



**BENEMÉRITA UNIVERSIDAD  
AUTÓNOMA DE PUEBLA**

**FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA**

**SECRETARÍA DE INVESTIGACIÓN Y ESTUDIOS  
DE POSGRADO**

**“ILEGALIDAD EN LA ACTUACIÓN DE LAS AUTORIDADES  
FISCALES AL DETERMINAR OPERACIONES INEXISTENTES Y  
EFECTO DE LA BASE GRAVABLE”**

**TESINA**

Para Obtener el Grado de  
**Maestra en Tributación**

**DIRECTOR:**

Dr. Gerardo Hernández Barrena

**ASESORES:**

Dr. Salvador Sánchez Ruanova

Mtro. Fabián Martínez Ríos

**PRESENTA:**

Clarisa Alvarado Poceros

**PUEBLA, PUE. ENERO 2022**



**BUAP**

Oficio No. FCP/SIEP-DIG.0001/2022  
Asunto: Digitalización de Trabajo Terminal de Titulación

C. **ASUARDO POCEROS CLARISA**  
**PRESENTE**

Por medio del presente tengo a bien comunicarle que se autoriza la digitalización en formato PDF, de la Tesina denominada "ILEGALIDAD EN LA ACTUACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES AL DETERMINAR OPERACIONES INEXISTENTES Y EFECTO DE LA BASE GRUABLE", a fin de sustentar el examen profesional para obtener el grado de **MAESTRA EN TRIBUTACIÓN**.

Sin más por el momento, quedo de usted.

**ATENTAMENTE**  
"Pensar Bien, Para Vivir Mejor"  
H. Puebla de Z., 01 de enero de 2022

  
**DRA. REBECA MUÑOZ VELÁZQUEZ**  
Secretaría de Investigación y Estudios de Posgrado



449. SIEP  
RMV/BCA

Facultad  
de Contaduría  
Pública

Bvtd. Capitán Carlos Carrasco Espinosa,  
Rta. 79-Col. Universidades,  
Ciudad Universitaria,  
Puebla, Pue. C.P. 72570  
01 (222) 229 55 00 Ext. 5052

**DRA. REBECA MUÑOZ VELÁZQUEZ**

Secretaria de Investigación y Estudios de Posgrado

Facultad de Contaduría Pública

Benemérita Universidad Autónoma de Puebla

P r e s e n t e

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **DIRECTOR** de la tesis denominada: “**ILEGALIDAD EN LA ACTUACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES AL DETERMINAR OPERACIONES INEXISTENTES Y EFECTO DE LA BASE GRAVABLE**”, elaborada por la alumna de la **MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN** de nombre:

**CLARISA ALVARADO POCEROS**

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Sin otro particular, quedo de usted.

ATENTAMENTE

H. Puebla de Z., a 24 de noviembre de 2021

**DR. GERARDO HERNÁNDEZ BARRENA**



c.c.p. Alumno (s)

**DRA. REBECA MUÑOZ VELÁZQUEZ**

Secretaria de Investigación y Estudios de Posgrado

Facultad de Contaduría Pública

Benemérita Universidad Autónoma de Puebla

Presente

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **ASESOR METODOLÓGICO** de la tesis denominada: **"ILEGALIDAD EN LA ACTUACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES AL DETERMINAR OPERACIONES INEXISTENTES Y EFECTO DE LA BASE GRAVABLE"**, elaborada por la alumna de la **MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN** de nombre:

**CLARISA ALVARADO POCEROS**

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Sin otro particular, quedo de usted.

**ATENTAMENTE**  
H. Puebla de Z., a 3 de enero de 2022



**MTRO. FABIAN MARTÍNEZ RÍOS**

c.c.p. Alumno (s)

**DRA. REBECA MUÑOZ VELÁZQUEZ**

Secretaría de Investigación y Estudios de Posgrado

Facultad de Contaduría Pública

Benemérita Universidad Autónoma de Puebla

Presente

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **ASESOR TEMÁTICO** de la tesis denominada: **“ILEGALIDAD EN LA ACTUACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES AL DETERMINAR OPERACIONES INEXISTENTES Y EFECTO DE LA BASE GRAVABLE”**, elaborada por la alumna de la **MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN** de nombre:

**CLARISA ALVARADO POCEROS**

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Sin otro particular, quedo de usted.

ATENTAMENTE

H. Puebla de Z., a 24 de noviembre de 2021

  
**DR. SALVADOR SÁNCHEZ RUANOVA**

c.c.p. Alumno (s)

## **Dedicatoria**

Esta tesis está dedicada a:

El presente trabajo investigativo lo dedicamos principalmente a Dios, por ser el inspirador y darnos fuerza para continuar en este proceso de obtener uno de los anhelos más deseados.

A mis padres Alfredo y Albina quienes con su amor, paciencia y esfuerzo me han permitido llegar a cumplir hoy un sueño más, gracias por inculcar en mí el ejemplo de esfuerzo y valentía, de no temer las adversidades porque Dios está conmigo siempre.

A mi hermana Alondra por su cariño y apoyo incondicional, durante todo este proceso, por estar conmigo en todo momento gracias. A toda mi familia porque con sus oraciones, consejos y palabras de aliento hicieron de mí una mejor persona y de una u otra forma me acompañan en cada uno de mis sueños y metas.

Finalmente quiero dedicar esta tesis a todos mis amigos, principalmente a Karime Tlaiye, Jesús Zepeda, Eduardo Navarrete, Maribel Morales por apoyarme cuando más las necesito, por extender su mano en momentos difíciles y por el amor brindado cada día, de verdad mil gracias, siempre los llevo en mi corazón.

## **Agradecimientos**

Mi profundo agradecimiento a todas las autoridades y personal que hacen la Benemérita Universidad Autónoma de Puebla, por confiar en mí, abrirme las puertas y permitirme realizar todo el proceso investigativo dentro de su establecimiento educativo.

De igual manera mis agradecimientos a toda la Facultad de Contaduría Pública, a mis profesores en especial a la Dra. Rebeca Muñoz Velázquez, Dr. Gerardo Hernández Barrena, Dr. Salvador Sánchez Ruanova y Mtro. Fabián Martínez Ríos quienes con su dirección, conocimiento, enseñanza de sus valiosos conocimientos, hicieron que pueda crecer día a día como profesional, gracias a cada uno de ustedes por su paciencia, dedicación, apoyo incondicional y amistad.

## **Resumen de Proyecto**

Este trabajo de investigación se basa en la ilegalidad de las autoridades fiscales al afectar la base gravable del Impuesto Sobre la Renta, derivado con lo establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF, 2021) relacionado a la inexistencia de operaciones en el cual hay dos principales figuras, las cuales se refieren a las Empresas que facturan operaciones simuladas (EFOS) y Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS), ya que es muy común en la actualidad este problema de simulación de operaciones para la determinación de la base gravable del Impuesto Sobre la Renta, puesto que, al amparo del procedimiento establecido en el Código Fiscal de la Federación, la autoridad administrativa es quien determina y califica como no deducible las operaciones inexistentes.

El objetivo es tener en cuenta que las operaciones inexistentes generan efectos fiscales, tanto para el contribuyente emisor, como para el destinatario ya que de acuerdo con el listado publicado por el Servicio de Administración Tributaria busca detectar a las personas que caen en estos supuestos para evitar la evasión de los impuestos.

La presente investigación se realiza con la finalidad de analizar la actuación de las autoridades fiscales de la determinación de operaciones inexistentes y por ende dichas deducciones son improcedentes con lo cual se lograrán investigaciones que permitan llegar a demostrar la afectación en el sujeto pasivo de la relación tributaria al determinar la base gravable con el sustento del artículo 69-B CFF, implicando esto la aplicación del conocimiento adquirido, para solucionar problemas en materia de operaciones inexistentes para efectos de Impuesto Sobre la Renta.



Finalmente se espera un resultado el cual se muestre la ilegalidad de las autoridades fiscales dentro de sus facultades de comprobación al disminuir de la base gravable del ISR por las operaciones inexistentes que se detectaron, sin perder de vista que en el artículo 69-b último párrafo menciona que la autoridad en su ejercicio de facultades detecte que la persona física o moral no subsano su situación fiscal, esta le determinara el crédito correspondiente, pero no se tiene la misma fundamentación en el artículo 28 de la LISR, en el cual nos especifique este supuesto y se tenga el mismo orden de procedimientos que se deben realizar.

Sin embargo, en los artículos 108 y 109 del CFF, se indica que se entenderá como defraudación fiscal la simulación de operaciones y cuando se obtenga un perjuicio contra el fisco se hará acreedor a las sanciones mencionadas, pero se pierde de vista que si bien es cierto que cae en un delito también lo es que debe estar fundamentado debidamente el tratamiento de las operaciones simuladas y que estas se deban disminuir de la base gravable.

## ÍNDICE

Introducción .....	i
Planteamiento del Problema.....	iv
Justificación .....	v
Objetivos de la Investigación .....	viii
Objetivo general .....	viii
Objetivos Específico .....	viii
Pregunta de Investigación .....	ix
Hipótesis.....	ix
Diseño Metodológico .....	x
Técnicas e instrumentos.....	xii
Alcances y Limitantes.....	xiv
Alcances .....	xiv
Limitaciones.....	xiv
CAPÍTULO I. Antecedentes del Impuesto Sobre la Renta .....	1
1.1 Historia del Impuesto Sobre la Renta .....	1
1.3 Concepto y clasificación de la base gravable .....	3
1.4 Determinación de la base gravable del ISR en personas morales. ....	5
1.4.1 Estudio de la base gravable del ISR desde la perspectiva del principio de legalidad .....	8
CAPITULO II. Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación .....	9
2.1 Antecedentes del artículo 69-B del CFF.....	9
2.2 Concepto y estudio de EFOS .....	19

2.3 Concepto y estudio de EDOS.....	20
2.4 Simulación para efectos fiscales .....	21
2.5 Ilegalidad del procedimiento del artículo 69-b del CFF al determinar deducciones improcedentes.....	22
CAPITULO III. Ilegalidad de los actos de fiscalización .....	24
3.1 Principios de la contribución. ....	24
3.2 Principio de proporcionalidad .....	27
3.3 Principio de Equidad.....	28
3.4 Principio de Legalidad .....	29
3.5 Principio de Destino al Gasto Público.....	32
3.6 Garantía de legalidad en materia tributaria.....	33
3.7 Garantía de seguridad jurídica .....	37
3.8 Derecho humano de legalidad de los actos de autoridad que no cumple el artículo 69-B del CFF .....	38
3.9 Aspecto de ilegalidad de las facultades de fiscalización fundamentada en el artículo 69-b del CFF que determinan la base gravable .....	42
CAPITULO IV. Análisis y discusión de resultados del Instrumento .....	46
Conclusiones .....	56
ANEXO 1 .....	60
Abreviaturas .....	60
Glosario de Términos .....	61

## Introducción

En el ejercicio de la soberanía se establecen las contribuciones, que en el ámbito de la relación tributaria bajo ninguna óptica deben verse como relación de poder, sino de una relación jurídica, sujeta a normas claras y específicas en las que se someten tanto el sujeto activo como el sujeto pasivo en el mismo orden o jerarquía y el establecimiento de la contribución siempre se hace bajo una ley.

La contribución debe estar establecida en los términos emanados de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en la cual se encuentran los principios jurídicos fundamentales de la tributación, como es la legalidad, ya que ésta es la máxima garantía de que el sistema jurídico este acorde con la actuación de ambos sujetos.

La relación tributaria es una relación jurídica, mediante la cual se establece el pago de contribuciones en cumplimiento de un deber jurídico, no por costumbre y no aplica el hecho de que el contribuyente debe pagar el tributo sin saber o cuestionar el fundamento legal, de tal forma que en esa relación se limita el poder del sujeto activo y se protege a los particulares del abuso de ese poder.

Así, en México la importancia de la investigación radica que conforme al artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), que a su letra dice lo siguiente:

*“... **Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos:*

*....*

*IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. ...”*

El cual ordena la obligación de los mexicanos de contribuir para el gasto público que dispongan las leyes, misma contribución que deberá realizarse en apego a los fundamentos constitucionales, que en materia fiscal son los rectores de la relación tributaria, consistentes en los principios de seguridad jurídica y de los derechos humanos.

Lo anterior es una premisa de orden jurídico que deben tener las contribuciones y que no está a sujeta al abuso de los participantes de la relación tributaria, porque violenta ese orden jurídico.

Por lo que, en la actualidad, al amparo de lo dispuesto por el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (2021) las autoridades fiscales establecieron un procedimiento que determina y califica como inexistentes ciertas operaciones, atribuyéndole como consecuencia que no sean deducibles esas transacciones para efectos del Impuesto Sobre la Renta, afectando la determinación de la base gravable de dicho impuesto, siendo ilegal al no estar establecido en la ley respectiva este concepto como no deducible, siendo importante que se establezcan por el legislador los conceptos y formas de la determinación de la citada base imponible en el artículo 9 de la ley del Impuesto Sobre la Renta.

Asimismo es importante en el ámbito fiscal y legal abordar el tema de la ilegalidad de la actuación de la autoridad fiscal en virtud de que afecta al sujeto pasivo de la contribución puesto que en primera instancia es la autoridad que bajo el fundamento del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (2021), quien determina uno de los elementos esenciales de la contribución (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa) cuando estos deben derivar de la ley y en segunda instancia precisamente por no estar en la misma ese elemento de la base gravable lo que se convierte en una actuación ilegal que afecta al sujeto pasivo (contribuyente).

Por lo anterior, se considera oportuno abordar el tema del aspecto de legalidad en las facultades de comprobación que se encuentran establecidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación (2021) y dado que las autoridades determinan la presunción de las operaciones inexistentes con fundamento en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (2021) este resultado impacta en la materia fiscal, por lo que las actuaciones de la autoridad para determinar deducciones improcedentes deben estar contenidas en la ley respectiva, pero también con la finalidad de que se conozca que todas las contribuciones y sus elementos que la componen, también deben desprenderse de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Por consiguiente, en el desarrollo de la presente tesina, no tan solo se abordará el estudio de ilegalidad de la actuación de la autoridad, sino del mismo modo observar cómo dichas operaciones afectan a la base gravable, se realizará un análisis, sobre los principios que deben regir las contribuciones que brindarán a los lectores del presente trabajo un mejor marco contextual sobre el tema.

## Planteamiento del Problema

En virtud de lo anterior el presente estudio aborda dentro de su tema central de investigación, la situación jurídica respecto de la actuación de la autoridad hacendaria en sus funciones de fiscalización, al considerar sin un enfoque normativo actos de los contribuyentes contenidos en la hipótesis que regula el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (2021) etiquetándolos como operaciones inexistentes, situación que afecta en la determinación de la base gravable de los contribuyentes.

¿Puede estar contenido en el CFF un concepto que forma parte de la base gravable de la LISR al estipular que algunos conceptos (llámese inexistencia de operaciones amparadas con comprobantes fiscales, y privar a éstos de efectos fiscales en forma general) no serán deducibles?

Este cuestionamiento tiene una respuesta negativa, de tal manera que no puede darle certeza legal al sujeto pasivo de la relación tributaria cuando se aplica en México, pues como quedo precisado es la autoridad administrativa al amparo del numeral multicitado la que establece y determina la base del pago de la contribución.

Por lo tanto, se está en presencia de una ilegalidad tributaria el hecho de que la legislación fiscal citada contemple conceptos que deben prevalecer en la LISR.

## Justificación

La motivación que sustenta la elaboración de esta investigación encuentra su razón de ser, en la idea de exponer y encontrar las afectaciones que podría enfrentar el sujeto pasivo bajo la perspectiva jurídica, en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales al existir incertidumbre legal en la determinación de su base gravable establecida por autoridad administrativa respecto a operaciones que se estimen como inexistentes al no estar contenidas en la LISR, de manera que con ello se pueda determinar que en toda relación tributaria deben existir principios que guíen o regulen tanto el actuar del sujeto activo como del sujeto pasivo de la relación tributaria.

Así la contribución debe ser evidentemente una obligación ya que la ley establece el cuándo, cuánto y quien está obligado al pago, por lo tanto, esta premisa es básica e importante en la definición de la contribución, con lo cual se reitera la calidad extraordinaria del principio de legalidad.

Por lo que respecta a la base gravable, también conocida como base imponible, es aquella en la cual se determina la cuantía real que sirve para cada impuesto y constituye un elemento primordial del importe o cantidad de la obligación y su delimitación, aunado a que el procedimiento para fijarla debe estar contenido en la ley previamente instituida.

En este sentido, debe haber designación de las dimensiones del objeto de la contribución, también la manera de valorar estas dimensiones, deducciones o incrementos por aplicar y la fijación como resultado de una serie de operaciones aritméticas, en función de lo antes señalado, resultando que todas estas premisas sirven para determinar la obligación tributaria que debe estar forzada a la ley, de modo que se cumpla el principio de legalidad y se ofrezca al sujeto pasivo seguridad jurídica considerando que participa en el gasto público a través de sus



contribuciones, siendo por este motivo que el legislador debe ser muy escrupuloso al establecer las reglas para determinar la base gravable establecida en el artículo 9 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para no afectar al contribuyente en la relación tributaria.

Ahora bien, en lo que se refiere a como se determina en términos generales la base gravable del ISR, esta se obtiene de la resta de las deducciones autorizadas a la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio fiscal tal y como lo establece el artículo 9 de la LISR, de cual claramente se desprende que en la citada ley no hay ninguna referencia o disposición que señale que no son deducibles las operaciones inexistentes determinadas por la autoridad fiscal al amparo del procedimiento titulado en el artículo 69-B del CFF.

Por lo que en esta tesis es evidente que este trabajo establece la ilegalidad de la actuación de la autoridad fiscal al determinar deducciones improcedentes que deben estar constreñidas a una ley específica, violentando y afectando al sujeto pasivo de la contribución, por lo que este trabajo busca establecer una base de consulta que permita contribuir al lector a establecer criterios en relación a la ilegalidad del actuar de la autoridad fiscal en relación a lo determinado de no deducibles por operaciones inexistentes que afectan la base gravable del sujeto pasivo.

Lo anteriormente versado encierra una problemática que presenta puntos de vista para el investigador, entendidos estos como abandono de la legalidad cuando uno de los elementos de la contribución está determinado por la autoridad fiscal, toda vez que estos deben emanar del legislador al establecer las formas de cuanto y cuando en la determinación de la base gravable.

Es por ello que, en México, para estar en condiciones de cumplir con la legalidad de las contribuciones se hace necesario que las deducciones que no

procedan se señalen en la ley respectiva, que en el caso particular que se ocupa es la LISR, para de esta manera estar apegadas a la Constitución Política de Estados Unidos Mexicanos (CPEUM.).

## **Objetivos de la Investigación**

### **Objetivo general**

Demostrar la ilegalidad dentro del proceso de fiscalización llevado a cabo por la autoridad hacendaria al determinar la base gravable del Impuesto Sobre Renta, respecto de contribuyentes que se encuentran bajo la hipótesis de EDOS al ser aplicado como sustento legal en la determinación de la base gravable lo señalado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, al no estar contenida en la disposición específica como un concepto deducible, violentando los principios que deben regir a las contribuciones en México.

### **Objetivos Específico**

- Analizar la información relativa a la teoría tributaria y su relación con las deducciones, con el fin de fundamentar la investigación.
- Revisar la situación actual de los contribuyentes afectados por el contenido del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, dentro de las facultades de comprobación al momento de determinar la ilegalidad de la disminución de la base gravable.
- Conocer los principios dentro de los actos de fiscalización

## **Pregunta de Investigación**

¿Cuáles son los aspectos de ilegalidad de las facultades de fiscalización fundamentada en el artículo 69-B del CFF relativa a operaciones inexistentes?

Derivado de los diversos comentarios que se dieron en los apartados con antelación y en virtud de que entra en vigor del artículo 69-B del CFF a partir del ejercicio 2014 como una acción de política fiscal por parte del Ejecutivo Federal en la que se buscaba incrementar la recaudación fiscal, combatiendo los esquemas agresivos de evasión fiscal que utilizan los comprobantes apócrifos, con la finalidad de deducir y acreditar las cantidades amparadas en los mismos.

## **Hipótesis**

Al analizar los aspectos de legalidad de las autoridades fiscalizadoras dentro de sus facultades de comprobación, en donde determinan operaciones inexistentes a los contribuyentes y por ende se ve afectada la base gravable del impuesto, esta no se encuentra considerada dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta por lo que dicha determinación de la autoridad carece del principio de legalidad y violenta derechos de los contribuyentes.

## **Diseño Metodológico**

Esta investigación es considerada teórica ya que tiene la finalidad de analizar el aspecto de legalidad en las facultades de fiscalización sobre la determinación de deducciones improcedentes la cual afecta de manera directa a la base del Impuesto Sobre la Renta, se lograrán investigaciones que permitan llegar a demostrar la afectación en el sujeto pasivo de la relación tributaria al determinar la base gravable con el sustento del artículo 69-B del CFF, implicando esto la aplicación del conocimiento adquirido, para solucionar problemas en materia de determinación de la base gravable de la contribución relativa al ISR, cabe señalar que esta afectación también implica al sujeto activo (autoridad) toda vez que al dar efecto a esas operaciones inexistentes, el pago de las contribuciones es menor a lo que se tenía estimado y por ende se tendrá una menor cantidad para el gasto público, ahora bien derivado a que la recaudación es menor y las necesidades colectivas son mayores no se pueden cubrir por completo debido a este mal manejo por parte del sujeto pasivo (contribuyente).

Por lo que, si se clasifica este trabajo que ocupa el interés principal del investigador, de la función al tipo de las fuentes de información utilizadas para su elaboración, se puede precisar que se trata de un tipo de investigación documental, toda vez que las fuentes que fueron consultadas son extraídas de libros, revistas, leyes, páginas oficiales, jurisprudencias, Suprema Corte, puesto que el tema no es del todo susceptible de ser estudiado mediante una investigación de campo.

Entre las fuentes documentales que se utilizaron para la realización de la investigación que sustenta el presente trabajo, se encuentran: libros, revistas, leyes, criterios jurisprudenciales, páginas oficiales.

## **Enfoque metodológico**

Este trabajo de investigación cumple con cada una de las características establecidas dentro del Manual de Titulación, de ser analítica al vincular la teoría con la práctica; crítica, al detectar problemas contextuales; propositiva al diseñar alternativas de solución.

Así mismo la perspectiva sobre la cual se realizó el presente estudio es, cualitativa toda vez que se estudiará la actuación de la autoridad administrativa para determinar deducciones improcedentes al amparo de un procedimiento contenido en el CFF, siendo ilegal este proceder según los ejes rectores de los principios de las contribuciones y la LISR considerando que para llegar a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre la renta debe establecido en dicha ley.

## **Diseño metodológico**

En ese sentido su atención se centra en enunciar de manera secuencial el diseño sobre el cual se diseñó la presente investigación:

- 1.- Elección del tema.
- 2.- Aproximación del problema.
- 3.- Delimitación del objetivo general y específico.
- 4.- Justificación de la investigación.
- 5.- Búsqueda de fuentes de consulta.
- 6.- Delimitación del enfoque metodológico a seguir.
- 7.- Definición del método de investigación y de las técnicas e instrumentos que se utilizarán.
- 8.- Delimitación del procedimiento a utilizar para la interpretación de datos.
- 9.-Desarrollo del cronograma de la investigación.

## **Procedimiento para la recolección de datos**

Ahora bien, el inicio del procedimiento para la recolección de los datos deriva de la búsqueda de las diferentes fuentes de información, mismas que fueron realizadas en diversas bibliotecas universitarias, así como las especializadas en los temas jurídicos.

Del mismo modo, se llevó a cabo una búsqueda en internet con relación bibliográfica relacionadas con el tema de legalidad del artículo 69-B del CFF al determinar en su texto que la autoridad puede calificar deducciones improcedentes no contenidas en la ley de la materia, de donde se obtuvieron libros en formato electrónico.

Por lo que una vez que se fue detectada la bibliografía, se llevó a cabo una lectura exhaustiva de los temas referenciados con el objetivo central que sustenta y motiva la presente investigación, para efecto de relacionar el tema del estudio y lograr localizar la información específica, posteriormente se llevó a cabo la elaboración de fichas de trabajo, en las que se recopiló dicha información (incluyendo transcripciones e ideas generales de diversos autores).

La elaboración de las fichas de trabajo, permitió que la información clasificada fuera concreta y en base a ello se comenzó la redacción de la presente investigación.

## **Técnicas e instrumentos**

Las técnicas empleadas para obtener el análisis e interpretación de fuentes documentales consultadas, fue utilizar como instrumentos: la ficha bibliográfica, buscando con ello demostrar la afectación legal llevada a cabo por la autoridad hacendaria al determinar la base gravable de la LISR, respecto de contribuyentes que se ubican bajo la Hipótesis que deducen operaciones que a decir de la autoridad

son inexistentes, al no estar contenida en la disposición específica como un concepto no deducible, violentando los principios que deben regir las contribuciones en México, aunado a lo anterior se realizó un cuestionario de manera significativa exponiendo el tema para conocer con qué frecuencia se realizan estos actos de ilegalidad dentro de las facultades de comprobación.

### **Lugar donde se efectuará la investigación**

La presente investigación tiene su estudio en el sitio donde se origina el fenómeno, es decir Puebla, México, misma que se realizó durante el año de 2021 y es dirigida a las personas físicas (contadores y abogados) mismas que se encuentran susceptibles a las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.



## **Alcances y Limitantes**

### **Alcances**

El alcance de la presente investigación busca profundizar el conocimiento de la legalidad que deben cumplir la determinación de la base gravable del ISR, desde la perspectiva de varios enfoques teóricos y encontrar nuevas explicaciones que modifiquen o complementen el conocimiento respecto de la necesidad de que las contribuciones en México deben para ser legales cumplir con los principios que regulan los tributos.

### **Limitaciones**

El estudio de la ilegalidad de los actos de fiscalización sobre la operaciones inexistentes determinadas por la autoridad fiscal, se observa que la limitación que se tiene en primera instancia es la modificación que puede surgir el artículo durante el tiempo de investigación del mismo, de igual manera el no tener identificados a todos los contribuyentes que se ubicaron en este supuesto, la siguiente instancia para tomar en cuenta la resolución que tiene por objeto esta investigación ya que se debe llevar al área correspondiente para que los legisladores verifiquen que no se está cumpliendo con el principio de legalidad.

## **CAPÍTULO I. Antecedentes del Impuesto Sobre la Renta**

Este capítulo busca dar a conocer el concepto y el estudio de la determinación de la base gravable para el pago del Impuesto Sobre la Renta para las personas morales, además de un pequeño recorrido sobre la historia de cómo nace la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

### **1.1 Historia del Impuesto Sobre la Renta**

El impuesto sobre la renta nace como la Ley del Centenario del 20 julio 1921 y se publicó en el decreto promulgaría de una ley que estableció el impuesto federal dicha ley se dividía en cuatro capítulos los cuales son los siguientes:

- 1.- Del ejercicio del comercio o de la industria
- 2.- Del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada
- 3.- Del trabajo a sueldo o salario
- 4.- De la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos

Ahora bien, según el autor Calvo Enrique menciona que el 21 de febrero de 1924 se promulga la Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley vigente que es sobre Sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas esta ley no tuvo el mismo carácter como la Ley del Centenario, dado que esta ley no gravaba los ingresos de las sociedades y empresas, para la determinación de la base gravable se permitían las deducciones a los ingresos y para complemento de esta ley se promulgó el reglamento y este establecía a grandes rasgos la forma de las declaraciones y la manera correcta de pagar el impuesto. (Nicolau, 1999)

La primera vez que se le denominó Ley del Impuesto Sobre la Renta fue el 18 de marzo de 1925, dicha ley rigió por 17 años, durante los cuales sufrió diferentes

modificaciones de acuerdo con el crecimiento económico que se tenía en el país. (Garza, 1921-1980)

Durante los años de 1932 y 1948 se conocieron leyes complementarias a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así donde hubo la iniciativa de la Ley del Impuesto Sobre la Renta sobre el Superprovecho, mencionaba un nuevo cauce de justicia en el régimen tributario de la nación dirigido a las personas físicas y morales que se dedican a actividades comerciales, industriales o agrícolas. (Nicolau, 1999)

Cabe señalar que la Ley tuvo más modificaciones como hasta hoy en día, y solo se mencionaron algunas de ellas para tener un antecedente de cómo surge esta ley; es importante mencionar que las características de este impuesto es la proporcionalidad y equidad, es preciso mencionar que los impuestos son aquellos elementos que tiene un país para poder obtener sus propios ingresos y estos se regulan de acuerdo a la ley correspondiente de que cada impuesto, asimismo se precisa que si el impuesto no cumple con las características o principios este puede ser violatorio.

En nuestro país, en las Constituciones de 1857 y de 1917 se elevan al rango de garantías individuales los principios rectores de la legislación tributaria: audiencia, equidad, irretroactividad, legalidad, generalidad, proporcionalidad, etc. (Zavala, 1995)

## **1.2 Elementos del Impuesto Sobre la Renta**

De acuerdo con lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (UNIÓN, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, 2021) contiene disposiciones generales que se deberán aplicar en todos los capítulos que la misma contiene los elementos principales de esta ley son los siguientes:

**Sujeto**

**Objeto**

**Base gravable**

Sujeto: son todas las personas físicas o morales residentes en México, extranjeros con establecimiento permanente en el país o con fuentes de riqueza en el país.

Objeto: es el ingreso que se obtiene ya sea por una venta de bienes, una prestación de servicio o la actividad por la cual se obtiene ese ingreso.

Base gravable: la base gravable es el resultado que se obtiene de los ingresos menos las deducciones, misma base tendrá su respectivo procedimiento ya sea por una tasa o por una tarifa de la cual se obtendrá el impuesto a pagar.

### **1.3 Concepto y clasificación de la base gravable**

Para entrar al análisis del presente tema, es menester en primera instancia establecer la definición o que se debe entender por base gravable.

Así la base gravable, también denominada base imponible y como hace mención diferentes diccionarios jurídicos, *“es la magnitud utilizada en cada Impuesto para medir la capacidad económica del sujeto, constituye un elemento determinante del importe de la obligación y su delimitación, y el procedimiento para fijarla debe estar contenido en una ley previamente establecida.”* (Alvarez, 2012)

Otra definición de la *base gravable*, es la que considera como la dimensión o magnitud del objeto de la contribución que sirve para determinar la capacidad contributiva. Es la valoración de la materia imponible, a la cual se le aplica la *tasa o tarifa* para concretar la cuantía del importe tributario.

José López Berenguer identifica tres fases en la determinación de la base:

1.- La designación de las dimensiones del objeto de la contribución que han de tomarse en cuenta.

2.- De qué manera valorar estas dimensiones, deducciones o incrementos por aplicar.

3.- La fijación como resultado de una serie de operaciones aritméticas, consecuencias de las dos fases anteriores. (Berenguer, 1968)

La ley especial que regula cada tipo de contribución prescribe una manera particular de señalar los métodos y los medios para fijarla.

La base imponible puede clasificarse en los dos tipos siguientes:

- *Dineraria*. Expresada en moneda de curso legal; la mayoría de las bases se expresa de esta manera, por ejemplo, la base en el Impuesto sobre la Renta. (Española, s.f.)
- *Otra naturaleza*. Expresada en otro tipo de magnitudes, por ejemplo, en el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios la base imponible se expresa en litros, tratándose de la enajenación de gasolinas.

Aunque en la generalidad de los casos este elemento de la contribución se expresa en dinero, como sucede con el ISR y el IVA, también puede manifestarse en unidades de peso, medida o valor, como en el caso del IEPS o el ISAN se toman como base el tipo de vehículos y sus características.

La base gravable guarda estrecha relación con el hecho jurídico-económico que el legislador tributario ha elegido como objeto de la contribución.

Las leyes reguladoras de cada una de las contribuciones establecen los medios y métodos para determinar la base imponible.

Formular un concepto sobre la *base gravable* no implica mayor complejidad, pero establecer en la ley los métodos y reglas para su determinación es muchas veces una labor muy compleja que conlleva una responsabilidad trascendental, ya que en la delimitación de este elemento cuantificante se fijarán los parámetros para calificar quienes tienen capacidad contributiva y de qué manera deben contribuir; es, en suma, el elemento que revestirá de justicia el sistema tributario.

Así, al considerar que la base gravable es el que determina la contribución, la misma debe estar establecida en un ordenamiento que cumpla con todos los mecanismos legales para su aplicación y que la llene de legalidad para que el sujeto pasivo esté en condiciones de en primera instancia de autodeterminarse la contribución de una manera clara y en un segundo término que no vulnere los principios rectores de las contribuciones.

Efectivamente, al ser la base gravable uno de los componentes neurálgicos de la determinación del ISR, la misma debe de cumplir con los mandatos de la CPEUM que establece que se debe cumplir con la obligación con el pago de las contribuciones que establezcan las leyes, siendo esta circunstancia que le da todo el peso de legalidad al hecho de que toda contribución debe estar establecida en una ley que la regule y que establezca los elementos de la misma.

#### **1.4 Determinación de la base gravable del ISR en personas morales.**

El principio de legalidad exige que todos los impuestos se establezcan en la ley donde se especifique claramente y sin lugar a dudas los elementos primordiales de cada impuesto.

En este sentido, los elementos esenciales del tributo coadyuvan a saber quiénes son las personas que deben de pagar determinado impuesto, cuando tienen que pagar, cuando lo tienen que pagar y la razón de hecho que dé lugar al pago del impuesto. Es decir, el sujeto pasivo de la relación tributaria debe conocer con certeza el alcance de sus obligaciones fiscales. (León, 1998)

Al respecto, en materia fiscal la LISR establece que las personas morales y personas físicas se encuentran obligadas a determinar el ISR anual y establece la mecánica jurídica aplicable para la determinación de la base gravable, en la cual intervienen una serie de variables y conceptos que se describen en la misma norma jurídica, es decir, la base gravable debe desprenderse de la misma ley.

Al hablar de las Personas morales los artículos 9 y 109 de la LISR referencia los conceptos que forman parte de la base a gravable a saber:

**Artículo 9.** *Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.*

*El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:*

*I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*

*II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores. (UNIÓN, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, 2021)*

En este sentido, para la determinación de la base gravable del ejercicio intervienen los siguientes conceptos:

- La totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio.
- Las deducciones autorizadas por este Título.
- La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio.
- Las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Conceptos legales que intervienen en la base gravable tanto de personas físicas como de personas morales y que evidentemente deben desprenderse para cumplir con el principio de legalidad e invariablemente de la ley de la materia.

Es decir, la base gravable del ISR es el resultado de la suma de los ingresos percibidos objeto del impuesto, menos las deducciones o cualquier otra figura sustractiva que establezca la ley (amortizaciones, exenciones, etc.) (MANAUTOU, 1989)

Como podrá observarse, los elementos esenciales para determinar la base gravable están indicadas de manera clara en la LISR, siendo unos de los elementos centrales las deducciones, que están referenciadas en esta disposición de manera específica, tanto las consideradas deducciones autorizadas, como los no deducibles, rubro que llama atención y que se debe enfatizar por lo que resulta de suma importancia por el rol primordial en la determinación de la base imponible y que como quedo descrito provienen y están establecidas en la LISR, que devienen por este hecho de legalidad que requiere cualquier tributo que se le imponga al ciudadano que se encuentre en la situación jurídica o de hecho de la norma que lo obligue al pago de contribuciones. (Carreón, 2009)

Así las cosas, las deducciones autorizadas están contenidas en la LISR en el capítulo II de la sección I titulado de las deducciones en general que abarca de



los artículos 25 al 31 por lo que respecta a las personas morales y en relación a las personas físicas están referenciados en los artículos 103, 104 y 105 de la citada LISR, mismas deducciones que como se ha dicho forman parte importante de la base gravable por lo que si estas deducciones están contenidas en la ley de la materia, están embestidas con el principio de legalidad de la contribuciones al provenir de la LISR. (UNIÓN, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, 2021)

#### **1.4.1 Estudio de la base gravable del ISR desde la perspectiva del principio de legalidad**

Uno de los elementos transcendentales en la relación jurídico tributaria es el que tiene que ver con los componentes que deben tener los tributos, por que resultan de máxima prioridad en esa relación tributaria entre los actores de la misma, elementos que deben estar investidos en las leyes específicas del Impuesto para evitar aspectos de ilegalidad. (Alcalá, 2015)

## **CAPITULO II. Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación**

Este capítulo pretende plasmar el antecedente y principios básicos sobre el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, y de conocer la postura de las autoridades con respecto a la simulación y efectos de dichas operaciones realizadas.

### **2.1 Antecedentes del artículo 69-B del CFF**

#### **2.1.1 De la exposición de motivos del artículo 69-B del CFF**

Una de las grandes necesidades de la economía mexicana, es el equilibrio entre las finanzas públicas, en lo referente a la armonía que debe existir entre los gastos públicos y los ingresos tributarios. En ese sentido el congreso de la unión aprobó la llamada reforma fiscal en la que se contenían diversas modificaciones que buscaban un crecimiento importante en la obtención de ingresos con respecto a los obtenidos en el ejercicio 2013, enfocándose en un fin recaudatorio al fortalecer la base del ISR que había sido erosionada en los últimos años haciendo sinergia la reforma fiscal con los compromisos firmados al amparo del pacto por México que buscaba fortalecer la capacidad financiera del Estado.

En esta tesitura destacan las reformas que la cámara de diputados aprobó al CFF y en lo particular el artículo 69-B del CFF cuyo objeto central es llevar a cabo un procedimiento que permita detectar a los contribuyentes que emiten comprobantes fiscales para amparar operaciones falsas o simuladas o sin sustancia económica, según se desprende de la iniciativa de ley, para que posteriormente en base un procedimiento se califiquen que no tienen efectos fiscales los referidos comprobantes y en consecuencia no son deducibles para efectos del ISR.

Según se desprende de la iniciativa de ley, la reforma es para dar mayor transparencia a los procedimientos iniciados de empresas que presuntamente realicen operaciones simuladas e incorporar la facultad de la autoridad para requerir información adicional al contribuyente, definiendo plazos para la entrega y valoración de pruebas.

En efecto, uno de los motivos que más dañan y que han sumado para agravar la baja recaudación tributaria o fiscal, son los llamados esquemas agresivos de evasión fiscal, por esta razón se buscó eliminar las causas que dieron lugar a ello, siendo estos esquemas el uso excesivo de comprobantes fiscales con el propósito de deducir o acreditar operaciones amparadas con los referidos comprobantes, sin existir la sustancia económica que referían los citados documentos, ósea los comprobantes fiscales.

Esto es, las operaciones se daban con el tráfico de comprobantes que consistía en ubicar en el mercado comprobantes fiscales auténticos y con flujos de capital comprobables, aunque los conceptos que se plasman en los mismos carecen de sustancia económica o no proporcional a las cantidades que soportaban los citados comprobantes.

De tal forma que con el uso excesivo de estos esquemas ubicaba al estado mexicano en unas de las economías con más bajo recaudación fiscal y se tenían antecedente del número de empresas que se consideraban que solo fueron creadas para lograr cumplir con los requisitos fiscales más fundamentales de aquellas empresas que hacían uso de las mismas, es decir, empresas que necesitaban un comprobante fiscal y efectuar un flujo de dinero, pero de ninguna manera se llevaban a cabo las operaciones amparadas con los comprobantes fiscales, situación que evidentemente su propósito neurálgico era disminuir el pago de los impuestos que a decir de los actores involucrados estaban cumpliendo con el marco legal de las deducciones.

Bajo esta óptica, al existir mecanismos legales y fiscales que controlaban la acumulación de los ingresos, el propósito de los contribuyentes se centró en buscar mecanismos y estrategias que permitiera disminuir la base gravable utilizando deducciones amparadas con comprobantes fiscales que por un lado lograran ese fin fiscal de disminuir la base imponible, pero que también les permitiera tener disponibles para diferentes efectos los recursos en efectivo o en inversiones bancarias para seguir operando o bien inyectar recursos a los socios o familiares de los mismos.

El anterior procedimiento utilizado por los contribuyentes y al haber un excesivo uso de los mismos, no pasó desapercibido para las autoridades recaudadoras de impuestos en México, de modo tal que se realizaron los estudios y análisis respectivos, para atacar estos esquemas abusivos enfocado bajo dos perspectivas a saber.

Primero focalizar o ubicar a los contribuyentes que se dedicaban a expedir o emitir comprobantes fiscales sin ninguna sustancia económica para el efecto de publicarlos y concluir que no tenían efectos fiscales los comprobantes emitidos por esos contribuyentes y un segundo gran propósito que consistía en determinar finalmente que los contribuyentes que habían dado uso a esos comprobantes fiscales no serían deducibles para efectos del ISR e IVA.

No pasa desapercibido que esta reforma fiscal podría verse bajo la expectativa del ámbito legal o desde el ámbito económico, siendo esta segunda opción lo que a nuestra opinión tuvo más peso específico para impulsar la referida reforma fiscal al estar detectado el uso o tráfico de comprobantes fiscales que impactaba en la baja recaudación de impuestos, motivo este último que resulto de suma importancia en los cambios al CFF.

Así las cosas, en la exposición de motivos del 23 de octubre de 2015 se estableció lo siguiente:

*“...Una de las causas más dañinas y que más ha contribuido para agravar la recaudación fiscal, son los esquemas agresivos de evasión fiscal, por lo que deben eliminarse o corregirse los motivos que los originan, a través de instrumentos eficaces que permitan combatir frontalmente el referido fenómeno. Cuando no se cuenta con dichos instrumentos se provoca el avance de nuevas prácticas de evasión, las cuales erosionan de manera grave las bases gravables, sin poder reflejar incrementos significativos en la recaudación. Un ejemplo que ilustra la evolución y sofisticación en la forma en que los contribuyentes disminuyen o evaden el pago de sus obligaciones fiscales, es el derivado de la adquisición de comprobantes fiscales.”*

*“Inicialmente este esquema consistía en usar comprobantes apócrifos, con la finalidad de deducir y acreditar las cantidades amparadas en los mismos, sin haber pagado las cantidades que se reflejaban en ellos. Posteriormente, con los controles de seguridad y requisitos que la autoridad implementó en diversas reformas tendientes a evitar y detectar la emisión de comprobantes fiscales apócrifos, disminuyó temporalmente el recurrir a esta práctica. Sin embargo, estas prácticas indebidas evolucionaron, llevando a los contribuyentes evasores a recurrir a estructuras mucho más complejas, para tratar de obtener beneficios fiscales en perjuicio del fisco federal. Tal es el caso del tráfico de comprobantes fiscales, que en esencia consiste en colocar en el mercado comprobantes fiscales auténticos y con flujos de dinero comprobables, aunque los conceptos que se plasman en los mismos, carecen de sustancia o la poca que pudieran tener no es proporcional a las cantidades que amparan los referidos comprobantes.”*

*“En estas operaciones, el adquirente del comprobante fiscal generalmente recibe directamente o a través de interpósita persona la devolución de la erogación inicialmente facturada menos el cobro de las comisiones cobradas por el traficante de comprobantes fiscales. Con esta devolución se cierra el círculo del tráfico de comprobantes fiscales, en el cual el adquirente logra su objetivo de deducir y/o acreditar un concepto por el cual en realidad erogó una cantidad mucho menor, erosionando con ello la base del impuesto correspondiente en perjuicio del fisco federal y a su vez los traficantes de comprobantes fiscales obtienen una utilidad por expedir dichos comprobantes. Al día de hoy, las autoridades han combatido arduamente esta práctica ilegal, haciendo uso de todas las herramientas, procedimientos e instrumentos con las que cuenta para ello, como la facultad para rechazar una deducción o un acreditamiento amparado en un comprobante fiscal traficado; sin embargo, la complejidad y sofisticación que han alcanzado estos grupos criminales, obligan a implementar nuevas medidas que hagan frente a esta problemática y que permitan adaptarse al dinamismo y velocidad en que operan.”*

*“Algo que se ha detectado y que se presenta de manera genérica en este grupo delictivo, tanto de la traficante, como de sus cómplices y, en ocasiones, hasta el adquirente final es que generalmente son partes relacionadas, donde sus accionistas, administradores u apoderados son las mismas personas. Adicionalmente este grupo delictivo ofrece una gran variedad de objetos sociales para poder adecuarse a las necesidades de los adquirentes, con la emisión de comprobantes fiscales con conceptos que ayuden a disfrazar mejor la operación. Asimismo, se ha detectado que los traficantes o emisores de facturas suelen tener una vida activa muy breve, liquidando la “empresa” original o dejándola simplemente inactiva. El negocio de las personas que se dedican al tráfico de comprobantes fiscales, se basa en la constante constitución de sociedades, las cuales comienzan en apariencia cumpliendo con sus obligaciones fiscales y, posteriormente comienzan a incumplirlas, confiados en que para cuando la autoridad fiscal pretenda*

*fiscalizarlas, las mismas ya se encontrarán no localizadas o han sido preparadas corporativamente para dejar al frente de las mismas a testaferros, empleados, personal doméstico o similares y generalmente sin activos ni condiciones remotamente cercanas a las necesarias que puedan garantizar la prestación del servicio o el transporte, producción o comercialización de los bienes o servicios que sus facturas amparan. En suma, derivado de la información procesada por el Servicio de Administración Tributaria se han podido identificar una serie de patrones que generalmente están presentes en las sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales, como son:”*

*1. Tienen un objeto social muy amplio para poder ofrecer al cliente un comprobante fiscal con un concepto que pueda disfrazarse mejor dentro de las actividades preponderantes de éste.*

*2. Emiten comprobantes fiscales correspondientes a operaciones que no se realizaron.*

*3.- Emiten comprobantes fiscales cuya contraprestación realmente pagada por las operaciones consignadas en los mismos es sólo un mínimo porcentaje y no tiene proporción con dichas operaciones.*

*4. No tienen personal o éste no es idóneo o suficiente para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.*

*5. No tienen activos o éstos no son idóneos o suficientes para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.*

*6. Reciben ingresos que no tienen proporción a las características de su establecimiento.*

*7. Tienen cuentas bancarias o de inversiones que se encuentran activas durante un período determinado y después son canceladas o las dejan con saldos ínfimos después de haber manejado cantidades elevadas.*

*8. Tienen sus establecimientos en domicilios que no corresponden al manifestado ante el registro federal de contribuyentes.*

9. *Sus sociedades se encuentran activas durante un período y luego se vuelven no localizables.*

10. *Sus ingresos en el ejercicio de que se trate son casi idénticos a sus deducciones o bien, éstas son mayores por escaso margen.*

11. *Prestan servicios y a la vez reciben servicios por casi exactamente los mismos montos.*

12. *Comparten domicilios con otros contribuyentes también prestadores de servicios.*

*“El fenómeno es grave y sólo por citar un ejemplo, derivado del análisis de la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros de los ejercicios 2008 a 2012, se han identificado al menos 316 facturadores que realizaron operaciones por \$105,369 millones de pesos con más de 12 mil contribuyentes que utilizan indebidamente estas facturas que amparan operaciones simuladas y sólo por lo que se refiere al impuesto al valor agregado. Nótese que en estas estrategias irregulares no sólo actúan de mala fe quienes expiden y ofertan facturas por bienes o servicios inexistentes, sino que también lo hacen aquellos contribuyentes que pagan un precio o “comisión” por una factura que, reuniendo todos los requisitos formales, ampara un servicio que no se prestó o un bien que no se adquirió con la única finalidad de erosionar o suprimir la carga tributaria. Es por todo lo anterior que se propone la adición del artículo 69-B mediante un procedimiento dirigido a sancionar y neutralizar este esquema. La propuesta centra atención en los contribuyentes que realizan fraudes tributarios —y no una elusión legal de la norma— a través del tráfico de comprobantes fiscales, esto es a quienes los adquieren, venden o colocan y quienes de alguna manera se benefician de este tipo de actividad ilegal que tanto perjudica al fisco federal. Conforme a la propuesta, la autoridad fiscal procedería a notificar en el buzón tributario del emisor de facturas, y a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación a las empresas o sociedades que presenten el padrón de comportamiento arriba indicado, otorgándoles la garantía de audiencia*



*para que manifiesten lo que a su derecho convenga. Hecho lo anterior, procedería la publicación de una lista, cuyo efecto sería la presunción de que las operaciones amparadas por los comprobantes fiscales por ellos emitidos nunca existieron y, por tanto, tales comprobantes no deben producir efecto fiscal alguno.”*

*“Acto seguido, se abre una ventana para que los contribuyentes que hayan utilizado en su beneficio los comprobantes fiscales puedan proceder a autocorregirse o, en su caso, acreditar que la prestación del servicio o la adquisición de bienes en realidad aconteció, destruyendo así la presunción de inexistencia. Ahora bien, si la autoridad fiscal —al ejercer sus facultades de comprobación— acredita que un contribuyente persistió en la utilización de comprobantes que simulan actos u operaciones, entonces procederá a recalcular el pago de contribuciones, sin tomar en cuenta dichos comprobantes y, en su caso, a liquidar las diferencias que procedan. Desde luego, igualmente procedería por la vía penal correspondiente en virtud de la simulación que las conductas actualizan. Es de vital relevancia tener en mente que esta propuesta no está enderezada contra los contribuyentes honestos y cumplidos; ni siquiera versa sobre la elusión legal que permite a los ciudadanos elegir, por economía de opción, el régimen fiscal más benigno. Por el contrario, se está 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”. (Nación S. C., Semanario Judicial de la Federación, 2015)*

Ahora bien, de un análisis que se hace a esta adición al artículo 69-B del CFF se puede desprender lo siguiente:

- a) Existía una grave recaudación fiscal.
- b) No había instrumentos eficaces que permitieran combatir frontalmente los esquemas de evasión
- c) Sofisticación y evolución en la forma en que los contribuyentes evaden el pago de sus obligaciones fiscales vía adquisición de comprobantes fiscales.
- d) Cambiar de usar comprobantes apócrifos al uso de prácticas indebidas con la utilización del tráfico de comprobantes.
- e) En estas operaciones el adquirente del comprobante fiscal generalmente recibe directamente o a través de interpósita persona la devolución de la erogación inicialmente facturada menos el cobro de las comisiones cobradas por el traficante de comprobantes fiscales.
- f) El Servicio de Administración Tributaria identificó una serie de patrones que generalmente están presentes en las sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales.
- g) Por todo lo anterior se propuso la adición del artículo 69-B mediante un procedimiento dirigido a sancionar y neutralizar este esquema
- g) En consecuencia del artículo 69-B del CFF la autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación si acredita que un contribuyente persistió en la utilización de comprobantes que simulan actos u operaciones, entonces procederá a recalcular el pago de contribuciones, sin tomar en cuenta dichos comprobantes.

Con lo anterior y a la luz de la disposición en cuestión, le concede a la autoridad hacendaria primeramente la facultad de presumir la inexistencia de ciertas operaciones amparadas en comprobantes fiscales cuando el emisor de los comprobantes no cuenta con los activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los comprobantes y en segundo término marcarlas para que su efecto

general es que todas las operaciones contenidas en cualquier comprobante fiscal en cualquier tiempo emitido por los EFOS no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, es decir no son deducibles del ISR.

## **2.2 Concepto y estudio de EFOS**

Como quedo señalado en la exposición de motivos, las autoridades fiscales detectaron que los contribuyentes migraron de un esquema de uso de comprobantes apócrifos, al uso después del tráfico de comprobantes fiscales y ante la falta de mecanismos para combatir estos esquemas de evasión, el legislador propuso un conjunto de procedimientos para atacar este esquema que dañaba sobre manera la economía nacional, mediante la implementación de herramientas que detuvieran ese esquema.

En ese sentido, conforme a lo estipulado por el artículo 69-B del CFF dio origen a un concepto que es necesario señalar, refiriéndonos en particular al término de EFOS. (UNIÓN, CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 2021)

Así respecto a los EFOS podemos citar como aquellos contribuyentes que han estado emitiendo comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, por lo que se les conoce a esos sujetos a manera de presunción como Empresas que Facturan operaciones Simuladas [EFOS]. (PRODECON, 2020)

Mismos que una vez que la autoridad los ubica como contribuyentes que han estado emitiendo comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes y los publica en una lista definitiva conforme a lo señalado en el citado artículo 69-B del CFF, el siguiente paso es determinar el cese general de los efectos fiscales de las operaciones contenidas en los comprobantes expedidos por los EFOS.

De lo anterior estamos en presencia de una norma jurídica que le permite a la autoridad presumir la inexistencia de ciertas operaciones amparadas en comprobantes fiscales cuando se den ciertas condicionantes que ya se mencionaron y que la autoridad evidentemente debe comprobar., es decir debe demostrar que un contribuyentes que ha estado emitiendo comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes para estar en la posibilidad legal de presumir la inexistencia de las citadas operaciones.

### **2.3 Concepto y estudio de EDOS**

Una vez que es detectado el EFOS y posteriormente publicado y ese contribuyente no desvirtuó la presunción de inexistencia de sus operaciones, por lo tanto, lo procedente será considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por los EFOS no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, dando lugar a una disposición dirigida a aquellos contribuyentes o empresas que deducen operaciones simuladas, EDOS. (PRODECON, 2020)

En efecto, conforme a lo dispuesto a en los dos últimos párrafos del referido numeral 69-B del CFF, está dirigido a los personas físicas o morales que dieron cualquier efecto fiscal a los comprobantes emitidos por un EFO, de tal manera que dedujeron las operaciones simuladas, de las cuales están sujeta a un procedimiento que les concede la opción de corregirse, o bien, les impone el deber jurídico de acreditar la realización de las operaciones amparadas en los comprobantes expedidos por los EFOS. (UNIÓN, CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 2021)

De manera tal que por EDOS se puede conceptualizar aquellas empresas que deducen operaciones simuladas, siendo aquella empresa que a diferencia de

los EFOS presenta signos evidentes de actividad económica, cuenta con instalaciones, empleados, equipo, maquinaria, inventario, pero que deduce cantidades injustificadas de manera general de intangibles (asesoría, servicios personales, nominas).

## **2.4 Simulación para efectos fiscales**

La esencia del concepto de simulación es que la forma que se le da a una relación legal es distinta a la realidad pretendida por las partes.

Constituye una discordancia deliberada y bilateral entre la voluntad manifestada y la efectivamente sentida, en términos tales que la primera —esto es, la que se manifiesta haciéndose pública— simplemente encubre la verdadera voluntad negociada, siendo esta última la que se mantiene oculta y sólo al alcance de los que participan en el acto simulado.

El artículo 2180 del Código Civil Federal (CCF) señala: “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”. También dispone el CCF, en los artículos subsecuentes, que 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” (UNIÓN, Código Civil Federal, 2021)

De lo anterior, se desprende que la simulación tiene tres características:

- a) “una divergencia querida y deliberadamente producida entre la voluntad y su manifestación”
- b) el acuerdo simulatorio y;
- c) el fin de engañar a terceros, extraños al acto.

La finalidad del engaño es un elemento esencial de la figura de la simulación. De esta manera, un acto es simulado si la declaración de voluntad realizada por las partes difiere de lo que en realidad acordaron.

Llevando lo antes dicho a la materia fiscal, con la simulación los contribuyentes pretenden engañar a las autoridades fiscales ubicándose de manera artificial en un supuesto distinto al efectivamente pactado por ellos. En la simulación, el causante evade y no elude la ley. Como sabemos, la evasión es la no aplicación de las normas fiscales cuando correspondería aplicarlas. La elusión es una forma de disminuir las obligaciones fiscales a partir de la aplicación estricta de la ley. Obviamente, ambas conductas afectan o preocupan al fisco porque traen como resultado el pago menor (o nulo) de impuestos; sin embargo, los medios por los cuales se alcanza dicho pago menor de impuestos son diametralmente distintos. “La simulación es sinónimo de ocultamiento, pero también de engaño.”. se engaña a las autoridades fiscales para no ubicarse en el hecho generador de determinada contribución.

Ahora bien, las autoridades fiscales pueden estar facultadas para castigar o re caracterizar la conducta de los contribuyentes: a) cuando se disminuye el pago por medio de un engaño (como es el caso de la simulación) o b) si la estructura implica que se burle una norma o se vaya en contra del objetivo o espíritu de la misma.

## **2.5 Ilegalidad del procedimiento del artículo 69-b del CFF al determinar deducciones improcedentes**

Este capítulo, se enfoca en establecer la importancia de conocer cuáles son las guías o principios que deben ostentar los tributos en términos generales como una necesidad legal que le de viabilidad en la relación tributaria entre el sujeto activo

y pasivo con el fin de cumplir con los objetivos de su creación, cuidando no afectar aspectos de legalidad en su aplicación.



## **CAPITULO III. Ilegalidad de los actos de fiscalización**

En el presente capítulo hace mención del procedimiento que se llevó a cabo para realizar la presente investigación, en el cual se busca definir los conceptos básicos que ayude a entender de forma clara y precisa sobre los principios básicos de las contribuciones, así como de la legalidad de las facultades en los actos fiscalizadores realizados por las autoridades fiscales.

### **3.1 Principios de la contribución.**

A partir de la reforma constitucional en materia de derechos humanos se está generando una transformación jurídica silenciosa, pero trascendental y el ámbito fiscal no escapa de ella.

El principio de interpretación pro persona y el control de convencionalidad se están conjugando de tal forma que aún no sabemos cuáles son los alcances de la reforma constitucional. Por el momento, es indispensable poner en contexto la conjugación de las garantías de las contribuciones y el control de convencionalidad.

La consolidación de nuestro Estado de Derecho tiene una concreción particular en materia fiscal, ya que se trata de marco jurídico que garantiza, por un lado, los ingresos más importantes para financiar el gasto público y, por otro, la certidumbre a los gobernados respecto del poder impositivo del Estado.

A este respecto se establecieron los principios en materia impositiva que permiten determinar y resolver sobre la constitucionalidad de una contribución. Estos principios en la materia han constituido criterios definidos que facilitan y agilizan el trabajo del juzgador, sin embargo, hasta hace poco tiempo, dichos principios no se interpretaban de tal manera que se atendiera las circunstancias especiales de las personas involucradas en los procedimientos fiscales que les

dieron origen, ni al respeto de sus derechos humanos, circunstancia ahora obligatoria, dada la reforma de que fue objeto el artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el diez de junio de dos mil once, lo que da un giro importante a la aplicabilidad de dichos principios. (Gaceta Parlamentaria, 2013)

Así, el Estado tiene la necesidad de obtener recursos financieros para sostener y proveer a sus habitantes de los bienes públicos, teniendo la posibilidad de imponer mandatos que resulten en la obligación de pagar tributos al Estado, conforme a lo establecido en el artículo 73 fracción VII de la CPEUM que señala que el congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. (UNIÓN, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2021)

En este orden de ideas, el artículo 31 fracción IV regula la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera *“proporcional y equitativa que dispongan las leyes”*.

Del anterior numeral, se desprende o derivan los principios constitucionales que rigen en materia fiscal: Proporcionalidad, equidad, legalidad, y destino al gasto público.

Cada uno de ellos tiene un importante desarrollo doctrinal y jurisprudencial, pero se sintetizan en que todos los ciudadanos debemos contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, de manera progresiva de acuerdo con nuestra capacidad económica y en ningún caso los tributos deben atentar sustancialmente contra nuestro patrimonio, que además demandan que los tributos tienen que ser creados

mediante una ley formal emanada de la Asamblea Legislativa. (Gaceta Parlamentaria, 2013)

En ese sentido el constituyente incorpora y reconoce los anteriores como principios del derecho y los elevó a principios constitucionales, que pueden ser definidos como directrices generales que, al estar incluidos en la carta magna, fijan los criterios básicos que integran la esencia constitucional, y han de servir de límite obligatorio en la legislación de las contribuciones, tanto para el sujeto activo como al sujeto pasivo de la relación tributaria.

De manera tal, que los principios en materia tributaria deben estar impregnados en las CPEUM y representan guías centrales de todo orden jurídico fiscal, debido a que las normas que integran ese orden supremo deben reflejarse y respetarse en todo momento, lo que, en caso contrario, resultarían inconstitucionales, y en consecuencia carentes de validez jurídica, siendo afectados los sujetos pasivos de la relación tributaria.

En tales consideraciones, cualquier norma jurídica fiscal está obligada a colmarse y obligarse y además de no contravenir los postulados que deriven de los preceptos constitucionales, pues de otra forma, dicha norma legislativa fiscal, al estar desprovista de los principios rectores que la cobijen se convertirán en un caos jurídico.

De allí que resulta de suma importancia que la legislación que contenga las cargas tributarias irremediablemente deberá estar sustentados en los principios que la colmen de validez y legalidad tributaria pensando en el bien del estado como el de la protección de los derechos de los ciudadanos, resultando que en nuestro sistema jurídico mexicano los principios en materia tributaria constituyen el eje del

orden jurídico-fiscal y se encuentran contenidos en el artículo 31, fracción IV, CPEUM.

### **3.2 Principio de proporcionalidad**

El principio de proporcionalidad establece que el hecho imponible debe reflejar una potencialidad real de contribuir al gasto público, entendida esta como la relación que debe guardar el impuesto a cargo del contribuyente y su capacidad contributiva. (Federación, Semanario Judicial de la Federación, Séptima época, pleno)

Al respecto, Neumark señalaba que la proporcionalidad descansa sobre la capacidad de individual de pago de los sujetos pasivos de la contribución y:

“exige que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se estructuren de manera tal que, después de tener en cuenta todos los factores de personales de importancia para los indicadores de la capacidad impositiva, reflejen la relación existente entre las capacidades individuales de pago y, en consecuencia, que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a sus disponibilidades económicas-financieras, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos”. (Fritz, 1994)

Para Francisco Cañal García, la capacidad constituye un índice de capacidad económica, lo cual revela la necesidad de un presupuesto económico para la imposición, por otra parte, también constituye un límite a la potestad de imposición. La capacidad es la causa justa de la imposición y su medida o parámetro. (Cañal García , Esteve Pardo, & Navarro García, 2017)

Bajo el criterio de que el derecho norma realidades y considerando que la realidad se manifiesta en las condiciones generales de la economía, en la potencialidad y circunstancia de las fuentes elegidas para la imposición, sin olvidar la capacidad económica de cada contribuyente para hacer coincidir su liquidez con el momento de causación y, sobre todo, con el tiempo de pago de los tributos.

En sentido contrario, un impuesto se considera desproporcionado cuando por ejemplo no se permite la deducción de un gasto estrictamente indispensable para la obtención del respectivo ingreso.

### **3.3 Principio de Equidad**

Por lo que se refiere al principio de equidad en materia fiscal, en términos generales se establece aquel que tiende a que en condiciones iguales o análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes, es decir, las leyes fiscales deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, de tal modo que deben de tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación, y lógicamente de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen situación diversa.

Para Neumark, este principio consiste esencialmente en que “las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos fiscales, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo” (Fritz, 1994)

Por otra parte, la Suprema Corte ha determinado al resolver planteamientos concretos, que:

El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazo de pago, entre otras. (Federación, Séptima Época, Pleno)

Así las cosas, por la equidad se refiere que los gobernados tienen el derecho de recibir el mismo trato que cualquiera que se ubica en similar situación de hecho.

### **3.4 Principio de Legalidad**

Sobre este principio, de conformidad con lo establecido en la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM, las contribuciones deben encontrarse señaladas expresamente en una ley, en sentido material y formal, es decir, “no hay tributo sin ley”. (UNIÓN, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2021)

Por otra parte, es importante mencionar, que el principio en comento no solo exige que las contribuciones se encuentren establecidos en Ley, sino que además exige que todos sus elementos esenciales –Sujeto, Objeto, Base, Tasa o Tarifa y Época de pago se encuentren consignados de manera expresa en Ley Bajo esta premisa, se puede llegar a pensar que ningún elemento de las contribuciones puede estar regulado en un ordenamiento inferior a la Ley, como lo sería un reglamento. (Jurisprudencia)

La contribución evidentemente es una obligación ex lege, ya que la ley establece cuándo, cuánto, y quién es el obligado al pago, por lo tanto, esta

característica es esencial en la definición de la contribución, reiterando con lo anterior la importancia del principio de legalidad.

Así, al tener el Estado la potestad tributaria y posibilidad jurídica de establecer y exigir contribuciones, lo debe de hacer en un marco legal que abarque los principios constitucionales, entre ellos el de legalidad.

Sobre este principio, Eusebio González García, expone “En su concepción más restringida y propia, el principio de legalidad tributaria exige que solo pueden ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley, por ser expresión de una voluntad soberana manifestada en la forma solemne establecida, tiene la virtud de obligar, al tiempo que permite, en su caso, la apertura de mecanismos revisores previstos ante la jurisdicción” (García, 1989)

De igual manera, de conformidad con la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM, las contribuciones solo pueden ser establecidas mediante un acto proveniente de los órganos legislativos en leyes que cumplan con los requisitos de ser generales, abstractas, obligatorias o imperativas, y que para su creación se haya seguido el procedimiento de la instauración de leyes, previstos por la constitución. (UNIÓN, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2021)

Para Achille Donato Giannini, “la ley regula la relación jurídica en todos sus elementos y en todo su desarrollo, y determina con la máxima precisión los casos en los cuales el impuesto es debido, las personas obligadas al pago, el monto de este, así como los modos y las formas en que el tributo debe ser determinado y recaudado” (Giannini, 1957)

En base a lo anterior, es imperativo que la carga tributaria esté establecida en una ley, que señale los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido, y alcance de la obligación tributaria, siendo consignados de manera expresa en la ley, de la tal manera que no quede al criterio de las autoridades o del ejecutivo.

Del mismo modo, los tribunales de la Suprema Corte de Justicia se ha expresado en torno al principio de legalidad de la siguiente manera:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA DE. La exigencia de que los elementos esenciales de un tributo se consignen expresamente en la ley que lo establece, no llega al extremo de pretender la definición de conceptos que utilice ni excluye la posibilidad de que la norma se interprete para averiguar su correcto alcance. Lo que prohíbe la fracción IV del artículo 31 de la constitución federal es que la creación propiamente dicha del impuesto quede a cargo de una autoridad distinta del legislador...” (Tesis Aislada de Suprema Corte de Justicia, 1997)

Desprendiéndose de lo anterior que toda actuación de la administración pública debe realizarse conforme a la que se establece en la ley, y que los elementos cualitativos del tributo como la tasa o la base deben estar determinados por la ley.

De manera tal que para cumplir con el principio de legalidad se den los siguientes supuestos:

- a) Que la contribución emane del congreso
- b) Que cumpla con los supuestos y requisitos de ser generales, abstractas, obligatorias o imperativas



c) Que la ley determine las características primordiales de la contribución

Afirmándose de lo antes expuesto que en términos generales nuestro sistema se rige por el principio de legalidad y se debe de respetar el derecho humano en materia fiscal.

Como lo citan el Dr. Arturo Dimas de los Reyes y el Dr. Humberto Rubén Dragustinovis Perales “los actos de la administración pública deben cumplir con el principio de legalidad, lo que significa estar avalado por la legislación correspondiente” (Arturo Dimas de los Reyes, 2019).

Mismo principio que está contemplado en la Declaración Universal de los Derechos Humanos, así como en la Convención Interamericana de los Derechos Humanos, acuerdos a los que se adhirió México y deberán respetarse conforme lo prevé el artículo 1º. Constitucional con motivo de las reformas que tuvo este ordenamiento durante el año de 2011.” (Humanos, 2016)

### **3.5 Principio de Destino al Gasto Público**

Al referirnos a este principio, es menester establecer que es el que justifica que el gobernado se desprenda de su patrimonio para un fin social y un interés colectivo, al establecer la ruta de las contribuciones recaudadas que deberán destinarse al gasto público en beneficio de la colectividad y precisamente ese destino lo eleva a principio constitucional, el cual se encuentra fundamentado en artículo 31 fracción IV de la CPEUM. (UNIÓN, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2021)

El Estado debe aplicar todas las contribuciones que recaude, en el ejercicio fiscal de que se trate, a sufragar el gasto público, entendiéndose por este no solamente lo señalado en el presupuesto de egresos, sino todo aquello que tenga que ver con el citado gasto público y en beneficio de la colectividad, la Suprema Corte de la Nación para tal efecto emitió la siguiente jurisprudencia:

“Gasto público. Alcance del principio relativo Desde el punto de vista constitucional, el principio contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está referido al destino o fin del gasto público, pero no a su uso, ya que de aceptarse esto último, en sede constitucional tendría que analizarse no solamente si en la ley de la materia se establece la satisfacción de necesidades sociales o colectivas, o de las atribuciones del Estado, sino también el uso, ejercicio o programación del gasto, alcance que no tiene dicho principio constitucional”. (Gaceta & XXII, 2005)

Por lo que las contribuciones tienen como objetivo fundamental la recaudación para cubrir el gasto público, se dice que se encuentra en presencia de que estas poseen fines fiscales y el gasto público comprende todas las erogaciones destinadas tanto a la prestación de los servicios públicos como el desarrollo de la función del Estado.

### **3.6 Garantía de legalidad en materia tributaria**

Reside en que todas las contribuciones deben estar contenidas en una Ley para que así puedan ser reconocidas por el orden público, y con ello, el contribuyente tenga claridad y certeza en relación con la hipótesis tributaria de qué, quién, cómo, cuándo y dónde se pagará un impuesto.

La finalidad principal de la garantía de legalidad es precisamente evitar arbitrariedades y abusos por parte de las Autoridades Administrativas en cuanto al cobro de una contribución o a las sanciones que pretendan fincar en contra del sujeto pasivo de la relación tributaria.

Lo anterior, se encuentra fundamentado en el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Federal que señala lo siguiente:

“Artículo 16: Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento”. (UNIÓN, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2021)

Aunado a lo anterior también se tienen como ejemplo las siguientes jurisprudencias:

[...] Novena Época; Núm. de Registro: 174070; Instancia: Pleno Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXIV, octubre de 2006; Materia(s): Constitucional, Administrativa Tesis: P./J. 106/2006: Página: 5

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la

emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.”

Décima Época; Núm. de Registro: 2004260; Instancia: Segunda Sala Tesis Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Libro XXIII, agosto de 2013, Tomo 2; Materia(s): Constitucional Tesis: 2a. LXII/2013 (10a.); Página: 1325

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL EN RELACIÓN CON LA BASE GRAVABLE DE LAS CONTRIBUCIONES La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de legalidad tributaria, contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que los tributos se prevean en la ley y, de manera específica, sus elementos esenciales, para que el sujeto obligado conozca con certeza la forma en que debe cumplir con su obligación de contribuir a los gastos públicos y no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras. En tal sentido, para verificar si determinada prestación pública patrimonial viola el mencionado principio por considerar que su base gravable no está debidamente establecida, debe partirse del análisis de la naturaleza jurídica de la contribución relativa, pues si constituye un gravamen de cuota fija puede prescindirse de ese elemento cuantificador del tributo, sin que ello

implique una violación al indicado principio de justicia fiscal, al ser la propia ley la que proporciona la cantidad a pagar, por lo que el gobernado conocerá en todo momento la forma en que debe contribuir al gasto público; en cambio, si se trata de un impuesto de cuota variable, debe verificarse que el mecanismo conforme al cual se mide o valora la capacidad contributiva descrita en el hecho imponible, no dé margen al comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades exactoras, sino que genere certidumbre al causante sobre la forma en que debe cuantificar las cargas tributarias que le corresponden, independientemente de que el diseño normativo pueda infringir algún otro postulado constitucional.”

Por lo que si bien es cierto que la manera “directa” de la primera fracción del artículo 16 de la Constitución Federal no establece textualmente que un acto es legal cuando es previsto en la Ley, si lo estipula en el hecho de que cualquier acto de molestia debe estar fundado y motivado por una Ley.

Es en ese sentido la garantía de legalidad establece que, para ser molestado por una Autoridad Hacendaria, ese acto de molestia debe contener una fundamentación, es decir, una Ley aplicable en tu contra y además de ello, que la Autoridad Hacendaria motive dicha fundamentación, es decir, que te establezca las razones por las cuales considera que dicha Ley se actualiza por un acto en específico que has dado, hecho o no hecho.

Lo anterior, y como lo señala Torruco Salcedo “es una norma sobre la normación y sobre la producción normativa”, ya que primero estriba que toda actuación administrativa debe realizarse conforme a lo establecido en la Ley y en segundo que la norma constitucional establece si todos o sólo algunos elementos de la materia tributaria deben necesariamente estar en la ley. (Torruco Salcedo, 1997)

### **3.7 Garantía de seguridad jurídica**

Muy unido a la garantía de legalidad, se encuentra la garantía de seguridad jurídica, ésta garantía estipula que todo acto de molestia emitido por una Autoridad Hacendaria deberá respetar la privacidad del domicilio y los bienes del contribuyente.

Lo anterior, se encuentra previsto en el décimo sexto párrafo del artículo 16 de la Constitución Federal que señala lo siguiente:

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos. (UNIÓN, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2021)

Ignacio Burgoa define a las garantías de seguridad jurídica como “el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrad por el summum de sus derechos subjetivos. (Orihuela, 1972)

De acuerdo con la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la seguridad jurídica “es la certeza que debe tener el gobernado de que su persona, su familia, sus posesiones o sus derechos serán respetados por la autoridad, pero si ésta debe producir una afectación en ellos, deberá ajustarse a los procedimientos previamente establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las leyes secundarias” (Nación S. C., Las Garantías de Seguridad Jurídica, 2003)

Sobre estos actos de molestia en particular, el contribuyente deberá permitir la revisión de su documentación contable y fiscal únicamente cuando el acto administrativo cumpla con lo previsto por la garantía de legalidad, es decir, estar fundado y motivado. Y las Autoridades Hacendarias a su vez, deberán respetar el domicilio en lo general, así como los bienes del contribuyente.

### **3.8 Derecho humano de legalidad de los actos de autoridad que no cumple el artículo 69-B del CFF**

En un ordenamiento legal se pueden otorgar a las autoridades facultades reguladas, o bien, facultades discrecionales, debiendo entenderse por las primeras, aquellas en las que la ley, en sentido formal y material, otorga a la autoridad facultad de llevar a cabo una determinada conducta, sin permitirle una actuación diferente, es decir, en la ley se establece la forma como la autoridad debe actuar, y ésta no puede eximirse del cumplimiento de la ley; mientras que a diferencia de las anteriores, en el caso de las facultades discrecionales, la ley se deja a la prudente valoración de la autoridad el momento en que debe actuar, o en su caso, la forma como debe hacerlo, sin embargo, en ambos casos la actuación de la autoridad está sujeta a las garantías de legalidad y seguridad jurídica que se encuentran tuteladas en los artículos 14 y 16 de la CPEUM. (UNIÓN, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2021)

El hecho de que en una ley se otorgue una facultad discrecional no permite a la autoridad ejercerla sin límite alguno, ya que esto sería tanto como una arbitrariedad.

Ahora bien, el artículo 69-B penúltimo párrafo del CFF vigente a partir de enero de 2021, deja al libre albedrío de las autoridades fiscales el emitir o no una resolución en la que declare que efectivamente fueron adquiridos los bienes o recibidos los servicios que amparan los comprobantes fiscales o bien lo contrario.

Lo anterior en virtud de que conforme al texto del aludido numeral se señala lo siguiente:

Artículo 69-B CFF (2021)

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

En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.” (UNIÓN, CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 2021)

A mayor abundamiento, al establecer el artículo antes transcrito que “Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados



comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.”, luego entonces, no establece el dispositivo legal de marras que documental es la que se deberá aportar para efectivamente acreditar que fueron adquiridos los bienes o recibidos los servicios que amparan los comprobantes fiscales, además de que deja al libre albedrío de las autoridades fiscales la forma de emitir su resolución si es que se emitirá porque no establece, además de que no establece un plazo para emitir, es decir, si con la documental que se consideró pertinente para acreditar lo anterior, es suficiente o no para la autoridad fiscal.

Además de lo anterior, en el artículo 69-B del CFF no se describen las etapas del procedimiento que debe tener una investigación.

De esta manera, se deja al gobernado en total estado de indefensión, en un procedimiento que él no conoce cómo y con qué carácter ni por qué se le está llamando al mismo, ni mucho menos cuál es el bien jurídico presuntamente afectado a juicio de la autoridad, ni los elementos que tuvo y que provocaron la determinación de las autoridades fiscales para abrir la investigación y, llamar a ella al contribuyente.

En ese sentido, en aras de garantizar el respeto de los derechos de los particulares, si bien no se puede exigir que las leyes sean tan bastas que comprendan todos y cada uno de los supuestos, no menos cierto es que una gran parte de su finalidad es la previsibilidad del fenómeno jurídico, esto es, que todos aquellos que por una conducta u otra, se encuentren ubicados en una hipótesis legal determinada, sepan de manera invariable cuál es el procedimiento que la autoridad fiscalizadora deberá seguir, para que se tenga conocimiento de ello.

Ahora bien, por lo respecta al quinto párrafo del numeral en cuestión que establece:

Artículo 69-B CFF "...Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno..." (MarcadorDePosición2)

Podemos señalar que de esta porción normativa que es los que establecemos como falta de legalidad en la determinación de la base gravable puesto que un elemento esencial de la misma como son las deducciones proviene de un dispositivo legal que no es la ley al señalar "las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno", luego entonces debe de tildarse de ilegal a la luz de los principios rectores de las contribuciones, que como quedo dicho, la base gravable debe provenir de la ley en cuestión, que en el caso que nos ocupa es la LISR y no de un disposición diferente, es decir del CFF.

Así, la parte normativa en cuestión deja a la discrecionalidad de la "autoridad respecto de cuando es suficiente o no lo aportado por el contribuyente para demostrar que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios que amparan los comprobantes fiscales y deja en estado de indefensión a la contribuyente al calificar que no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, siendo en consecuencia no deducibles por no producir efectos fiscal alguno, y si son no deducibles no proviene esta determinación de la LISR.

Así pues, es cierto que el Estado, para el cometido de sus finalidades específicas, se encuentra facultado para exigir a los habitantes el cumplimiento de ciertas obligaciones de dar o hacer, pero sus facultades no. son absolutas, pues se encuentran limitadas por los principios constitucionales que norman su expedición de ley y jerarquía normativa, contenidos en los artículos 16 y 133 de la Carta Magna.

Además, como ya "se mencionó, las disposiciones generales que impongan al sujeto pasivo una carga personal, rebasando los alcances establecidos por el legislador federal, con el consiguiente avasallamiento de los particulares instituidos con el deber de cumplir con una carga pública cada vez más desproporcionada e intrusiva de su actividad.

Concluyendo de lo antes comentado que son las autoridades de fiscalización al amparo de su potestad tributaria la que determina uno de los elementos principales de la base gravable del ISR, situación que a todas luces resulta del todo ilegal al no cumplir con los principios de los tributos, que señalan que la base gravable debe estar constreñida a la ley que determina el impuesto.

### **3.9 Aspecto de ilegalidad de las facultades de fiscalización fundamentada en el artículo 69-b del CFF que determinan la base gravable**

Partiendo de la obligación constitucional de los gobernados de contribuir a los gastos públicos y que este debe realizarse en un ámbito de principios constitucionales y considerando que he referido a lo largo del presente trabajo la imperiosa necesidad de que los elementos esenciales del tributo estén contenidos en la ley donde emana los impuestos para cumplir en cabalidad con los ejes rectores de toda contribución y que están constreñidos en la CPEUM, y que la carga tributaria de los gobernados se encuentre establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto que produce el impuesto debe originarse de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados a través de sus representantes, los que determinen las obligaciones fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los elementos sustanciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades fiscales ni para el cobro de impuestos imprevisto o a capricho de un

particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, y dado el caso del hecho generador conocer la forma indiscutible de contribuir a través de los impuestos para los gastos públicos del Estado, y que a la autoridad deba aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas en una ley particular para el caso en concreto.

Esto, es consecuencia del principio de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición legal, esta máxima tutelado por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental.

Lo contrario, es decir, lo antijurídico, la arbitrariedad en la actuación de la autoridad administrativa, la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los elementos de los impuestos que no tengan un claro sustento legal en la ley respectiva, deben considerarse absolutamente relegados en el marco jurídico-fiscal mexicano.

Debido que si las operaciones que no sustenten una sustancia económica y que hayan sido valoradas conforme a lo que establece el artículo 69-B del CFF, (UNIÓN, CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 2021) después de este procedimiento y al no ser observadas en ese momento, la autoridad no tiene la facultad de calificar dichas operaciones como inexistentes.

Lo anterior, considerando que de la lectura al antepenúltimo párrafo del artículo 69-B del CFF se desprende "... Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno..." lo cual traslada en consecuencia que no sean deducibles, impactando en lo particular en la base gravable del sujeto pasivo, situación que a título personal, es el motivo o necesidad de que esta porción del

código tribuAunado a lo anterior el objetivo es modificar el artículo 28 de la LISR en donde se mencione que no serán deducibles aquellas operaciones que la autoridad determine como operaciones inexistentes dentro de las facultades de comprobación, para así cumplir con todos los principios de legalidad y se encuentre correlacionado al artículo 69-b del CFF, y en consecuencia tener claro que debido a esa observación la base gravable del ISR sufrirá modificación. (UNIÓN, CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 2021).

Por lo que debe estar contenida en la LISR en la parte de los conceptos no deducibles de los ingresos, al no haber surtido efectos las operaciones y además así calificadas por dicho ordenamiento legal.

Esta propuesta coadyuvara a que, en la relación tributaria, el sujeto pasivo conozca el riesgo de la utilización de comprobantes fiscales que no tienen sustancia económica y por ende que su base gravable del ISR se vea impactada por esta disposición, colmando de legalidad el hecho de que todos los elementos sustanciales o esenciales del tributo estén referidos de manera específica en la dicha Ley.

En efecto, si la LISR se modifica para incluir como un concepto no deducible la utilización de comprobantes fiscales que no contengan la sustancia económica, o comprobantes fiscales emitidos por contribuyentes que no cuenten con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, estamos luego entonces en presencia de una marco jurídico-fiscal donde la ley de materia contiene las bases específicas para determinar de manera legal la base tributaria.

Lo anterior tiene su sustento en la CPEUM cuando establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público que dispongan las leyes, misma

contribución que deberá realizarse en estricto apego a los principios constitucionales, que en materia fiscal son los rectores de la relación tributaria, consistentes en los principios de seguridad jurídica y de los derechos humanos. (UNIÓN, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2021)

## **CAPITULO IV. Análisis y discusión de resultados del Instrumento**

Para la presente investigación se pretende abarcar el punto de vista de los contadores y abogados sobre el tema de la ilegalidad en la actuación de las autoridades fiscales al determinar operaciones inexistentes, el instrumento de investigación aplicado consta de 10 reactivos, fue validado por los asesores de la presente investigación cabe señalar que tiene un grado académico de licenciatura y de estudios de posgrado, así mismo dos de ellos cuentan con un doctorado en adición al encontrarse laborando en el ámbito privado, buscando evidenciar las actuaciones de las autoridades fiscales sobre la determinación de operaciones inexistentes, mismas que transgreden los derechos de los contribuyentes.

El instrumento fue dirigido y aplicado especialmente a contadores de forma significativa y se realizaron a un total de 44 personas las cuales se encuentran integradas por 30 son catadores y 14 abogados, dicho instrumento se plasma a continuación:

### **Benemérita Universidad Autónoma de Puebla Facultad De Contaduría Pública Investigación del Área de Posgrado**

Este cuestionario tiene como objetivo demostrar la ilegalidad por parte de las autoridades fiscales, dentro de sus facultades de comprobación, mismo que es dirigido para contadores y abogados los cuales tienen mayor relación con el tema de investigación.

1. ¿ Conoce usted que es un EFO?

Sí

No

2. ¿ Conoce usted que es un EDO?

Sí

No



3. ¿Sabe lo que es una operación inexistente determinada por la autoridad fiscal ?

- Sí
- No

---

4. ¿Conoce los efectos de una determinación de operación inexistente?

- Sí
- No

---

5. ¿Ha sido objeto de facultades de comprobación por las autoridades fiscales (SAT Y FINANZAS)?

- Si
- No

---

6. ¿La autoridad fiscalizadora le ha determinado operaciones inexistentes, en el ejercicio de sus facultades?

- Sí
- No

7. ¿Conoce algún fundamento legal, en el cual permita a las autoridades fiscales determinar operaciones simuladas dentro de sus facultades de comprobación?

- Sí
- No

---

8. ¿Conoce el principio de legalidad?

- Sí
- No

---

9. Sabe cuál es el procedimiento del 69-B del Código Fiscal de la Federación?

- Sí
- No

---

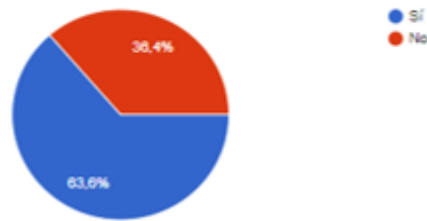
10. ¿Usted considera que la determinación de operaciones inexistentes deberían ser consideradas como un concepto dentro del artículo 28 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta?

- Sí
- No

Ahora bien, derivado de las respuestas de los participantes, se realizaron las siguientes graficas que muestran los resultados obtenidos, mismos que fueron analizados como se muestra a continuación:

1. ¿ Conoce usted que es un EFO?

44 respuestas



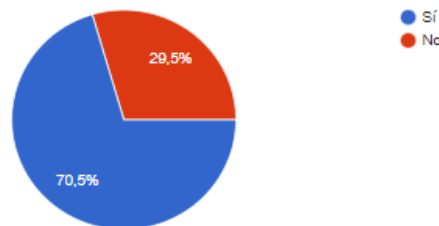
Gráfica: 1.- EFO

Fuente: Elaboración propia

De acuerdo a esta primera pregunta se pretende identificar los dos primeros elementos siendo este el EFO, a lo cual los participantes el 63.6%, conoce que es un EFO, y por ende tendrán mejor entendimiento de nuestro tema.

2. ¿ Conoce usted que es un EDO?

44 respuestas



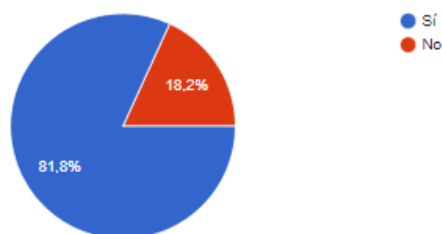
Gráfica: 2.- EDO

Fuente: Elaboración propia

Respecto a la segunda pregunta misma que se encuentra relacionada con la primera se puede observar que, si bien la mayoría sabe que es un EDO, aún existe un desconocimiento del 29.5% sobre estas dos figuras principales EFO y EDO, mismas que llevan a cabo las operaciones inexistentes.

3. ¿Sabe lo que es una operación inexistente determinada por la autoridad fiscal ?

44 respuestas



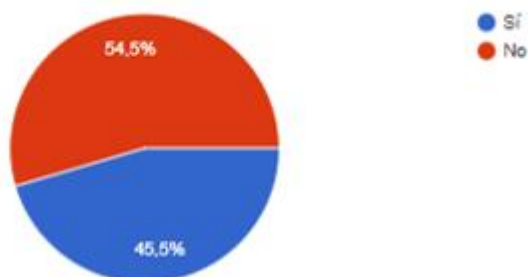
Gráfica: 3.-. ¿Qué es una operación inexistente determinada por la autoridad?

Fuente: Elaboración propia

Esta tercera pregunta del cuestionario nos sirvió para saber si este concepto todos lo tienen claro y que saben lo que implica la determinación de dichas operaciones, de lo cual se conoce que el 81.8% de las personas que realizaron el cuestionario si conoce este término.

4. ¿Conoce los efectos de una determinación de operación inexistente?

44 respuestas



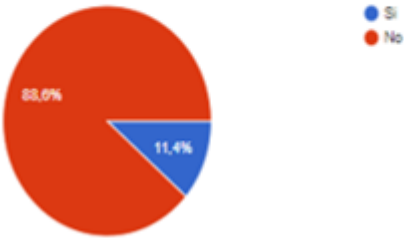
Gráfica: 4.-. Efectos de operación inexistente

Fuente: Elaboración propia

Esta pregunta, tiene como objeto saber si conocen los efectos que resulta de la determinación de operaciones inexistentes por parte de la autoridad fiscal, derivado de las respuestas obtenidas se puede visualizar que un 54.5%, desconoce la consecuencia de esta determinación, lo cual es un resultado significativo ya que

no han detectado que dicha determinación trae consigo una desventaja para los contribuyentes.

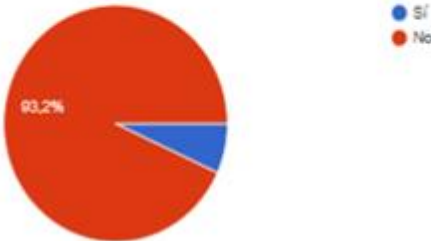
5. ¿Ha sido objeto de facultades de comprobación por las autoridades fiscales (SAT Y FINANZAS)?  
44 respuestas



Gráfica: 5.-. Objeto de facultades de comprobación  
Fuente: Elaboración propia

De acuerdo a la pregunta antes mencionada se aspira saber cuántos contribuyentes han sido objeto de procedimientos fiscalizadores, de la cual se obtuvo que solo el 11.4% han sido objeto del mismo.

6. ¿La autoridad fiscalizadora le ha determinado operaciones inexistentes, en el ejercicio de sus facultades?  
44 respuestas

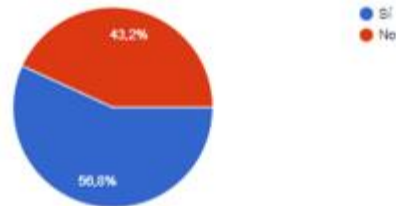


Gráfica: 6.-. Determinación de operaciones inexistentes en por las autoridades fiscales  
Fuente: Elaboración propia

De la pregunta anterior y como consecuencia de que la mayoría de los contribuyentes que contestó el cuestionario no han sido objeto de las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales, por ende, tampoco se encuentran en este supuesto.

7. ¿Conoce algún fundamento legal, en el cual permita a las autoridades fiscales determinar operaciones simuladas dentro de sus facultades de comprobación?

44 respuestas



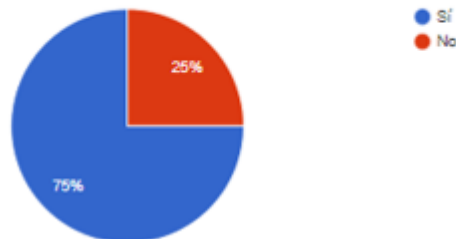
Gráfica: 7.-. Fundamento legal para determinación de operaciones inexistentes

Fuente: Elaboración propia

Respecto a esta pregunta que es fundamental para esta investigación se conoce que los contribuyentes que realizaron el presente cuestionario el 43.2% no conoce algún fundamento para la determinación de operaciones inexistentes dentro de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, ya que la gran mayoría siempre lo fundamente exclusivamente con el 69-b del CFF.

8. ¿Conoce el principio de legalidad?

44 respuestas



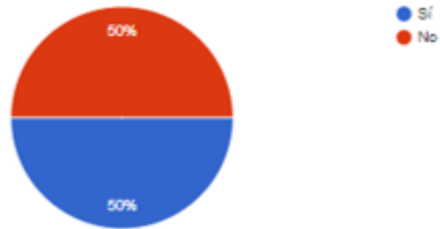
Gráfica: 8.-. Principio de legalidad

Fuente: Elaboración propia

Derivado del objeto de esta investigación es fundamental esta pregunta, debido a que de ella se desprende el saber que tanto se conoce sobre los principios que conducen a las contribuciones, sin embargo, de las respuestas obtenidas se observa que el 25% de ellas no tiene identificado de manera clara a que se refiere el principio de legalidad.

9. Sabe cuál es el procedimiento del 69-B del Código Fiscal de la Federación?

44 respuestas



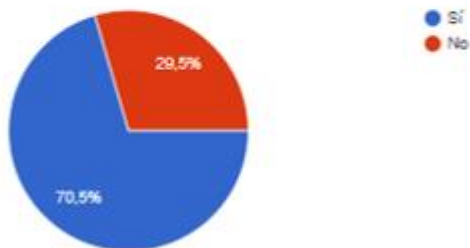
Gráfica: 9.-. Procedimiento del 69-b del CFF.

Fuente: Elaboración propia

Con respecto a la pregunta antes citada, es importante mencionar que los contribuyentes que contestaron el cuestionario, la mitad de ellos no conocen el procedimiento del artículo 69-b del CFF.

10. ¿Usted considera que la determinación de operaciones inexistentes deberían ser consideradas como un concepto dentro del artículo 28 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta?

44 respuestas



Gráfica: 10.-. La determinación de operaciones inexistentes debería ser un concepto para el artículo 28 de la LISR.

Fuente: Elaboración propia

Ahora bien, esta pregunta es esencial para esta investigación debido a que aun y cuando no conocen de forma completa el procedimiento del artículo 69-b del CFF, también lo es que han logrado detectar el concepto de “operaciones inexistentes” determinadas por la autoridad dentro de sus facultades debería de incluirse en la LISR para saber y aplicar lo que señale.

Por todo lo anterior, como se mostró en cada una de las preguntas realizadas tanto a contadores como a los abogados, se observa no todos tienen conocimiento del procedimiento que se realiza en el artículo 69-b del CFF, así como del principio de ilegalidad lo cual deriva que debido al desconocimiento de estos dos principales conceptos, es donde se centra el abuso por parte de las autoridades dentro de sus facultades de comprobación al determinar operaciones inexistentes, por ende los contribuyentes que son sujetos a estas revisiones no hacen valer su derecho por desconocimiento aunado a que la gran mayoría de los contribuyente que contestaron dicho instrumento, no han sido objeto de actos fiscalizadores.

Por lo que de este análisis se puede concluir que muchas personas desconocen el principio de las contribuciones y por ende cuando la autoridad fiscal dentro de sus facultades de comprobación determina operaciones inexistentes no saben realmente los efectos que causara a la base gravable del impuesto, al no tener en cuenta lo fundamental del procedimiento de artículo 69-.B del CFF, y por ello las autoridades determinan de forma ilegal que dichas operaciones detectadas como operaciones inexistentes, no deben generar ningún efecto de deducibilidad.



## Conclusiones

Concluyendo de lo antes expuesto que las autoridades de fiscalización determinan uno de los elementos principales de la base gravable del ISR, situación que no debiera ser así ya que se debe actuar de acuerdo a lo establecido en las Leyes correspondientes del impuesto para que se tenga un sustento del motivo de las actuaciones de la autoridad revisora.

En virtud de que una vez que se sigue el procedimiento titulado en el referido numeral, la consecuencia de las personas físicas o morales que dieron efectos fiscales a los comprobantes fiscales de las operaciones inexistentes, es considerar como no deducibles dichos comprobantes, ubicándose por lo tanto en una ilegalidad, puesto que uno de los componentes de la base gravable (deducciones) provienen de una disposición que no es Ley, sino que está establecida en el CFF, violentando con ello lo instaurado en el artículo 31 fracción IV de la CPEUM que establece la obligación de los mexicanos de contribuir para el gasto público que dispongan las leyes, siendo importante citar que es la autoridad administrativa la que sustituye al Congreso de la Unión al determinar la base gravable del ISR y calificar como no deducibles ciertas operaciones que impactan en la determinación de la referida base gravable.

Por lo que esta investigación se hizo con el fin de crear conciencia en las autoridades fiscalizadoras, para que tomen en cuenta este punto muy importante y conozcan las facultades que la atribuyen y no violentar lo establecido en las leyes.

Aunado a lo anterior se concluye con esta investigación realizada donde se demuestra la ilegalidad por parte de las autoridades fiscales dentro de sus facultades de comprobación por la determinación de operaciones inexistentes y en consecuencia afecta a la base gravable del ISR.

## Referencias

- Alcalá, Á. (2015). *Lecciones de Derecho Fiscal*. México: Oxford.
- Alvarez, S. V. (2012). *Diccionario Jurídico*. Obtenido de <http://diccionariojuridico.mx/definicion/base-gravable/>
- Arturo Dimas de los Reyes, H. R. (2019). *Análisis de temas selectos de derecho fiscal y procesal fiscal en el odern juridico de méxico*. México: Colofón.
- Berenguer, J. L. (1968). *Impuesto general sobre el tráfico de las empresas*. Ediciones Deusto (dos tomos).
- Cañal García , F. J., Esteve Pardo, M. L., & Navarro García, A. (2017). *Impulso a la actividad económica en los municipios*. España: Huygens Editorial.
- Carreón, C. O. (2009). *Derecho Fiscal*. México: Porrúa.
- Española, R. A. (s.f.). *Real Academia Española* . Obtenido de <https://dle.rae.es/dinerario>
- Federación, S. J. (s.f.). *Semanario Judicial de la Federación, Septima epoca, pleno*. (V. 1.-2. parte, Recopilador) México . Recuperado el 2021
- Federación, S. J. (s.f.). *Séptima Época, Pleno*. (p. parte, Ed.)
- Fritz, N. (1994). *Principios de la imposición*. Madrid: Institutode Estudios Fiscales.
- Gaceta Parlamentaria, a. X.-I. (25 de 04 de 2013). Obtenido de <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/62/2013/abr/20130425-IX.html>
- Gaceta, S. J., & XXII, T. (10 de 2005).
- Garcia, E. G. (1989). *El principio de legalidad en principios tributarios constitucionales*. salamanca: Universidad de salamanca.
- Garza, S. F. (1921-1980). *Evolución de los conceptos de renta y de ganancia de capital en la doctrina y en la legislación mexicana*. México: Primera Edición Tribunal fiscal de la federación .
- Giannini, A. D. (1957). *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid: Derecho Financiero.
- Humanos, D. U. (07 de octubre de 2016). *Sección de Servicios de Internet, Departamento de Informática Pública* . Obtenido de [http://www.un.org/es/documents/udhr/index\\_print.shtml](http://www.un.org/es/documents/udhr/index_print.shtml)

Jurisprudencia. (s.f.). *IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY*. Semanario Judicial de la Federación, Semanario Judicial de la Federación. México: Séptima Época, .

León, G. S. (1998). *Derecho Fiscal Mexicano*. México: Editor y Distribuidor.

MANAUTOU, E. M. (1989). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario* . México: Porrúa.

Mario, A. M. (S.F). *aempresarial.com*. Obtenido de El impuesto sobre la renta y las teorías quedeterminan su afectación: <[http://aempresarial.com/servicios/revista/249\\_1\\_](http://aempresarial.com/servicios/revista/249_1_)>

Nación, S. C. (2003). *Suprema Corte de Justicia de la Nación*.

Nación, S. C. (23 de octubre de 2015). *Semanario Judicial de la Federación*. Obtenido de <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=25911&Clase=DetalleTesisEjecutorias>

Nación, S. C. (23 de octubre de 2015). *Semanario Judicial de la Federación*. Obtenido de <https://www.bing.com/newtabredir?url=https%3A%2F%2Fsjf.scjn.gob.mx%2FSJFSem%2FPaginas%2FDetalleGeneralScroll.aspx%3Fid%3D25911%26Clase%3DDetalleTesisEjecutorias>

Nación, S. C. (s.f.). *Seminario Judicial de la Federación*. Recuperado el marzo de 2019, de <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?id=232796&Clase=DetalleTesisBL>

Nicolau, E. C. (1999). *Tratado del impuesto sobre la renta* .

Orihuela, I. B. (1972). *Las garantías individuales*. México: Porrúa.

PRODECON. (2020). *PRODECON*. Obtenido de <https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/librosprodecon/69b1.pdf>

*Sistema de Información Legislativa de la Secretaría de Gobernación*. (s.f.). Recuperado el febrero de 2019, de <http://sil.gobernacion.gob.mx/portal>:

[http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2017/04/asun\\_3534147\\_20170427\\_1486499786.pdf](http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2017/04/asun_3534147_20170427_1486499786.pdf)

Tesis Aislada de Suprema Corte de Justicia, P. (01 de 11 de 1997). *Suprema Corte de Justicia*, Novena Época.

Torruco Salcedo, A. E. (1997). *Los principios contitucionales tributarios*.

UNIÓN, C. D. (2021). *Código Civil Federal*. México.

UNIÓN, C. D. (2021). *CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN*. MÉXICO.

UNIÓN, C. D. (2021). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*.

UNIÓN, C. D. (2021). *LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA*. MÉXICO.

Zavala, E. F. (1995). *Finanzas Públicas Mexicanas*. México: Porrúa.

**ANEXO 1**  
**Abreviaturas**

CFF	Código Fiscal de la Federación
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SAT	Servicio de Administración Tributaria
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
EFOS	Empresas que facturan Operaciones Simuladas
EDOS	Empresas que Deducen operaciones Simuladas
DOF	Diario Oficial de la Federación
ISR	Impuesto sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado

## Glosario de Términos

**Aludido:** Dicho de una persona o una cosa: Que se hace referencia a ella, sin nombrarla.

**Autoridad Fiscal:** Dícese del representante del poder público que está facultado para recaudar impuestos, controlar a los causantes, imponer sanciones prevista por el Código Fiscal, interpretar disposiciones de la ley, etc.

**Avasallamiento:** Acción de avasallar, dominio

**Código Fiscal de la Federación:** Ley normativa que enuncia los derechos y obligaciones de los sujetos activo y pasivo.

**Contribuir:** Es la obligación que tenemos de contribuir al gasto público en términos del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal.

**Derecho tributario:** Conjunto de normas jurídicas fiscales que tienen como objetivo la recaudación de contribuciones por parte del Estado en uso de sus facultades.

**Facultad:** Derecho subjetivo. Atribución fundada en una norma del derecho positivo vigente. Posibilidad jurídica que un sujeto tiene de hacer o no hacer algo. Atribución jurídica conferida a un particular.

**Gasto público:** Es la erogación que tiene que hacer el Estado en beneficio de la población de acuerdo a los diversos rubros previamente presupuestados.

**Impuestos:** Son los que tienen que cubrir las personas físicas o morales una vez que han determinado sus obligaciones fiscales.

**Ley de ingresos:** Se refiere a la norma jurídica que es aprobada en cada ejercicio para que el Estado pueda recaudar los recursos que sean necesarios para su gasto público.

**Relación tributaria:** Se refiere a la relación que debe existir entre los sujetos activos y pasivos.

**Sujeto activo:** El Estado (acreedor)

**Sujeto pasivo:** El contribuyente (deudor)

**Summum:** Grado máximo que puede alcanzar una cualidad o punto culminante de una situación o proceso.

**Operaciones Inexistentes:** constituyen básicamente la simulación de actividades comerciales para evadir el pago de los impuestos que corresponden y por su naturaleza, puede dar origen a un delito de índole fiscal.