fuere diferente a la pactada en este Contrato; (v) los plazos para la prestación de los servicios adicionales; (vi) el calendario para la prestación de los servicios adicionales; y/o, (vii) cualquier información adicional que

las partes consideren necesario incluir para la prestación de los servicios adicionales.

TERCERA. Obligaciones del proveedor. Adicionalmente a las obligaciones pactadas en el presente contrato el PROVEEDOR se compromete a: (i) prestar los servicios con la mejor técnica disponible y de conformidad con las especificaciones e instrucciones que al efecto indique EL CLIENTE; (ii) asegurarse de que las personas que sean asignadas para la prestación de los servicios, conozcan y utilicen la metodología necesaria para la ejecución e implementación de los mismos; y (iii) cumplir con los tiempos establecidos en el presente contrato.

El PROVEEDOR será responsable por la negligencia, dolo o mala fe de su personal en la prestación de los servicios.

CUARTA. Cesión y subcontratación. El PROVEEDOR no podrá ceder sus derechos y/u obligaciones derivados del presente contrato, sin la autorización previa y por escrito de EL CLIENTE.

QUINTA. Las partes acuerdan que EL PROVEEDOR prestará los servicios objeto del presente contrato con recursos técnicos, humanos y materiales propios. Para el caso de que utilice figuras de subcontratación, EL PROVEEDOR se obliga a exhibir los contratos en los que conste tal circunstancia, mismos que formarán parte del "Anexo B".

SEXTA. El PROVEEDOR se obliga a presentar reportes periódicos respecto del estatus que guardan los servicios contratados; dichos reportes deberán presentarse en las fechas y con los requisitos que se establecen en el "Anexo C" del presente acuerdo de voluntades.

VIII. OBJECIONES DE LAS AUTORIDADES AL VALOR PROBATORIO DE LOS DOCUMENTOS PRIVADOS

Criterios en juicio contencioso administrativo. Conservar correos, Propuesta de servicios (De compra o comercialización), Cotizaciones. Efectos de la materialidad, justificación y razón de negocios desde el ámbito corporativo.

Reforma Mercantil de 13 de junio de 2014 en Actas de Asamblea

Es importante conocer y destacar que las *principales objeciones de las autoridades* sobre los cuestionarios que se proporcionan en el ejercicio de las facultades de comprobación para acreditar la materialidad, son las siguientes:

- Objeto;
- Obligaciones;
- Contraprestación;
- Lugar de prestación del servicio.

Al respecto, cabe tener presente que el *valor probatorio de los documentos privados* es en aplicación del Código de Procedimientos Civiles:

Artículo 203. El documento privado forma prueba de los hechos mencionados en él, sólo en cuanto sean contrarios a los intereses de su autor, cuando la ley no disponga otra cosa. El documento proveniente de un tercero sólo prueba en favor de la parte que quiere beneficiarse con él y contra su colitigante, cuando éste no lo objeta. En caso contrario, la verdad de su contenido debe demostrarse por otras pruebas⁸⁷.

Así como el Código de Comercio:

Artículo 78. En las convenciones mercantiles cada uno se obliga en la manera y términos que aparezca que quiso obligarse, sin que la validez del acto comercial dependa de la observancia de formalidades o requisitos determinados⁸⁸.

Y la Ley General de Sociedades Mercantiles, en su Artículo 6o., relativo al contenido de la escritura constitutiva de una sociedad⁸⁹. También de algunos criterios como son:

CONTRATOS PRIVADOS. NO ES NECESARIO EL REGISTRO DE LOS MISMOS PARA DARLES VALOR PROBATORIO, SI LA ACTORA APORTA DIVERSOS MEDIOS PARA ADMINICULAR LA PRUEBA DOCUMENTAL PRIVADA.- Si bien es cierto que por criterio sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha exigido que una documental privada deba tener la calidad de "fecha cierta", *lo cierto es que ello no implica que por el hecho de no haberse registrado no pueda dársele valor probatorio a los documentos privados, pues incluso si un documento es pasado ante la fe pública de fedatario público, con ello se adquiere fecha cierta y existencia del mismo; pues con ello se tiene acreditada la existencia del acuerdo de volunta-*

⁸⁷ Código de Procedimientos Civiles.

⁸⁸ Código de Comercio.

⁸⁹ Ley General de Sociedades Mercantiles.

des; en el mismo sentido, *de conformidad con la legislación correspondiente, no existe ninguna disposición con la cual se obligue a las partes para registrar todos y cada uno de los contratos suscritos, pues ello únicamente se realiza si las partes quieren que sus efectos surtan frente a terceros y en relación a los bienes sobre los cuales se haya contratado. Asimismo, debe destacarse el principio de libertad contractual entre las partes que intervienen, pues si bien el contrato por sí mismo, únicamente refleja la existencia de un acuerdo de voluntades, se trata de una prueba aislada que debe adminicularse con otras, a fin de dar certeza de que sí se realizaron las obligaciones pactadas,* documentales que podrán vincularse como los estados de cuenta bancarios, la propia contabilidad del contribuyente revisado, e incluso una prueba pericial contable, a efecto de establecer cómo fue que se realizaron las operaciones; pruebas suficientes con las cuales se acreditará la certeza de haberse realizado las actividades pactadas y que estas tengan efectos de desvirtuar la legalidad de las supuestas omisiones detectadas por la autoridad fiscalizadora⁹⁰.

ACTAS DE ASAMBLEA NO PROTOCOLIZADAS. AL TENER EL CARÁCTER DE DOCUMENTALES PRIVADAS, LAS MISMAS DEBEN DE ESTAR ADMINICULADAS CON OTROS MEDIOS PROBATORIOS PARA GENERAR CONVICCIÓN AL ÓRGANO JUZGADOR DE LOS HECHOS CONTENIDOS EN ELLAS.- El Artículo 133 del Código Federal de Procedimientos Civiles, establece que los documentos privados son aquellos que no reúnan los requisitos del Artículo 129 de la Ley en comento; en ese sentido el Artículo 129 de la Ley sustantiva Federal señala, que son documentos públicos aquellos cuya formación está encomendada por la ley, dentro de los límites de su competencia, a un funcionario público revestido de la fe pública, y los expedidos por funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones. En tal contexto, de la interpretación armónica de los numerales previamente mencionados, un documento privado, es aquel instrumento que fue extendido entre particulares sin la intervención de un funcionario público o de alguna persona autorizada para ejercer la fe pública. Bajo ese contexto, *cuando en el juicio contencioso administrativo se orezca un acta de asamblea que no deba ser protocolizada,*

⁹⁰ Juicio Contencioso Administrativo Núm. 8415/11-06-02-9,3435/12-06-01-3 y 723/13-06-03-5 Acumulados. Resuelto por la Segunda Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

*dicha documental deberá ser valorada como una documental privada, no es susceptible de generar convicción plena sobre la veracidad de las operaciones aludidas en ella; por lo que para que dicha documental pueda acreditar la materialidad de las operaciones inmersas, la misma debe de estar relacionada con algún medio de prueba que demuestre fehacientemente su contenido, de conformidad con el Artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo*⁹¹.

Aunado a lo anterior, es importante conservar toda la documentación e información previa a la celebración del contrato, pues de esa manera se fortalece acreditar la materialidad de las operaciones; de ahí que sea importante *conservar correos, propuesta de servicios (de compra o comercialización), cotizaciones, etc.*

Y no pasar por alto que son contratos formales aquellos en los que el consentimiento debe manifestarse por escrito, como requisito de validez, de tal manera que, si no se otorga en escritura pública o privada, según el acto, el contrato estará afectado de nulidad relativa. Por consiguiente, el contrato formal es susceptible de ratificación expresa o tácita; en la expresa se observa la forma omitida; en la tácita se cumple voluntariamente y queda purgado el vicio.

El contrato consensual, en oposición al formal, es aquel que, para su validez, no requiere que el consentimiento se manifieste por escrito y, por lo tanto, puede ser verbal, o puede tratarse de un consentimiento tácito, mediante hechos que necesariamente lo supongan, o derivarse del lenguaje mímico, que es otra forma de expresar el consentimiento sin recurrir a la palabra o a la escritura.

Como parte de una sana práctica legal, es recomendable que se celebre convenio de terminación, para los *efectos de la materialidad*; adminiculado con otras probanzas, constituye una buena práctica para reforzar la deducción como lo son:

- Minutas;
- Propuestas de servicios;
- Bitácoras;
- Informes periódicos;

⁹¹ Tesis VIII-P-1aS-644, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, Año IV, No. 39, octubre de 2019 p. 185.

- Pólizas;
- Medios de pago;
- Correos electrónicos;
- Nombre y cargos de las personas con quienes se negoció;
- CFDI.

Así las cosas, ahora será necesario conocer, en qué consiste la *justificación y razón de negocios desde el ámbito corporativo*, esto en atención al objeto social y su relación con la actividad preponderante manifestada en el RFC.

Para su mejor comprensión nos apoyaremos en la *exposición de motivos de la Reforma Fiscal 2014 (Artículo 69-B)*. Esto es, en suma, derivado de la información procesada por el SAT, donde se han podido identificar una serie de patrones que generalmente están presentes en las sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales, “que tiene por objeto social ofrecer al cliente un *comprobante fiscal con un concepto que pueda disfrazarse mejor dentro de las actividades preponderantes de éste*”, esto con la finalidad de soslayar la aplicación e identificación en el RFC⁹².

Así también en atención a la *Reforma Mercantil el 13 de junio de 2014*, como se aprecia en el Artículo 4o. de la Ley General de Sociedades Mercantiles: “... Las sociedades mercantiles podrán realizar todos los actos de comercio necesarios para el cumplimiento de su objeto social, salvo lo expresamente prohibido por las leyes y los estatutos sociales”⁹³.

De la misma forma se atiende al *Requisito del Acto Constitutivo*, cuyo objeto social se puede definir como uno de los elementos esenciales del contrato de sociedad. El objeto social hace referencia a las actividades que la sociedad desarrolla o ha de desarrollar. Es el medio que utiliza la sociedad para conseguir su fin último, que normalmente es el de obtener un beneficio económico que repartir entre los socios.

En ese tenor, se considera también lo establecido por la Ley General de Sociedades Mercantiles: “Artículo 6o. La escritura o póliza constitutiva de una sociedad deberá contener... II. El objeto de la sociedad; ...”⁹⁴.

⁹² Exposición de Motivos Reforma Fiscal 2014 (Artículo 69-B del CFF).

⁹³ Reforma Mercantil el 13 de junio de 2014.

⁹⁴ Ley General de Sociedades Mercantiles.

También es relevante lo establecido por el *Código Civil Federal*: "Artículo 2693. El contrato de sociedad debe contener... III. El objeto de la sociedad; ..." ⁹⁵.

No siendo menos importante tener en cuenta lo relativo a los *Tipos de Asamblea*, que son la parte formal de conocer la vida y actividad de la sociedad, las cuales pueden ser:

- Ordinarias:
 - a) Discusiones del informe del administrador;
 - b) Nombramiento de administradores y comisarios;
 - c) Determinar emolumentos de administradores y comisarios, etc.
- Extraordinarias:
 - a) Prórroga;
 - b) Disolución anticipada;
 - c) Aumento o reducción de capital;
 - d) Modificación del objeto social;
 - e) Nacionalidad de la sociedad;
 - f) Transformación;
 - g) Fusión;
 - h) Emisión de acciones privilegiadas;
 - i) Amortización de acciones;
 - j) Emisión de bonos;
 - k) Cualquier modificación a los estatutos.
- Y las reuniones y acuerdos en sesiones *Mixtas, Especiales, Totalitarias, Acuerdos fuera de asamblea*.

Además de tomar en cuenta que es imprescindible cumplir con el *quórum para asambleas* ⁹⁶, para que se cumpla con la validez de éstas:

⁹⁵ Código Civil Federal.

⁹⁶ Y no menos cierto el cumplimiento de las publicaciones en el portal www.psm.economía.gob.mx.

Tipos de Sociedades	S. de R. L.	S. A.
Capital Mínimo	N/A	N/A
Representación de capital	Partes sociales no negociables.	Acciones.
Convocatoria	Encaminada a que el socio se dé por enterado de la celebración de una asamblea.	A través del portal electrónico de la sociedad.
Quórum: Primera convocatoria	Por lo menos el 50% y se decide por mayoría (salvo pacto en contrario).	<ul style="list-style-type: none"> • Ordinaria: 50% de las decisiones por mayoría. • Extraordinaria: 75% y decisiones que representen por lo menos el 50% de capital.
Quórum: Segunda convocatoria	<ul style="list-style-type: none"> • Por mayoría cualquiera que sea la porción del capital representado. • Tratándose de modificación de estatutos, siempre se requiere el 75% de aprobación. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ordinaria cualquiera que sea la proporción de representación de capital. • Extraordinaria: las decisiones se toman por lo menos por la representación del 50% del capital.

Convocatoria Asamblea Constitutiva (Art. 99 LGSM)	Aviso de fusión, balance y sistemas de extinción de pasivos (Art. 223 LGSM)
Asamblea General (Art. 186 LGSM)	Acuerdo de transformación (Art. 228 LGSM)
Asamblea para Tenedores de T. de Participación (Art. 228 LGTOC)	Decreto de exhibición cuyo plazo o monto no conste en las acciones (Art. 119 LGSM)
Por orden de autoridad (Arts. 168, 184 y 185 LGSM)	Acuerdo sobre distribución parcial (liquidación) (Art. 243 LGSM)
Aumento de capital (Art. 132 LGSM)	Balance (liquidación) (Art. 247 LGSM)
B. Gral. de S. Extranjeras (Art. 251 LGSM)	Resultado del sorteo para designar acciones amortizadas (Art. 136 LGSM)

Es el caso de atender la normatividad internacional, es importante conocer lo relativo a *las asambleas para superar la PPT*, cláusula *Principal Purpose Test*, contemplada en la Acción 6 del plan BEPS, que ha sido diseñada para resultar de aplicación en aquellas situaciones en las que sea razonable concluir que la obtención de los beneficios del Convenio es uno de los principales motivos de un acuerdo o una transacción.

Para efectos de usarla en el Derecho interno y aprovecharla en la materia impositiva, para justificar la razón de negocios, es recomendable que, al celebrarse las asambleas de socios o accionistas se incluyan en el orden del día y, se resuelva sobre ello, puntos como los siguientes:

- Celebración de contratos;
- Inversiones;
- Préstamos;
- Beneficios;

De lo anterior será necesario conocer la razón de negocios en las asambleas, realizando y cumpliendo con diversos cuestionamientos:

- ¿Es necesaria la existencia de una razón de negocios para la válida celebración de actos u operaciones, en el marco de la planeación fiscal?
- ¿La ausencia de razón de negocios podría ser aducida por la autoridad fiscal para descalificar un acto u operación e incluso para fundar y motivar una resolución en tal sentido, que conlleve una consecuencia negativa para el contribuyente?
- ¿Si existe alguna disposición que implícitamente contemple la necesidad de cumplir con una razón de negocios o alguna figura que le resulte equiparable?

Por tanto, de conformidad a lo señalado con anterioridad, es que los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

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

Así las cosas, la expresión “razón de negocios”⁹⁷ será aplicable con independencia de las leyes que regulen el beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

Los efectos fiscales generados con arreglo a este precepto en ningún caso generaran consecuencias en materia penal.

Sobre la regla general “antiabuso”, prevista en el Artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación adicionado y que entró en vigor el 1 de enero de 2020, merece las siguientes reflexiones, sintetizadas de la antes referida exposición de motivos respecto a la adición en comento.

Introducción. No es la primera vez que las autoridades fiscales intentan algo similar. Nos explican que la introducción de reglas generales antiabuso es una práctica común a nivel internacional y acompañan algunos ejemplos de los que ya la han adoptado. Comentan que entre los países y jurisdicciones que cuentan con una regla de este tipo, se encuentran: 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.

La reforma pretende atacar los esquemas de evasión y elusión fiscal. Se entiende por evasión fiscal “el uso de engaños o aprovechamiento de errores para omitir total o parcial el pago del impuesto u obtener un beneficio indebido de ello”; y por elusión fiscal “evitar con astucia una dificultad o una obligación. Es intentar no aplicar una norma amparándose en otra”.

Dentro de los argumentos que soportan la iniciativa de reformas, las autoridades mencionan: 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 un fenómeno distinguido por el uso de actos, contratos, negocios y mecanismos legales que tienen como fin aminorar el pago de los tributos. Derivado del estudio de la experiencia internacional, se consideró que una norma general antiabuso para México tenía que incluir dos elementos:

⁹⁷ Artículo 177 de la LISR; Artículo 18-A del CFF (razón de negocios).

- Que la operación del contribuyente no tenga una razón de negocios; y
- Que esto genere un beneficio fiscal⁹⁸.

En cuanto a los *criterios expresados* en los tribunales, la iniciativa incluye distintas sentencias que se han dado últimamente y que dan soporte jurídico a la reforma, de las cuales destacamos las siguientes:

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 antiabuso 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 realidad⁹⁹.

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 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 intención¹⁰⁰.

⁹⁸ Las reglas en estos países no son iguales, pero en esencia están diseñadas para combatir estos esquemas.

⁹⁹ *Cfr.* Tesis I.4o.A.170 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 69, t. IV, agosto de 2019, p. 4588.

¹⁰⁰ *Cfr.* Tesis I.4o.A.168 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 69, t. IV, agosto de 2019, p. 4545.

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 operación 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... 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 operación¹⁰¹.

Vale la pena recuperar, además, en relación al Decreto de reforma de 8 de diciembre 2020, lo aprobado por el Congreso Federal, que incluyó el Artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación, en el siguiente sentido:

*No existe una definición del concepto *razón de negocios*, no obstante, cuando nos referimos a ese enunciado solemos hacerlo en los siguientes términos:*

- Es el propósito para realizar un acto, al cual se tiene derecho, relacionado con una ocupación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad;
- Al igual que sucede con las sugerencias en la aplicación de la Prueba de Propósito Principal (PPT), al ser las asambleas la forma en que los socios o accionistas manifiestan su voluntad sobre la marcha de los negocios, y en ellas justifican la razón de negocios, se recomienda hacer constar en las mismas la celebración de contratos, inversiones, préstamos y beneficios¹⁰².

¹⁰¹ Tesis VIII-J-1aS-99, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, Año V, No. 47, octubre de 2020, p. 59.

¹⁰² En la legislación fiscal se hace mención del término “Razón de negocios” en dos Artículos: el 18-A del CFF y el 177 de la LISR.

Es de resaltar que las *actas de asamblea de sociedad mercantil* producen convicción y eficacia probatoria frente a la autoridad hacendaria, a partir de la fecha en que se protocolizan, como lo sostiene el criterio del Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito, a saber, en lo conducente:

Aun cuando el Artículo 194 de la Ley General de Sociedades Mercantiles no establece que las actas de asamblea deban ser protocolizadas para que surtan efectos contra terceros, tal condición deviene del tipo de documento que contiene, pues siendo de carácter privado hasta antes de su protocolización, lo acordado en la asamblea únicamente obliga a los socios o accionistas pero no puede, aun adminiculada a otra probanza de carácter privado, adquirir fuerza probatoria u obligar a terceros, ya que no existe elemento que dé fe o fuerza a lo allí declarado o acordado. En efecto, el documento privado en el que se consigne un determinado hecho carece de eficacia probatoria si ese documento no está signado por una persona distinta de su oferente, pues es manifiesto que lo asentado en el mismo sólo obliga o perjudica al que lo suscribe. Asimismo, si bien una vez protocolizado un documento adquiere eficacia probatoria frente a terceros, también es verdad que ello no puede retrotraerse en el tiempo hasta el grado de que antes de su protocolización se constriña a terceros ajenos a tener por cierto lo que en el documento privado se consigna, ya que la fe que da el notario es precisamente para determinar la fecha cierta en que se suceden los hechos que se hacen constar en el documento privado. Por ende, los documentos de carácter privado producen convicción y eficacia probatoria frente a terceros a partir de la fecha en que se protocolizan, mas no en la que aparece se celebró aquel acto, ya que lo que se busca con su protocolización en relación con los terceros, es precisar la fecha en que acontecen los hechos, ya que la data contenida en el documento privado carece de toda fuerza probatoria, si no es cuando se haya hecho cierta por los modos indicados por la ley, o por otros equivalentes capaces de eliminar la sospecha de una fecha falsa, esto es, anterior o posterior a la verdadera. En consecuencia, para que surtieran efectos las actas de asamblea frente a la autoridad hacendaria era necesario que la protocolización se hubiere efectuado antes del inicio de las facultades de comprobación ejercida por la autoridad, ya que el artículo 194 de la Ley General de Sociedades Mercantiles prevé que a falta de libro de registro de actas es necesaria su protocolización; por ende, si la quejosa no llevaba libro de registro de actas, entonces estaba

obligada a proveer de inmediato lo concerniente a la protocolización de las actas, por lo que el incumplimiento o retardo en cuanto a su temporalidad es obvio que sólo perjudica a quien las suscribe.

Amparo directo 35/2002. Consorcio Azteca del Caribe, S.A. de C.V. 15 de marzo de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Alfonso Gabriel García Lanz, secretario de tribunal autorizado por el Pleno del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrado. Secretaria: Leticia Evelyn Córdova Ceballos¹⁰³.

De la misma forma, cabe resaltar el *origen del gobierno corporativo*. En una economía global existen una serie de normas establecidas por los países que conforman los organismos mundiales; uno de ellos, la *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)*, del cual México forma parte, emitió en 1999 los “Principios de la OCDE para el Gobierno de las Sociedades”, los cuales fueron revisados en el 2004. Dichos principios son una referencia para que cada país emita los propios, adecuándolos a su marco regulatorio y a su cultura empresarial. A iniciativa del Consejo Coordinador Empresarial (CCE) se constituyó el Comité de Mejores Prácticas Corporativas (el Comité), el cual, en 1999, emitió el Código de Mejores Prácticas Corporativas (Código), en donde se establecen recomendaciones para un mejor gobierno corporativo de las sociedades en México.

Encontrando, en resumen, que el *gobierno corporativo* es un conjunto de prácticas y controles cuyo objetivo es llevar una administración transparente y equitativa alineada con los intereses de sus accionistas, teniendo como premisa prevenir conflictos de intereses y posibles abusos, así como el menoscabo en el patrimonio de sus inversionistas. Delimita el deber ser del consejo de administración para lograr un desempeño ético del negocio¹⁰⁴.

Estos principios son la rendición de cuentas, transparencia, equidad, responsabilidad institucional y para su mejor práctica se requiere:

- Estructura de gobierno acorde al negocio;
- Reglas claras de operación para los órganos;

¹⁰³ Amparo directo 35/2002, 15 de marzo de 2002. *Cfr.* Tesis XIV.2o.65 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVI, septiembre de 2002, p. 1321, de rubro: “ACTA DE ASAMBLEA DE SOCIEDAD MERCANTIL. CERTEZA DE SU FECHA”

¹⁰⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

- Políticas corporativas y facultades;
- Perfiles de consejeros idóneos;
- Enfoque en temas estratégicos más que operativos;
- Sistemas de información transparentes y confiables;

Así mismo, se destacan las *formas de operar del Consejo de Administración*:

- Sesiones:
 - Por lo menos cuatro veces al año;
 - Realiza sesiones adicionales para dar cumplimiento al plan de trabajo;
 - Se establecen reglas para sesiones adicionales.
- Quórum Consejo de Administración:
 - Se establece un mínimo de consejeros para poder llevar a cabo una sesión;
 - Se requiere que el presidente sea parte de dicho quórum.
- Convocatoria e información de las sesiones:
 - Precisar con cuántos días de anticipación se emite la convocatoria y por qué medios;
 - Determinar quién es el encargado de reunir, validar y enviar la información a los miembros;
 - Establecer votaciones y resoluciones:

Otro órgano de importancia es el *Comité de Auditoría*, el cual apoya al Consejo de Administración, validando permanentemente el control interno y el proceso de emisión de la información financiera; que se analicen y evalúen las operaciones con partes relacionadas y se esté atento a identificar posibles conflictos de interés. Siendo así un órgano intermedio encargado de cumplir con las funciones señaladas y asegurando las propuestas que sean llevadas al Consejo de Administración para que éste tome las decisiones correspondientes.

IX. LEY DE EXTINCIÓN DE DOMINIO. DISPOSICIONES ANTI LAVADO DE DINERO. DELINCUENCIA ORGANIZADA. CONTRABANDO. DEFRAUDACIÓN FISCAL. LEY DE SEGURIDAD NACIONAL

En acotación a la *materialización*, tema central del presente artículo, es necesario destacar que hoy día, en México pueda llegar a calificarse dentro de las facultades judiciales (legales) la *extinción de dominio*, todo en cumplimiento y en correlación con los Códigos y Leyes, tales como:

- Código Fiscal de la Federación;
- Código Nacional de Procedimientos Penales;
- Código Penal Federal;
- Ley Antilavado de Dinero;
- Ley de Seguridad Nacional;
- Ley Federal contra la Delincuencia Organizada; y,
- Ley de Extinción de Dominio de la Ciudad de México y más

La *extinción de dominio* se ejerce aun cuando no se haya determinado la responsabilidad penal. Regula el decomiso y la extinción de dominio de bienes a favor del Estado, sin contraprestación, cuando se dé la existencia de un hecho ilícito, de procedencia, uso o destino ilícito. Prescribe en los siguientes términos:

- a) Bienes de destino ilícito: 20 años
- b) Bienes de origen ilícito: no tiene prescripción.

La muerte de la persona física investigada no extingue la acción de extinción de dominio.

En consideración a la cotidianidad que hoy se vive, cualesquiera pueden estar relacionado con *hechos susceptibles de extinción de dominio*, aún sin desearlo, premeditarlo o querer ser parte; por el solo hecho de que se relacione el ente persona moral o persona física en sus actividades diarias y de prestación de servicios; por lo que se dice y se recomienda “conozca a su cliente”, y cuente materialmente con la documentación que acredite su actividad, así como no relacionarse con actividades vulnerables como lo son:

- Secuestro;
- Delitos en materia hidrocarburos, petrolíferos y petroquímicos;

- Delitos contra la salud;
- Trata de personas;
- Delitos por hechos de corrupción;
- Encubrimiento;
- Delitos cometidos por servidores públicos;
- Robo de vehículos;
- Recursos de procedencia ilícita;
- Extorsión;
- Ley Federal contra la Delincuencia Organizada (aquí su ubica la cuestión fiscal).

Por otra parte, en el tema que nos atañe, la materia fiscal hoy también se refiere a la *delincuencia organizada* (tema fiscal), así como a los ilícitos de contrabando y defraudación fiscal dentro del CFF, entre otros.

Artículo 103. *Se presume cometido el delito de contrabando cuando:*

Se descubran mercancías extranjeras sin la documentación aduanera que acredite que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en la Ley Aduanera para su introducción al territorio nacional o para su internación de la franja o región fronteriza al resto del país...

XV. Se realicen importaciones temporales de conformidad con el Artículo 108 de la Ley Aduanera sin contar con programas de maquila o de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, de mercancías que no se encuentren amparadas en los programas autorizados; se importen como insumos mercancías que por sus características de producto terminado ya no sean susceptibles de ser sometidas a procesos de elaboración, transformación o reparación siempre que la consumación de tales conductas hubiere causado un perjuicio al Fisco Federal; se continúe importando temporalmente la mercancía prevista en un programa de maquila o de exportación cuando este ya no se encuentra vigente o cuando se continúe importando temporalmente la mercancía prevista en un programa de maquila o de exportación de una empresa que haya cambiado de denominación o razón social, se haya fusionado o escindido y se haya omitido presentar los avisos correspondientes en el registro federal de contribuyentes y en la Secretaría de Economía.

XVI. *Se reciba mercancía importada temporalmente de maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía por empresas que no cuenten con dichos programas o teniéndolos la mercancía no se encuentre amparada en dichos programas o se transfiera mercancía importada temporalmente respecto de la cual ya hubiere vencido su plazo de importación temporal.*

XVII. No se acredite durante el plazo a que se refiere el Artículo 108, fracción I de la Ley Aduanera que las mercancías importadas temporalmente por maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía fueron retornadas al extranjero, fueron transferidas, se destinaron a otro régimen aduanero o que se encuentran en el domicilio en el cual se llevará a cabo el proceso para su elaboración, transformación o reparación manifestado en su programa¹⁰⁵.

Ahora bien, por lo que hace al delito de *defraudación fiscal* aplica a 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, siempre que el monto de lo defraudado sea mayor a \$7,804,230.00.

De la misma forma comete el delito de defraudación fiscal equiparada:

- Quien consigne en sus declaraciones deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de los actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes;
- Las personas físicas, cuando se les determine discrepancia fiscal y no comprueben su origen;
- Omitir enterar dentro de los plazos legales, las cantidades retenidas o recaudadas;
- Se beneficie sin derecho a un subsidio o estímulo fiscal;
- Omitir presentar por más de doce meses declaraciones que tengan carácter de definitivas o las de un ejercicio fiscal;
- Simule uno o más actos o contratos, obteniendo un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal;

¹⁰⁵ Contrabando, CFF.

- Dar efectos fiscales a comprobantes digitales que no reúnan los requisitos legales.
- Siempre y cuando el monto de lo defraudado sea mayor que \$7,804,230.00.

Aquí también adquiere relevancia la compra venta de facturas, pues a quien por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, se puede aplicar y correlacionar las leyes y códigos que se citan:

- Ley Federal Contra Delincuencia Organizada;
- Ley de Seguridad Nacional;
- Código Nacional de Procedimientos Penales;
- Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita.

Desde esa perspectiva, es de considerar y tomar en cuenta las obligaciones de la *Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita*, que internacionalmente se conoce como “Ley para Prevenir el Lavado de Dinero”, a partir de la definición de las que se denominan actividades vulnerables, siendo las más destacadas:

- Activos virtuales;
- Desarrollo inmobiliario;
- Juegos y sorteos;
- Tarjetas de servicio y crédito;
- Tarjetas de prepago y cupones;
- Tarjetas de devolución y recompensas;
- Cheques de viajero;
- Mutuo, préstamo o crédito;
- Blindaje;
- Inmuebles;
- Metales y joyas;
- Obras de arte;
- Vehículos;

- Traslado o custodia de valores;
- Servicios profesionales;
- Donativos;
- Comercio exterior;
- Arrendamiento de inmuebles;
- Outsourcing.

Así como el umbral de identificación, umbral de aviso, restricción de efectivo, avisos e informes, integración de expedientes, elaboración y actualización de manuales, mínimamente¹⁰⁶. De acuerdo con este contexto es que, en México, ahora el SAT:

- Inicia la actividad fiscalizadora;
- Hace envío masivo de cartas invitación;
- Realiza visitas de verificación;
- Impone sanciones relevantes;
- Considera la probable adición de actividades vulnerables.

El marco regulatorio anterior también se nutre de otras disposiciones relevantes, a saber:

- El secreto fiscal, dentro de los nuevos supuestos de excepción de reserva de información;
- Hacia los sujetos que ejerzan recursos públicos federales cuando sean omisos en la presentación de sus declaraciones;
- SAB'S cuando no tramiten mensualmente su constancia de obligaciones fiscales;
- Para personas que den efectos a operaciones inexistentes si no acreditan la materialidad;
- El tercero colaborador fiscal;
- Persona que no ha participado en la expedición, adquisición o enajenación de CFDI'S que amparen operaciones inexistentes;

¹⁰⁶ Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita.

- Quienes cuentan con información que no obra en poder de la autoridad fiscal;
- Alleguen a la autoridad información adicional que le dé indicios para identificar a presuntos emisores de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes;
- Participación en sorteos de la lotería fiscal;
- Anonimato;
- Sanción de 2 a 9 años de prisión;
- Sobre permitir o publicar a través de cualquier medio anuncios para la adquisición de CFDI's que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

En este tenor, también resulta significativa la *Ley Federal contra la Delincuencia Organizada*, cuyo objeto es establecer reglas para la investigación, persecución, procesamiento, sanción y ejecución de las penas, por los delitos cometidos por algún miembro de organizaciones en las que intervengan, tres o más personas, donde acuerden organizarse o se organicen 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 a sancionarse por ese hecho¹⁰⁷.

Previsión a correlacionarse con la Ley de Seguridad Nacional, Artículo 5o., fracción III que a la letra dispone:

Artículo 5o. Para los efectos de la presente Ley, son amenazas a la Seguridad Nacional:

(...)

III. Actos que impidan a las autoridades actuar contra la delincuencia organizada¹⁰⁸.

Por último, lo anterior viene a complementarse con la diversa Ley Nacional de Extinción de Dominio, que se reproduce en lo conducente y destacado:

Artículo 1o. (...)

V. (...)

¹⁰⁷ Tipificados en el Artículo 2o. de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada.

¹⁰⁸ Ley de Seguridad Nacional.

Para los efectos de esta Ley son hechos susceptibles de la extinción de dominio, de conformidad con el párrafo cuarto del Artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los siguientes:

- a) Ley Federal contra la Delincuencia Organizada. Los contemplados en el Título Primero, Disposiciones Generales, Capítulo Único, Naturaleza, Objeto y Aplicación de la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada en el artículo 2o.

(...)

- f) Delitos por hechos de corrupción.

Los contemplados en el Título Décimo, Delitos por hechos de corrupción, Capítulo I del Código Penal Federal.

(...)

- h) Delitos cometidos por servidores públicos.

Los contemplados en el Título Décimo, Delitos por hechos de corrupción, Capítulo II, Ejercicio ilícito de servicio público y el Título Decimoprimer, Delitos cometidos contra la administración de justicia, del Código Penal Federal.

(...)

- j) Recursos de procedencia ilícita.

Los contemplados en los artículos 400 Bis y 400 Bis 1, del Código Penal Federal...¹⁰⁹.

X. CONCLUSIÓN

Atendiendo la *necesidad de contar con la materialidad de los actos y de las operaciones de una entidad persona moral y de persona física*, como responsables en cumplimiento a los diversos ordenamientos legales, es necesario demostrarla, objetiva, fehaciente y sustentable desde su origen, en atención a diversas materias que, además de complementarse y administradas, forman la regulación, en nuestro país e internacionalmente, en materia fiscal, administrativa, mercantil, civil, laboral, penal, criterios, incluyendo tesis y jurisprudencia.

En tal sentido la documentación que acredite la materialidad despejará las interrogantes:

¹⁰⁹ Artículo 1o., fracción V, párrafo segundo, incisos a), f), h) y j) de la Ley Nacional de Extinción de Dominio.

- ¿En qué consistió el servicio?
- ¿Cuándo se llevó a cabo el servicio?
- ¿En dónde se llevó a cabo el servicio?
- ¿Con qué se amparan los servicios y/o bienes recibidos?
- ¿Cómo se pagó por el bien o servicio prestado?
- ¿Cuál fue la razón del negocio que justificó la realización de la operación?

Por otra parte, si se requiere del servicio y se justifica esencialmente; para atender la solicitud de servicios de los clientes, o la necesidad del bien o servicio, con motivo de la retroalimentación efectuada con los clientes de la empresa, por tales circunstancias deberá adjuntarse la documentación que directa o indirectamente demuestre dichas situaciones, resultado de las encuestas practicadas a los clientes.

Así las cosas, inherentes a la materialidad, se debe cumplir con los elementos documentales necesarios tales como:

- En el caso de que el servicio se haya realizado en las instalaciones de esa contribuyente, indique ¿cómo fue que controló el acceso del personal de su proveedor al interior del inmueble?
- ¿Quién se encargó de la transportación a la empresa, hotel, aeropuerto o terminal de transporte de personal?
- En el supuesto de que la empresa se haya encargado de la citada transportación, ¿cómo fue que se materializó el servicio?
- ¿Cómo conoció al proveedor y de qué forma lo contactó?
- ¿Qué criterios tomó en consideración para elegir al proveedor del bien o servicio?
- ¿Cómo fue la negociación del contrato de prestación de servicios?
- ¿Cómo fue que se pactó la contraprestación del bien o servicio adquirido?
- ¿Algún tercero participó en la elaboración o revisión del contrato antes de ser firmado por las partes contratantes?
- ¿En qué lugar se firmó el contrato?

- ¿De qué manera el representante legal del proveedor acreditó tener las facultades suficientes para suscribir el contrato a nombre de la empresa prestadora del servicio?
- ¿Cómo verificó o supervisó que el proveedor del servicio cumpliera en tiempo y forma con las obligaciones adquiridas en el contrato?
- ¿Cuántas personas recibieron la asesoría o capacitación?
- ¿Se requiere conservar la información que se utilizó en la negociación previa a la firma del contrato?
- ¿Se requiere un convenio de terminación de contrato una vez cumplido el objeto de este?

Y como *documentación adicional al contrato*, entre otros, minutas, propuestas de servicios, bitácoras, informes periódicos, pólizas, medios de pago, correos electrónicos, nombre y cargos de las personas con quienes se negoció y expedieron el CFDI; justificación de la razón de negocios, desde el ámbito corporativo; el objeto social, el cual referencia a las actividades que la sociedad desarrolla o ha de desarrollar, y es el medio que utiliza la sociedad para conseguir su fin último, que normalmente es el de obtener un beneficio económico que repartir entre los socios, y *su relación con la actividad preponderante manifestada en el RFC*.

En lo sucesivo se *abordarán cuestiones técnicas legales*, de cumplimiento en diversas normas, para ilustrar y dar seguimiento, desde la constitución de una sociedad, ente jurídico, y de personas físicas; *la normatividad de observancia a la materialidad de las operaciones o actos constitutivos de legalidad y por derecho*, del día a día de su operatividad, conforme a sus obligaciones fiscales y de los comprobantes de cada operación que materialmente se emiten y las comprueben.

Siempre no contraviniendo el buen desarrollo del ente social, actividad preponderante, de persona física o cualesquiera que fuere, procurando rendir cuentas ante autoridades administrativas con facultades de comprobación por cualquier medio, tiempo o circunstancia que lo requiera, e indicar cuáles operaciones corresponden a sus actividades e ingresos, con el soporte documental obligado y material. Adminiculando las diversas disciplinas como son:

- a) *Requisitos de materialidad*, desde la mira del Código Federal de Procedimientos Civiles, Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, previsiones sobre los CFDI'S (comprobantes fiscales digitales), tesis y criterios jurisdiccionales.
- b) *La materialidad* atendiendo a la Ley General de Sociedades Mercantiles, Código Civil Federal, Código Fiscal Federal y su Reglamento, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Código de Comercio, Código de Procedimientos Civiles.
- c) *La materialidad* con motivo de *cláusula antielusión, simulación de actos jurídicos*, en el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- d) *La materialidad con arreglo también en los antecedentes internacionales* del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, Declaración de Seúl-Temas de fraude fiscal, ¿qué es el BEPS?, Regla 3.18.25. Causación del impuesto sobre la renta por ingresos percibidos por figuras jurídicas extranjeras, REFIPRES/entidades extranjeras, la reforma Fiscal 2019 por acciones BEPS: límite de deducciones y lo atinente al establecimiento permanente.
- e) *Operaciones simuladas o inexistentes y cumplimiento a la materialidad de los actos, según se trate de empresas de EDOS, EFOS*, la presunción de inexistencia en el Artículo 69-B (sus orígenes y exposición de motivos) y Artículo 113 del Código Fiscal de la Federación; la responsabilidad penal en el Código Nacional de Procedimientos Penales; la simulación de los actos jurídicos en el Código Civil de la Ciudad de México; el *outsourcing* de la Ley Federal del Trabajo.
- f) *Materialidad en implementación* de nuevos proyectos de inversión que acredite la necesidad del bien o servicio que justifique, a la luz del Código Federal de Procedimientos Civiles; Código Civil Federal y Código de comercio, por lo que hace a los principios que rigen los contratos civiles y mercantiles relativos a la materialización, libertad contractual, hechos y actos jurídicos, con inclusión de la Ley General de Sociedades Mercantiles.
- g) *Objeciones de las autoridades en relación al valor probatorio* de los documentos privados, de acuerdo con el Código de Procedimientos Civiles, Código de Comercio, Ley General de Sociedades Mercantiles, y criterios

en el juicio contencioso administrativo, a desvirtuarse a través de la conservación de correos, propuestas de servicios (de compra o comercialización) cotizaciones, actas de asamblea, justificación y razón de negocios desde el ámbito corporativo; con atención en la reforma mercantil de 2014 y el Artículo 69-B Código Fiscal de la Federación.

- h) Ley de Extinción de Dominio, Código Nacional de Procedimientos Penales, Código Penal Federal, Ley Federal de Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (antilavado de dinero), Ley de Seguridad Nacional, Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, y los delitos de *contrabando* y *defraudación fiscal* del Código Fiscal Federal.

Como podrá observarse, el tema de *materialidad* es sumamente extenso pues abarca desde el nacimiento del ente social o actividad primaria de cualquier operación (acción de hacer e incluso de no hacer), por lo que es necesario dar cumplimiento al extenso ordenamiento legal, que incluso puede ser más amplio.

No ignorar que la falta de la materialidad en las operaciones del día a día, nos presenta senderos, incluso penales-fiscales o viceversa, y hasta de extinción de dominio, no soslayando que se deje de cumplir obligatoriamente en materia financiera, civil, mercantil, laboral, internacional, criterios, tesis y jurisprudencias nacionales.

Así como la regla general “antiabuso”, en el artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación, reforma promovida por la OCDE, y que entró en vigor el 1 de enero de 2020, en el conjunto de modificaciones legales del Decreto de modificaciones del 8 de diciembre de 2020 aprobado por el Congreso de la Unión.

XI. FUENTES DE INFORMACIÓN

Código Civil de la Ciudad de México.

Código Civil Federal.

Código de Comercio.

Código de Procedimientos Civiles.

Código Federal de Procedimientos Civiles.

Código Fiscal Federal y su Reglamento.

Código Nacional de Procedimientos Penales.

Código Penal Federal.

Criterios Jurisdiccionales del Poder Judicial de la Federación.

Criterios jurisdiccionales en el juicio contencioso administrativo.

Declaración de SEÚL, Temas de fraude fiscal, figuras jurídicas extranjeras, REFI-PRES/entidades extranjeras.

Ley de Extinción de Dominio.

Ley de Impuesto al Valor Agregado.

Ley de Impuesto sobre la Renta.

Ley de Seguridad Nacional.

Ley Federal contra la Delincuencia Organizada.

Ley Federal de Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (Antilavado de dinero).

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Ley Federal del Trabajo.

Ley General de Sociedades Mercantiles.

Reforma Fiscal 2019 por Acciones BEPS.

Reforma Mercantil de 2014.

Regla 3.18.25 de la RM Causación del impuesto sobre la renta.