



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública,
bajo acuerdo número 974181 de fecha 15 de Julio de 1997

Fecha Cierta. ¿Patología tributaria o sanidad fiscalizadora?

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. Carlos David Pérez Ruiz

Director de Tesis

Dr. Carlos Espinosa Berecochea

Índice

1. PREFACIO	4
2. PRUEBA DE LOS HECHOS	7
2.1. HECHOS.	8
2.2. DUALIDAD DE HECHOS Y OBJETOS.....	8
2.3. HECHOS PERCIBIDOS Y HECHOS INTERPRETADOS.....	10
2.4. CONGNOCITIVISMO CRÍTICO.....	11
2.5. LA OBLIGACIÓN PRIMA FACIE DE LAS AUTORIDADES FISCALES.	12
3. ACTOS JURÍDICOS	14
3.1. OPONIBILIDAD DE LOS DOCUMENTOS PRIVADOS.	17
4. CARÁCTER PRIVADO Y PÚBLICO DEL FISCO FEDERAL	21
4.1. ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.	21
4.2. DERECHO PÚBLICO VS DERECHO PRIVADO.....	26
4.3. ESTADO EN FUNCIONES DE DERECHO PRIVADO.....	28
4.4. PRINCIPIOS DE DERECHO CIVIL VS PRINCIPIOS DE DERECHO ADMINISTRATIVO.....	30
4.5. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.	33
4.6. LEGALIDAD TRIBUTARIA O FISCAL.....	34
4.7. APLICABILIDAD DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO CIVIL A LA MATERIA FISCAL.....	36
5. FACULTADES DE FISCALIZACIÓN	37
5.1. CRISIS DE LA FISCALIZACIÓN.....	38
5.2. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.	40
5.3. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.	41
5.4. PRINCIPIOS DE SOLIDARIDAD ECONÓMICA Y TRANSPARENCIA.....	42
5.5. FACULTADES DE GESTIÓN EN MATERIA FISCAL.....	43
5.6. FACULTADES DE COMPROBACIÓN.	45
5.7. VISITA DOMICILIARIA.....	47
5.8. REVISIÓN DE GABINETE.....	49
5.9. MOMENTO DE REVISIÓN DOCUMENTAL EN LA VISITA DOMICILIARIA Y REVISIÓN DE GANINETE.	52
5.10. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DERIVADOS DE LAS FACULTADES DE REVISIÓN.....	54
5.11. NORMA GENERAL ANTI-ABUSO.	54
5.12. MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES.....	56

5.13. ESCENARIO FISCAL.	57
6. SIMULACIÓN TRIBUTARIA.	59
6.1. PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES.	62
6.2. LA ELUSIÓN Y EVASIÓN TRIBUTARIA.	65
6.3. LA VALORACIÓN PROBATORIA DE LAS SIMULACIONES.	68
6.4. LA BUENA FE DE LA AUTORIDAD FISCAL.	71
6.5. FECHA CIERTA Y SIMULACIÓN TRIBUTARIA.	73
7. TESIS 2a./J. 161/2019 (10a.), “DOCUMENTOS PRIVADOS. DEBEN CUMPLIR CON EL REQUISITO DE "FECHA CIERTA" TRATÁNDOSE DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES DEL CONTRIBUYENTE.” ...	76
8. CONCLUSIONES.	79
8.1. PROS DE LA TESIS 2a./J. 161/2019 (10a.).	80
8.2. CONTRAS DE LA TESIS 2a./J. 161/2019 (10a.).	80
8.3. ALTERNATIVAS APLICABLES A LOS FINES DE LA TESIS 2a./J. 161/2019 (10a.).	81
BIBLIOGRAFÍA.	83

1. PREFACIO.

El presente trabajo tiene la finalidad de analizar el origen, los alcances y fines que se pretenden lograr a través de la jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nacional de la voz: **DOCUMENTOS PRIVADOS. DEBEN CUMPLIR EL REQUISITO DE “FECHA CIERTA” TRATÁNDOSE DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES DEL CONTRIBUYENTE;**¹ la cual fija reglas adjetivas y de valoración probatoria que permiten a la autoridad fiscal extraer información de diversos documentos privados que sean ofrecidos por los contribuyentes en el ejercicio de sus facultades de comprobación, al advertir que éstos fueron sometidos a un requisito formal previo para dotarlos de “fecha cierta”, ya sea por ser registrados ante autoridad competente que verifique y registre la fecha en la que fueron elaborados, pasados ante la fe de un fedatario público para los mismos fines o bien por la muerte de alguno de los signantes del documento.

El origen de la jurisprudencia de mérito, como lo señala su ejecutoria, busca eliminar una práctica abusiva realizada por los contribuyentes, encaminada a alterar documentos, asignándoles una fecha diferente a aquella en la que fueron realizados los actos jurídicos que amparan éstos, obteniendo de ello un beneficio fiscal indebido, pues con el establecimiento de la obligación de emitir documentos con “fecha cierta”, la autoridad fiscal tendrá plena certeza del momento en el que se llevaron a cabo los actos materia de revisión, a través de análisis de documentos privados, eliminando con ello la brecha de abuso y fraude en la que incurrieron los contribuyentes al presentar documentos con fechas alteradas a sus intereses.

¹ Segunda Sala, tesis 2a./J. 161/2019 (10a.). Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 73, Diciembre de 2019, Tomo I, página 466.

Para cumplir con el objetivo anterior es necesario establecer un marco conceptual en el que se desarrollen brevemente las figuras jurídicas que intervienen y sirven como sustento a la jurisprudencia de mérito, así como la forma en la que interactúa todo el sistema jurídico que integra los hechos, los documentos y su valoración probatoria, dotando de contenido al término de “fecha cierta” y, consecuentemente fijar la forma en la que éste se preconstituye en los documentos generados por los particulares, así como el alcance probatorio que se les asigna al ser valorados por las autoridades fiscales.

Por su parte, se adelanta al lector que el término “fecha cierta” se acuña y perfecciona en el derecho civil, sin embargo, como ha sucedido actualmente, muchos de los criterios en materia fiscal se han sustentado en la forma en la que el derecho civil regula actos entre particulares, ajustando esta visión a los efectos fiscales que puede otorgarse a cada operación o actividad, enfocándose a la naturaleza jurídica de éstas, desatendiendo la realidad de la mecánica en la que suceden las operaciones entre los contribuyentes y el dinamismo de las relaciones económicas que privilegian la esencia económica de las transacciones y no la formalidad que se requiere para que sean consideradas válidas y con ello causen efectos jurídicos frente a terceros.

En ese orden de ideas, se analizará la viabilidad de hacer uso de principios de derecho civil, para convertirlos en principios de derecho fiscal, aun y cuando las partes de la relación jurídico tributaria no actúan en un plano de coordinación, sino de supra a subordinación, ya que el Estado tiene a su disposición la coercitividad que distingue a las normas jurídicas, para sobreponer el cumplimiento de las disposiciones fiscales aplicables por encima de los intereses personales de los contribuyentes, haciendo una breve señalización de la relación de poder que se advierte entre las personas del derecho privado y entes del derecho público, aún y cuando estos últimos puedan actuar como particulares en casos específicos.

Asimismo, el presente trabajo enfatiza la problemática que se genera por la actitud de prejuzgar el actuar de los contribuyentes por parte de las autoridades fiscales, pues ello alimenta una patología del sistema fiscal que ha generado la imposición de cargas administrativas en perjuicio de los particulares, que inhiben la realización de determinadas operaciones o generan gastos de cumplimiento legal-fiscal que alteran el comportamiento del mercado y las actividades del contribuyente, dejando de lado el cumplimiento normativo como principio rector de su actuar, para desnaturalizarse y buscar blindar cada una de las operaciones, preparando éstas para ser sujetas de una revisión exhaustiva por parte de las autoridades fiscales que pueda llegar a ser arbitraria y desproporcional.

El Estado a través de sus facultades de gestión y comprobación cuenta con todas las herramientas, mecanismos e instituciones necesarias para determinar la “fecha cierta” de los documentos presentados por el contribuyente al momento de solventar una facultad de comprobación, por lo que la imposición de requisitos formales para obtener el mismo resultado, se torna perjudicial para aquellos, máxime que es inverosímil que las autoridades fiscales puedan considerarse como terceros ajenos a las operaciones efectuadas por los contribuyentes y a su vez ejerzan imperio sobre ellos como autoridad fiscalizadora.

Por todo lo anterior, se señalarán los pros y contras que trajo consigo la aplicación del criterio jurídico materia de análisis, sin pasar por alto que su obligatoriedad es vinculante para todos los jueces del país, pudiendo ser superada a través de una determinación adoptada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, lo que no ha sucedido en la especie; en consecuencia debe de conocerse a detalle la jurisprudencia de mérito para determinar los efectos y alcances de ésta; pudiendo determinar las situaciones jurídicas concretas en las que se coloque cada contribuyente en el ejercicio ordinario de sus actividades, allegarse de documentos idóneos con los que acredite los actos jurídicos en los que haya participado, mismos que pueden ser ofrecidos en los procedimientos de

verificación y sujetos a valoración por las autoridades fiscales con la calidad de documentos privados con “fecha cierta”.

A manera de preámbulo se mencionaron algunas características y puntos finos que se detallarán con especial énfasis en los apartados subsecuentes, pero que dejarán en claro que la jurisprudencia materia de análisis, hace una simbiosis entre los principios de derecho civil y derecho fiscal para elaborar un elemento objetivo de valoración de pruebas a favor de la autoridad fiscal y oponible al contribuyente, respecto de los documentos emitidos unilateralmente por este último.

2. PRUEBA DE LOS HECHOS.

Nuestro sistema jurídico se basa en normas que establecen hipótesis que, de actualizarse en la realidad, asignan una consecuencia jurídica concreta que deberá de ser cumplida por la persona a las que va dirigida o bien determina elementos esenciales de figuras jurídicas, acciones, instituciones y procedimientos.

En ese orden de ideas no todo enunciado comprendido en un texto legal es norma jurídica, pues para alcanzar esta característica se requiere un carácter deóntico, es decir, respecto de una situación de hecho referida en la propia ley, se le asigne una consecuencia u obligación de dar, hacer o no hacer. Caso contrario a lo que sucede con las definiciones legales, que no se materializan en el mundo fáctico, sino que sólo sirven como referencia para crear un marco conceptual a través del cual se delimitan consecuencias jurídicas que pueden atribuirse a una persona, cosa o acción. Sin embargo, previo a la interpretación o alcances jurídicos que pueden válidamente asignarse a las normas, se debe de establecer con calidad que debemos de entender como hecho.

2.1. HECHOS.

Como se mencionada en el prefacio del presente trabajo, algunas de las tesis recientemente emitidas en materia fiscal se han nutrido de conceptos que nacieron y se perfeccionaron en el derecho civil, al respecto el término hecho, se ha definido a través de diversas doctrinas jurídicas. Las más representativas surgen de la doctrina francesa y alemana, la primera de ellas adoptada por nuestro sistema jurídico, sin embargo, ambas doctrinas señalan que los hechos jurídicos son cualquier acontecimiento cuya realización produce consecuencias de derecho independientemente de que exista una voluntad encaminada a generalas.²

Lo anterior por lo que respecta a la concepción jurídica de hechos, pero alejándonos de las acepciones legales, el término hecho, desde una definición pura puede definirse como aquellos eventos que se materializan en el mundo fáctico, respecto de los cuales podemos ser conscientes a través de nuestros sentidos, por la noción que tenemos de su realización en un tiempo y espacio determinado; desde un punto de vista lógico-formal, los hechos pueden ser verdaderos o falsos según la forma en la que son representados en lenguaje y contrastados con la realidad observable o con las pruebas que se tienen de ellos.

2.2. DUALIDAD DE HECHOS Y OBJETOS.

Lo anterior deja en manifiesto que los hechos en su calidad de eventos, materializados en la realidad, serán expresados a través de enunciados que pretendan dejar constancia de un acontecimiento como lo advirtió su observador; éstos pueden ser verdaderos o no, según las pruebas que existan y que apoyen su verificación o valoración, ateniendo al grado de participación en la que intervinieron los interesados en probar el hecho en cuestión o de la certeza y veracidad de las pruebas con las que se pretende comprobar.

² RICO Álvarez, Fausto, GARZA Bandala, Patricio y COHEN Chicurel, Mischel. *“Tratado teórico-práctico de derecho de obligaciones”*. 2ª ed. México, Porrúa. p 81.

Sobre el particular, debe señalarse que la materia de prueba serán los hechos, es decir, los eventos que se manifiestan, en la forma en la que se refieren, pudiendo ajustarse a situaciones de modo, tiempo y lugar, no así los objetos como tal, pues éstos no son materia de prueba, ya que existen en el mundo fáctico por sí solos, sin requerir la probanza de su propia existencia.

Para poner un ejemplo de lo anterior, relacionado con el tema que nos interesa, en el ejercicio de facultades de comprobación, aquellos casos en los que el contribuyente exhiba comprobantes fiscales digitales a la autoridad para su valoración, el comprobante como objeto, ya sea presentado física o digitalmente, no es materia de prueba, pues su sola existencia se verifica en ese momento, es decir, no se controvierte la inexistencia del CFDI mismo, por el contrario, lo que será sujeto de prueba y puesto en duda, lo constituye la información que en él se inserta para verificar si la operación que ampara, como hecho, efectivamente sucedió en los términos en los que fue expresado.

Ahondando en el tema, durante las múltiples discusiones que se generaron en materia fiscal al regular la materialidad de las operaciones, estableciendo la existencia de empresas que facturaban y deducían operaciones simuladas, se dejó en claro que era incorrecto considerar a los CFDI como documentos apócrifos o falsos, pues estos eran emitidos conforme a la normatividad aplicable para que surtieran sus efectos en materia fiscal, sin embargo al quedar probada la existencia del CFDI por sí solo, es decir, por su propia y especial naturaleza, se cuestionaba la materialidad de las operaciones que se amparaban a través de él y no así, el documento mismo.

La dualidad entre objeto y hecho debe de ser clara para los contribuyentes, así como para las autoridades fiscales, la distinción de las cosas que pueden y deben probarse, es decir, los hechos, impidiendo el nacimiento de la obligación de probar

la existencia de un objeto del que no hay medio idóneo para hacerlo, más que la materialidad del objeto mismo.

2.3. HECHOS PERCIBIDOS Y HECHOS INTERPRETADOS.

Continuando con el marco conceptual necesario para determinar la forma en la que los hechos podrán ser materia de prueba, lo cierto es que las autoridades fiscales la mayoría de las ocasiones no serán testigos del acontecimiento de un hecho, sino que a través de la adminiculación de pruebas podrán presumir con cierto grado de certeza que un hecho sucedió como lo manifiesta un contribuyente o bien, presumir que éste no sucedió en la vida real y por consecuencia no se materializo, anulando sus posibles efectos fiscales.

Para este punto, se hace la distinción doctrinal de los hechos percibidos y hechos interpretados, que son conceptos interrelacionados, pues los primeros son eventos en su calidad de hechos que se aprecian gracias al conjunto de datos o impresiones sensoriales que se obtienen por nuestros sentidos y dan fe de la materialización del evento mismo, un ejemplo de lo anterior en materia fiscal sucede en aquellos casos en los que la autoridad fiscal al pretender el inicio de sus facultades de verificación, notificar al contribuyente en su domicilio fiscal, auxiliándose el notificador de sus sentidos para advertir si existen elementos objetivos que presuman que está en el domicilio correcto para llevar acabo la diligencia.

Por su parte, el hecho interpretado integra todos los datos sensoriales recabados con anterioridad, es decir, de todo lo percibido. Por lo que, si el notificador está a la búsqueda de la empresa “Efectos fiscales S.A. de C.V.” pero no hay ningún elemento del que pueda advertir que el domicilio es el correcto, después de interpretar los hechos, no llevará acabo al diligencia de mérito, pues no hay certeza de que se encuentra en el lugar señalado para notificar al contribuyente.

Todo lo anterior resulta relevante para el presente trabajo, pues en cada procedimiento de verificación, el contribuyente, se enfrentará a la problemática de acreditar hechos percibidos por él o por la autoridad fiscal, determinando la forma en la que deben de acreditarse, atendiendo a las pruebas con las que cuenta, diferenciado si se trata de un hecho o un objeto y a su vez otorgándoles un valor probatorio según la operación de la que se trate, pues los hechos sucedieron con anterioridad al propio ejercicio de verificación y éstos no volverán a suceder, por lo que se deberán de limitarse a probar las afirmaciones de los hechos realizados.

Estos escenarios han establecido la figura de verdad procesal, en la que se señala que en realidad el derecho no busca que los hechos se prueben tal cual sucedieron, sino que el derecho a probar se institucionaliza como una figura jurídica limitada a determinadas reglas y dichas pruebas son interpretadas en un proceso, con alcances predefinidos y consecuencias jurídicas asignadas a cada supuesto.

Por todo lo anterior, los contribuyentes deberán de integrar una serie de requisitos formales y sustantivos para robustecer el grado de certeza que se pretenda generar de los documentos en los que se involucren como parte emisora de éstos.

Cabe destacar que hablar de una verdad procesal o de institucionalizar los hechos, no es un tema menor para efectos fiscales, pues estas atribuciones dotan a las autoridades fiscales, para determinar a través de principios y máximas, si un hecho sucedió o no, lo que puede tornarse autoritario, desnaturalizando el fin último de buscar la verdad, para ajustarlo a determinar una verdad afín a los intereses de la autoridad hacendaria.

2.4. CONGNOCITIVISMO CRÍTICO.

Sobre este punto, a manera de definición, se ha hecho referencia someramente a la existencia de corrientes que argumentan que los hechos nunca podrán ser

conocidos por la autoridad que deba de analizarlos, pues éstos sucedieron con anterioridad a su intervención y en la algunos casos no se cuenta con pruebas directas para acreditar el hecho acontecido, sino que es la suma de diversas pruebas adicionales las que generan un grado de certeza respecto a la realización o no de un determinado hecho.

Sorteando todos los elementos que no son materia del presente trabajo, es importante distinguir sobre todos ellos, la definición que la doctrina de la prueba le ha otorgado al cognoscitivismos crítico, el cual somete a los hechos a un riguroso análisis para determinar en qué medida son independientes y en qué medida son construcciones del observador, así como en qué casos y en qué grado podemos conocerlos con objetividad.³

Del ejercicio anterior podemos señalar aquellos enunciados que sean verdaderos o no, resultando los primeros como las afirmaciones que efectivamente se materializaron en la realidad en los términos señalados y en contrario sensu como falsos aquellos que nunca sucedieron en la realidad.

2.5. LA OBLIGACIÓN PRIMA FACIE DE LAS AUTORIDADES FISCALES.

Es conveniente acotar los apartados anteriores a las obligaciones de la autoridad fiscal, las cuales se desarrollarán en mayor medida en el ejercicio de sus facultades de comprobación, pues a manera de premisa inicial, ésta debe de allegarse de constancias que autentifiquen el momento en el que se llevaron a cabo los actos jurídicos referidos en los documentos privados elaborados por los contribuyentes de forma unilateral.

En función de lo anterior la autoridad fiscal verificará el cumplimiento de las disposiciones fiscales a cargo de los contribuyentes, determinando las

³ FERRER Beltrán, Jordi. “Manual de razonamiento probatorio” 1ª. Ed. México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2022. p 20

contribuciones omitidas a las que haya lugar o créditos fiscales a cargo del sujeto revisado, con derecho de cobro a favor del Estado; para ello revisará la contabilidad elaborada por el contribuyente, así como todos aquellos papeles en los que se acredite el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, como pueden ser libros, comprobantes fiscales, contratos, convenios, títulos de crédito, estados de cuenta bancarios, solo por mencionar algunos de ellos.

Como se analizaba con anterioridad, la mayoría de los documentos que integran la contabilidad de un contribuyente se elaboran unilateralmente por éste, sin embargo, el libro en el que se realicen asientos contables no será materia de prueba pues su existencia se verificará en el momento en el que la autoridad fiscal advierta su existencia y lo revise materialmente, sin embargo, es la información contenida en él, lo que podrá ser materia de prueba como hechos acontecidos.

Lo mismo sucede con todos los demás documentos que el contribuyente tenga en su poder para acreditar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, que se vinculan con en ejercicio de sus propias operaciones, éstos en su mayoría serán elaborados de forma unilateral.

Cabe considerar que el contribuyente aportará (x) número de pruebas adicionales a su propia contabilidad para crear una convicción a juicio de la autoridad fiscal de que las operaciones referidas en los documentos privados materia de análisis, en realidad se integran por hechos verdaderos, cuyo grado de certeza es tan alto, que no podría presumirse que no sucedieron en la vida real o en la forma que fueron descritos.

En la medida de lo anterior puede arribarse a la conclusión que la autoridad fiscal no debería buscar que los documentos se prueben en sí mismos, sino que todo está acotado a la verificación de su “fecha cierta” y el contenido en ellos, sin embargo, la presunción de la que parte la autoridad para solicitar el requisito de “fecha cierta”, tiene el origen de considerar que los documentos privados son

alterados y elaborados por los contribuyentes como medio para acreditar determinados efectos fiscales visibles en su contabilidad, pero que en realidad nunca se materializaron en la vida real, razón por la que la duda trasciende a un tema probatorio que se vincula con el documento mismo, al que se arriba a través de un tecnicismo jurídico como es, la “fecha cierta”.

Tal es el caso que, aun y cuando un documento privado tenga “fecha cierta”, si la autoridad advierte que los hechos insertos en él, no se materializaron en la vida real, modificará los efectos fiscales que se le hayan otorgado y los ajustará a la realidad en la que sucedieron las cosas, pudiendo verificar la materialidad de cada una de las operaciones puestas a su valoración; resultando falsa la preconcepción por la que se asimila a los documentos privados con “fecha cierta” como documentos públicos que causan su efectos jurídicos plenamente conforme fueron elaborados, frente a las partes intervinientes en él y frente a terceros.

Por consiguiente, continúa vigente la obligación de las autoridades fiscales, de verificar todas las pruebas documentales privadas, tengan o no “fecha cierta”, adminiculándolas conforme a derecho, para establecer el grado de certeza de los hechos contenidos en los documentos materia de análisis y una vez considerados como verdaderos, respetar, modificar o anular los efectos fiscales que les hayan otorgado.

3. ACTOS JURÍDICOS.

Ahora toca el turno de analizar la figura jurídica que por excelencia representa la mayor fuente formal de las obligaciones, a través de la cual las personas generan una relación jurídica que los vincula al cumplimiento de determinadas condiciones en las que se obligan mutuamente a dar, hacer o no hacer y consecuentemente al pago de una contraprestación al efectuarse aquella.

El acto jurídico se ha definido como el acontecimiento voluntario encaminado a producir consecuencias de derecho y que se producen precisamente por la voluntad de sus intervinientes.⁴

Los actos jurídicos por excelencia se representan a través de medios que fijan materialmente su contenido, siendo aquellos de mayor facilidad y acceso los medios impresos y digitales, pues su permanencia en el tiempo asegura su consulta y preservación como medio de prueba para ser revisado en caso de requerirse volver a su contenido.

Sobre este tema, el derecho civil regula la forma en la que deberá de manifestarse la voluntad de dicho acto jurídico, distinguiendo la formalidad de éste, al ser regulada por la ley para otorgarle validez a un acto jurídico, estas formalidades tienen el fin último de probar el acto en sí mismo.

Nuestro sistema jurídico, siguiendo la tradición francesa, replicó las definiciones del Código Civil de Napoleón, para establecer las definiciones de convenios y contratos, instrumentos jurídicos en los que se fijan la mayoría de los actos jurídicos por los cuales dos o más personas se obligan en una relación jurídica.

Por su parte los convenios según el artículo 1792 del Código Civil Federal los define como los acuerdos de dos o más personas para crear, transferir, modificar y extinguir obligaciones. Sin embargo, los contratos, al ser una especie que integra al género de mayor amplitud, es decir, los convenios, acotan sus efectos a producir o transferir obligaciones y derechos, tal y como lo señala el artículo 1793 del Código Civil Federal.

Se habla de contratos y convenios como los documentos por excelencia a través de los cuales los contribuyentes regulan todas las operaciones necesarias para lograr la consecución de su objeto social. En la mayoría de ellos participará el

⁴ RICO Álvarez, Fausto, op.cit., p 6

contribuyente en su calidad de acreedor o deudor y serán elaborados solo por las partes intervinientes, es decir, por el contribuyente y algún proveedor o cliente, sin necesidad de la intervención de un tercero.

Pero ¿En realidad todos los actos jurídicos plasmados en documentos elaborados por los contribuyentes son oponibles a terceros?, esta pregunta es uno de los pilares que se pretendió resolver por la jurisprudencia analizada en el presente trabajo, arribando a la conclusión que posibilita volver oponibles éstos frente a cualquier tercero, requisito formal exigible como un mecanismo para evitar los actos fraudulentos de elaboración de documentos ad hoc por parte de los contribuyentes, siendo la mecánica más utilizada la alteración de su fecha para justarlos a la realidad actual del contribuyente.

Lo anterior adquiere relevancia, pues la celebración de un contrato de compraventa de mercancía entre dos particulares en la Ciudad de México, no representará ningún interés respecto de un contribuyente en Mexicali, si es que éstos no tienen relación comercial alguna, lo mismo sucede con la celebración de un contrato de prestación de servicios en los que un contribuyente solicita pintar sus oficinas, sobre éste, no deberán verse limitados sus efectos del contrato al no tener “fecha cierta” y presumirse que no es oponible a terceros, pues ningún ajeno tendría relación o interés con la operación de cualquier otra persona siempre y cuando ésta no le perjudique o beneficie.

Cosa distinta sucede con la adquisición de un bien inmueble, pues este acto si puede representar una injerencia en la esfera jurídica de más de una persona, de tal suerte que dos o más personas podrían verse en el supuesto de comprar un bien inmueble al mismo tiempo o bien, adquirirlo de alguien que se ostente como dueño, sin serlo. Lo que deja en claro una idea, no todo acto celebrado por los contribuyentes y plasmado en un soporte material que se refleje en su contabilidad, debe o puede ser oponible a terceros, aun y cuando el fisco se asuma como tercero ajeno de todas las operaciones llevadas en México, pues

bajo ese argumento es que solicita la constitución de “fecha cierta” en los documentos privados elaborados por los contribuyentes.

En relación con la problemática expuesta, se debe de definir la obligatoriedad de los documentos privados para hacerlos efectivos frente a cualquier tercero y la imposibilidad de que la autoridad fiscal de auto asignarse la posición de tercero ajeno de las operaciones y a su vez como ente fiscalizador con ejercicio del imperio con el que lo dota el Estado, para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

3.1. Oponibilidad de los documentos privados.

Sin duda alguna es inteligible que todos los documentos privados elaborados por los contribuyentes deban de otorgárseles “fecha cierta” solo para poder ser oponibles a terceros ajenos a las operaciones que en ellos se amparan, pues como se ejemplificaba con anterioridad, no se advierte un interés real que vincule a los contribuyentes entre sí para volver oponibles todos sus actos frente a terceros ajenos.

Por lo que la premisa que se debe establecer como cierta es que no todo documento privado debe y puede ser oponible a terceros. Pues en su acaso podría aludirse un interés simple, el cual no constituye un derecho subjetivo o adjetivo que legitime a ninguna persona a intervenir en la esfera jurídica de otra, como ejemplo de lo anterior puede señalarse que, todos los mexicanos tienen el interés de que las leyes se cumplan en la forma y con los alcances establecidos por el Estado, pero ello no presupone que todos los mexicanos puedan tener injerencia en todos los procesos en los que se advierta o analice el cumplimiento o incumplimiento de una ley, por lo que debe acotarse su actuación a aquellos casos que afecten directamente sus intereses o su esfera jurídica de derechos; misma razón existe con los contribuyentes, éstos por esencia tienen el interés de que todas las personas cumplan con el pago y entero de sus contribuciones, pero ello

no los faculta a ser parte de todos los procedimientos de fiscalización de sus pares, pues su interés se ve limitado a solo aquellos que le afectan de forma personal y directa.

Sin embargo, hay actos que si pueden genera un mayor grado de interés, por lo que los contribuyentes pueden válidamente solicitar el reconocimiento de su legitimación para ser conocedores o partícipes en la elaboración de documentos privados por personas del derecho privado.

Se adelantaba previamente, un caso específico, en el que las operaciones entre particulares son oponibles a terceros ajenos, verificable en los bienes inmuebles del mercado inmobiliario de un Estado, para estos casos se privilegia la publicidad de las operaciones efectuadas respecto a todos los bienes inmuebles dentro del territorio, buscando evitar que haya duplicidad de enajenaciones respecto de un mismo bien, reconociendo el derecho que una persona tiene respecto a la posesión o propiedad de un bien inmueble y para llevar un registro del número de inmuebles disponibles para uso del Estado.

Este tipo de operaciones se llevan a cabo de manera privada o a través de algún fedatario público que protocoliza la enajenación del bien, momento en el que asigna “fecha cierta” al contrato de compraventa y que a su vez se registra en la base de datos públicos de una Institución, volviendo consultable todos los actos jurídicos que se puedan vincular a un inmueble determinado, éste segundo momento de registro igualmente se identifica como uno de los mecanismos para dotar de “fecha cierta” a un documento privado o reconocer aquella inserta previamente en el documento.

Otro ejemplo de rápida referencia lo constituyen las licitaciones públicas en las que el Estado ofrece a los particulares la celebración uno o varios contratos para llevar a cabo determinados fines, entre los que destaca la construcción de obras,

mantenimiento y administración de carreteras o prestación de servicios de telecomunicaciones.

Para estos casos, se destaca que las operaciones que surgen de una concesión, figura jurídica por medio de la cual una obligación propia del Estado es cedida a un particular que resulte vencedor en un proceso de licitación. Este tipo de procedimientos son públicos porque tiene injerencia en la esfera jurídica de terceros de forma inmediata e indirectamente podría tener injerencia en la esfera jurídica de todos los integrantes de un territorio, para poder verificar el correcto destino de sus contribuciones al gasto público, sin embargo, acotado a una operación identificable.

Un último ejemplo se advierte de los actos jurídicos que se realizan a través de las personas morales que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores, pues la mayoría de estas empresas han colocado sus acciones entre el gran público inversionista, de tal suerte que todos los actos que beneficien o perjudiquen a las empresas en las que los particulares tengan invertido su dinero, serán de interés para determinar si continúan formando parte de la empresa de referencia.

Como punto toral de los ejemplos señalados con anterioridad se advierte que los documentos privados que sean elaborados por particulares deberán de ser oponibles a terceros, siempre y cuando puedan vincularse a la esfera jurídica de un grupo de personas determinadas o determinables, a diferencia de los actos que solo causan efectos interpartes. Para los primeros, como la jurisprudencia de mérito señala, en caso de analizarse documentos en el ejercicio de facultades de comprobación por la autoridad fiscal, éstos necesariamente deberán de contener “fecha cierta”, pues su oponibilidad está plenamente reconocida en el sistema jurídico nacional.

Sin embargo, aquellas operaciones que solo afecten o vinculen a dos partes, una en su calidad de acreedor y otra en su calidad de deudor, no puede exigirse

rigurosamente la configuración de la “fecha cierta” en los documentos privados que elaboren, pues de ser fraudulentos éstos, la afectación directa se produce solo a cargo de sus intervinientes y no directamente a terceros ajenos. Para estos casos se reitera que la autoridad fiscal podrá adminicular todas las pruebas aportadas por los contribuyentes para determinar la “fecha cierta” del documento o bien reajustar los efectos fiscales que le hayan otorgado a la operación.

En perspectiva, un documento privado deberá de contener “fecha cierta” para ser oponible a cualquier tercero, si y solo sí, éste puede tener injerencia en la esfera jurídica de terceros identificados o identificables, de no ser así, debería de exigirse todas las pruebas que acrediten la veracidad de la operación, mismas que serán valoradas por la autoridad fiscal, no así, utilizarse la “fecha cierta” como requisito necesario e indispensable, para dar certeza civil y fiscal a los documentos privados.

Al respecto se enfatiza que la mayoría de los documentos privados que deben de contener “fecha cierta” son considerados por el legislador y referidos en la propia ley (formalidad), como documentos que después de su creación requieren ser registrados ante una institución o pasados ante un fedatario público, adelantando y previendo los efectos que estos pueden tener en la esfera judicial de terceros ajenos, cumpliendo con aquellas normas que de manera directa refieren la obligación de cumplir con un formalismo que dote de “fecha cierta” a los documentos de mérito, destacando los fines por los cuales la propia legislación los clasifica como tal o les vincula ese requisito formal adicional para causar efectos frente a terceros ajenos.

Sin embargo, se reitera que, dada su naturaleza y contenido, no todos los documentos elaborados por los contribuyentes deben ser considerados como oponibles ante terceros, pues su contenido y alcance no trasciende a la esfera jurídica de otros contribuyentes.

4. CARÁCTER PRIVADO Y PÚBLICO DEL FISCO FEDERAL.

Retomando lo expresado anteriormente, la autoridad fiscal no puede autoconfigurarse como un tercero ajeno a los actos celebrados entre los contribuyentes, para defender una dicotomía jurídica en la que por un lado es una autoridad con imperio y facultades expresamente otorgadas por una ley cuyo origen se encuentra en un mandato de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por el otro es un tercero ajeno actuando como particular bajo una relación de coordinación; dado que la legislación civil regula la fecha cierta en determinados documentos para poder ser oponibles frente a terceros, la autoridad fiscal en México se otorga esa calidad de tercero ajeno para hacer oponible la obligación a todos los contribuyentes de contar con documentos con “fecha cierta”, sin embargo, con sus facultades y atribuciones de imperio obliga a los contribuyentes a exhibir a través de sus facultades de comprobación, documentos que cumplan con ese mismo requisito, la “fecha cierta”.

Siendo así, la autoridad fiscal modifica la esencia de la relación jurídico-tributaria, para formalmente establecerla como una relación de coordinación entre particulares, pero fiscalizarla bajo las reglas atribuidas a la autoridad del Estado y con la óptica de la existencia de un sujeto pasivo (contribuyente) y un sujeto activo (Estado), en la que el primero se encarga de cumplir cabalmente con sus obligaciones fiscales, según los actos que realice y el segundo verifica el debido cumplimiento de aquellas, de tal suerte que tenemos una configuración única en la que dependiendo el momento de la operación y el proceso de fiscalización, el Estado se configura como particular o como autoridad, pero una le da atribuciones de cumplimiento obligatorio y la otra le da acceso a la aplicación de principios civiles a la materia fiscal para verificar formalismos en los documentos privados creados por los particulares.

4.1. ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

Se plantea entonces el problema jurídico que altera la esencia del imperio que se reconoce al Estado y éste a su vez le otorgaba a sus autoridades fiscales para cumplir con sus atribuciones y facultades, pues ante el amplio dinamismo de las actividades administrativas del Estado, éste distribuyó sus facultades en entes o instituciones que se encargaran de hacer cumplir la ley en áreas específicas y de interés para toda la sociedad, llegando incluso algunas a ser áreas estratégicas para el desarrollo de la nación misma.

Desde una perspectiva general, el Estado cuenta con una serie de herramientas, instituciones y facultades para recaudar tributos y sancionar a todos los contribuyentes que hayan generado ingresos y éstos no los hayan enterado en la proporción correspondiente para ser destinados al gasto público, en estos casos, tanto las facultades de verificación con las que cuenta para revisar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, como su facultad de sancionar a los particulares que, en su calidad de contribuyentes no hayan cumplido con sus obligaciones sustantivas y adjetivas en materia tributaria, lo sitúan en un plano de supra a subordinación, pues el Estado es reconocido como el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria y los particulares, como sujetos pasivos, convirtiéndose en los deudores de dicha obligación.

Ahora bien, el mandamiento por el cual el Estado procura no solo la obtención de recursos sino su correcta distribución para crear condiciones óptimas entre las personas sujetas a su jurisdicción y para establecer las condiciones que inciden en crear los escenarios óptimos para un correcto desarrollo económico, se encuentra regulado en el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En resumidas cuentas, la actividad financiera del estado puede dividirse en tres momentos: **(i)** la obtención de ingresos, **(ii)** la administración de todo el patrimonio que configure a su favor y **(iii)** el destino al gasto público para brindar bienes y

servicios a su población, así como generar las condiciones para procurar el desarrollo económico del país.

Sobre este punto, todas las personas físicas y morales sujetas a la jurisdicción del Estado cedieron su poder para que éste tuviera la máxima legitimación para imponer las cargas tributarias que considerara necesaria y hacer cumplir sus objetivos a través de los medios de financiamiento a su alcance; poder velar por la estabilidad y correcto destino de las finanzas públicas del Estado.

Por todo lo anterior se regulo a su vez en la Constitución Federal, que la Administración Pública sería dividida dos grandes sectores para la distribución de sus atribuciones y atención de sus obligaciones, la primera se denominó centralizada y la segunda paraestatal, en las que se distribuirán todos los negocios del orden administrativo de la Federación, como lo son las relacionadas con la materia Fiscal.

Para dar sustento material al mandato referido con anterioridad, es decir, al artículo 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se definió a través de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la distribución de facultades y atribuciones de las instituciones y organismos que harían cumplir las leyes emitidas en el Estado, provenientes del Poder Legislativo.

Por su parte, en el artículo 2 de la precitada ley destaca que para el ejercicio de las atribuciones y para el despacho de los negocios del orden administrativo encomendadas al Poder Ejecutivo, aquel poder que velará por el cumplimiento de todas las normas en el país, se definirán secretarías del Estado para su auxilio.

Estas secretarías de Estado tendrán la facultad de formular proyectos de leyes, reglamentos, decretos y acuerdos para atender los asuntos de su competencia, aunado a que el reglamento interior de cada una de ellas será expedido por el

Presidente de la República, determinando las atribuciones de sus unidades administrativas.

Al respecto destacan las atribuciones otorgadas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en la fracción XI del artículo 31 de la multicitada Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en la que se regula que estará a cargo de cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos que dispongan las leyes, así como vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Sin embargo, el propio sistema de manera previa identifico que ante la amplitud de atribuciones que se le otorgan a cada Secretaría, estas se verían superadas para realizar todas y cada una de sus obligaciones para con el Estado, de forma eficiente, eficaz y especializada, por lo que la propia norma prevé la existencia de órganos administrativos desconcentrados, a los que podrán designarse asuntos específicos para su despacho, los cuales estarán jerárquicamente subordinados a la Secretaria de la que provengan y tendrán facultades específicas para resolver sobre una materia, según las disposiciones legales aplicables.

Gracias a lo anterior se dio vida al Servicio de Administración Tributaria (SAT), como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con atribuciones y facultades expresamente señaladas en la normal.

De esta manera, el objeto del SAT se determinó para aplicar la legislación fiscal y aduanera a todas las personas dentro del territorio nacional, para que contribuyan conforme a los principios regulados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pudiendo fiscalizar a los contribuyentes buscando que cumplan con las disposiciones tributarias y en general para realizar las gestiones necesarias que mejoren el cumplimiento fiscal en México a través de la cultura y la política tributaria.

Todo lo anterior sienta las bases de un robusto sistema jurídico en el que se reconoce la existencia de autoridades cuya especialidad técnica ayudan a regular áreas de especial interés para el Estado, como lo son la recaudación de contribuciones como uno de los medios de financiamiento de éste.

El análisis anterior no pretende ser exhaustivo en las formas en las que el Estado mexicano puede allegarse de recursos, sino en destacar la existencia de autoridades en materia fiscal que tienen plenamente reconocido su origen, atribuciones, facultades y competencias para el cobro de contribuciones y su correcto destino al gasto público.

En ese orden de ideas es importante destacar una distinción de conceptos, pues el presente trabajo no se enfoca en las atribuciones que las autoridades tienen para establecer tributos, estas atribuciones se conocen como potestad tributaria, las cuales facultan al Estado a definir la calidad, cantidad y función de las contribuciones en el territorio nacional, las cuales pueden ser exclusivas de la Federación, de las Entidades Federativas o de la Ciudad de México; sino en la competencia tributaria de las autoridades, es decir, en la facultad que tienen para hacer cumplir las normas de carácter fiscal, específicamente aquellas atribuidas a la Federación a través de las instituciones referidas, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y órgano desconcentrado el Servicio de Administración Tributaria.

En relación con este tema, se concluye que las autoridades fiscales actúan en ejercicio del imperio que el Estado, legitimadas por las normas, volviéndose importante el principio de legalidad, el cual regula que sus actuaciones deben de estar limitadas y constreñidas a lo que expresamente señalada aquellas que las facultan, evitando con ello la constitución de actos arbitrarios o ilegales en perjuicio de las personas sujetas a su jurisdicción.

Enfatizando que esta calidad, se regula a su vez en la propia definición de la relación jurídico-tributaria, en la que el acreedor o sujeto activo es el Estado, quien

tiene todas las herramientas y facultades para hacer cumplir las normas fiscales y para aquellos casos que advierta incumplimiento al respecto, poder fincar créditos fiscales a su favor, que podrá cobrar de forma coercitiva al contribuyente.

Por lo que no puede reconocerse como se pretendió hacer en la jurisprudencia materia de análisis, la desnaturalización del Estado como ente fiscalizador y como autoridad, para ser visto como un tercero ajeno y a su vez atribuirle la visión de las relaciones entre particulares bajo una óptica de coordinación, siendo que serán fiscalizados de nueva cuenta por el mismo ente Estatal.

Es decir, la autoridad fiscal solo puede actuar como autoridad fiscal y no auto constituirse como tercero ajeno para distorsionar la aplicabilidad de los principios del derecho civil a sus facultades de fiscalización y una vez logrado su cometido, verificar el cumplimiento legal de las disposiciones fiscales como en ente dotado de imperio como siempre se ha preconcebido, bajo los principios de derecho fiscal que regulan esta relación tributaria entre contribuyentes y Estado. Ese poder con el que cuenta las autoridades fiscales les permite determinar de manera unilateral y autoritaria la conducta de los demás, sin que ello presuponga sobrepasar los requisitos legales para salvaguardar el principio de legalidad y la libertad de los justiciables.

4.2. DERECHO PÚBLICO VS DERECHO PRIVADO.

Como pasaje obligatorio, se hará la distinción entre las ramas derecho público y derecho privado, para destacar algunas de las características que los definen frente a las atribuciones y facultades de las autoridades fiscales.

Por su parte el derecho público se refiere a la regulación del Estado, su organización y el gobierno que adopta para ejercer su poder de imperio, frente a las personas sujetas a su jurisdicción, cuya relación se distinguen por ser de supra a subordinación, es decir, que el Estado se coloca por encima de los intereses de

los particulares; las normas le permiten regular y clasificar los actos de éstos para ajustarlos conforme a derecho, presumiendo que es el sistema normativo, la suma de leyes e instituciones que procuraran un Estado de Derecho en pro del beneficio común de todos sus habitantes.

Esta rama del derecho se distingue por no poder ser alterada o modificada por acuerdos entre particulares, sino que existe un sistema complejo a través del cual los diversos poderes de la Unión ejercen sus facultades para crear y modificar las leyes que mantengan vivo al Estado y a sus instituciones, así como la relación vigente entre él y los justiciables.

Por su parte el derecho privado se integra por las normas que rigen las relaciones entre los particulares, las cuales pueden, a voluntad de los interesados, crear obligaciones entre ellos. Estas relaciones entre particulares se ejecutan a través de la calidad uniforme que los distingue, la de coordinación, pues al estar en plano de igualdad se pueden obligar en los términos que consideren, incluso pudiendo renunciar a sus derechos. Relaciones que, para evitar autoritarismos entre pares, quedan sujetas a verificación, interpretación y análisis de las autoridades Estatales, privilegiando la sana convivencia y la configuración de obligaciones ajustadas al sistema normativo vigente.

Sobre estos puntos, resulta claro que la relación que vincula a la autoridad fiscal con los contribuyentes es una relación de derecho público, que se caracteriza por ser de supra a subordinación, mientras que las relaciones entre los particulares se regulan por el derecho privado, al ser relaciones de coordinación entre pares.

Las primeras son obligaciones y relaciones que nacen de la propia ley, como ya se ha mencionado, la ley faculta a las autoridades fiscales y las dota de atribuciones para ejercer su imperio frente a los particulares, mientras que las relaciones entre éstos últimos, puede válidamente referenciarse en la ley, pero es la propia voluntad de las partes las que configura el derecho y las condiciones que

verificarán en el cumplimiento de obligaciones o en la forma en la que se relacionen mutuamente.

4.3. ESTADO EN FUNCIONES DE DERECHO PRIVADO.

En la inteligencia de los párrafos que anteceden, el Estado vinculado a sus obligaciones provenientes del Derecho Público, regula su relación con los particulares en un plano de supra a subordinación, sin embargo, existen hipótesis en los que las autoridades en ejercicio de sus atribuciones pueden colocarse para determinados actos, una capa que los dota de otra naturaleza, lo que presupone su actuación como si fuera un particular, es decir, tanto para los derechos como para las obligaciones que les asistirán a ambas partes, se regirán bajo los principios de coordinación y, los actos jurídicos en los que participe serán interpretados bajo las reglas de derecho privado y las normas que le asistan al acto según su naturaleza jurídica.

Un ejemplo en materia fiscal lo describe el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, en el que se regula la definición legal de productos, como aquellas contraprestaciones que puede cobrar el Estado, cuando éste preste funciones de derecho privado. El clásico ejemplo de esta figura lo constituye un contrato de arrendamiento que la autoridad celebre con un particular para hacer uso de alguno de sus inmuebles, por ejemplo, para un evento académico. En este caso la autoridad arrendará un espacio dentro de sus instalaciones y para ello formalizará un contrato de arrendamiento como si fuera un particular, obligándose en términos de un contrato en el que ambas partes fungen como sujetos de derecho privado y será la voluntad de ambas la que manufacture su relación jurídica.

Para estos casos, si alguna de las partes incumple el contrato que hubiesen celebrado, deberán de asistir ante una autoridad judicial para dirimir la controversia, es decir, en caso de que el particular que haya arrendado las instalaciones de la institución, no cumpliera con el pago de la contraprestación

convenida, el Estado no podría quitarse su capa de particular y ejercer su imperio para el cumplimiento coercitivo del contrato, sino que manteniendo esa calidad de particular, deberá demandar de su par, el cumplimiento de las condiciones a las que se obligó ante las autoridades judiciales correspondientes.

Lo anterior permite advertir que es válido que el Estado altere su naturaleza para actuar como particular en determinados actos jurídicos o escenarios regulados por las normas, pero de la misma manera, para crear condiciones de igualdad, equidad y proporcionalidad procesal entre las partes, no se le permite al Estado desvincularse de la naturaleza con la que actuó hasta en tanto las obligaciones que haya contraído estén totalmente satisfechas, ya sea por la forma natural de pago o bien por el cumplimiento obligatorio a través de la vía judicial.

Contrario a lo anterior, en la jurisprudencia que se analiza en el presente trabajo, el Estado en su calidad de ente fiscalizador, utiliza la capa referida para hacerse notar como un sujeto que se vincula con los contribuyentes y sus operaciones en calidad de persona tercera ajena, volviendo aplicables derechos y principios de naturaleza civil a dichas operaciones, volviendo obligatorio el requisito de “fecha cierta” en los documentos privados, para después quitarse la multicitada capa y ejercer sus facultades de imperio en materia tributaria, lo que rompe con la esencia de la figura que regula la viabilidad que el Estado actué en determinados actos como particular, pues se deja en completa desventaja al particular de la relación jurídico-tributaria.

Razón de lo anterior, se sostiene que la autoridad fiscal no puede auto determinarse como tercero ajeno a las actividades de los contribuyentes para que habilite la aplicabilidad, para que todos los actos en los que no haya participado, deban de emitirse o sustentarse a través de documentos con “fecha cierta”, volviendo a su calidad de Estado fiscalizador y, una vez generada la obligatoriedad señalada, ajustar ésta a las formas en las que el contribuyente deba de acreditar en el desarrollo de una revisión fiscal el valor probatorio de los documentos

privados que haya proporcionado, así como los efectos fiscales que les haya atribuido, verificando con ello el cumplimiento de las disposiciones fiscales a su cargo.

4.4. PRINCIPIOS DE DERECHO CIVIL VS PRINCIPIOS DE DERECHO ADMINISTRATIVO.

La jurisprudencia que sustenta el estudio del presente trabajo, obliga al estudio y análisis de los principios de derecho civil y su compatibilidad con los principios de derecho administrativo–fiscal, pues contrario a lo que se piensa, los principios generales del derecho, son máximas que se han definido teóricamente como mandatos de optimización, es decir, la esencia misma del reconocimiento de derechos que debe de privilegiarse en todo momento por encima de cualquier otra interpretación o protección a derechos adjetivos o sustantivos diversos.

Serán principios generales del derecho, aquellos que vinculan al Estado a la optimización a través del uso de todos sus recursos para la protección, garantía y eficacia de estos principios, que son pilares del sistema normativo y que se han definido como derechos que representan la esencia misma de aquellos aspectos que se prevén proteger frente a cualquier otro tipo de derechos. Sin embargo, estos principios del derecho no son los denominados aforismos o latinismos como “primero en tiempo primero en derecho”, pues en estos mal llamados principios generales no se hayan mandatos de optimización de derechos per se.

Por el contrario, los principios generales del derecho descansan en máximas del sistema normativo, como la justicia, la equidad, la proporcionalidad y todos aquellos derechos que fungen como pilares de los derechos de las personas sujetas a la jurisdicción de un Estado.

Esto se ejemplifica al analizar como mandato de optimización al mal identificado principio general de derecho “primero en tiempo, primero en derecho” en el que no

es determinable un derecho humano, fundamental o sustantivo que pueda maximizarse de forma abstracta; caso contrario sucede con el principio general de justicia, en específico aquel que prevé la resolución del conflicto de fondo, por encima de los formalismos procedimentales, este último si representa un principio general de derecho, pues el mandato del Estado será maximizar el derecho a la justicia, debiendo garantizar la resolución de conflictos respecto al fondo, es decir, la Litis planteada y no así, afectar la impartición de justicia alegando formalismos procedimentales.

Estos principios generales adquieren relevancia especial en materia civil pues serán el último recurso por medio del cual se podrá dirimir un conflicto de cualquier naturaleza, cuando la ley y su interpretación no otorguen una respuesta válida a manera de resolución de un conflicto planteado, como lo refiere el artículo 19 del Código Civil Federal.

Al respecto, los principios generales del derecho en materia civil serán de muy diversa índole, pero pueden ajustarse según las cuatro grandes ramas. De tal suerte que existirán principios generales del derecho civil que sean aplicables a los atributos de la personalidad de un sujeto, a sus bienes y derechos reales, a las sucesiones y a las obligaciones que se contraigan entre particulares.

Sobre este último punto como ya se ha mencionado con anterioridad, existe el principio de supremacía de la voluntad de las partes, el cual refiere que las partes podrán obligarse en los términos y condiciones que entre ellos dispongan, pudiendo incluso renunciar a determinados derechos, lo que será la máxima norma entre la relación que vincule al acreedor con su deudor y viceversa.

Intentar analizar todos los principios de derecho civil serian inconcluso para los fines del presente trabajo y su extensión seria significativa, por lo que solo se enfatiza que los principios de derecho civil serán mandatos de optimización que descansan en máximas del derecho que inciden en aspectos de vital importancia

para nuestro sistema jurídico y que se relacionan con las atribuciones personales o reales de cada individuo.

Por otra parte, los principios generales del derecho administrativo sienta las bases del reconocimiento de determinados derechos que sirven como límite de los poderes y facultades de la Administración Pública, pues ésta no puede actuar conforme lo disponga su voluntad en perjuicio de los particulares. De tal suerte que los principios de derecho administrativo nacerán de la propia legislación y su cumplimiento legitimará los actos administrativos que de ella emanen, al ajustar su contenido a un marco normativo definido por el Poder Legislativo, funcionado como contrapeso de en el ejercicio desmesurado en el que puede arribar el Poder Ejecutivo como parte de la Administración Pública.

Estos principios administrativos regulan las relaciones de sujetos de derecho público que actúan en un plano de coordinación y que representan los intereses mismos del Estado para con los justiciables, mientras que los principios generales del derecho civil regulan las relaciones de los particulares en el multicitado plano de coordinación, pero solo por lo que respecta a las obligaciones que emana de sus relaciones privadas.

Sobre este punto es importante destacar que se advierte una incompatibilidad de principios entre aquellos de naturaleza civil y los diversos de naturaleza administrativa, pues ambos tiene un enfoque diferenciado, se vinculan con sujetos de derecho que sus características no permite su relación de coordinación y su alcance igualmente es graduado de forma distinta, pues los particulares contarán con un mayor rango de actuación al ser ellos a través de su voluntad los que moldeen el derecho que regule sus relaciones, mientras que la Administración Pública estará sujeta al cumplimiento de un marco normativo plenamente identificado en la norma, sin posibilidad de legislar y reconocer sus propias facultades oponibles a terceros.

De lo analizado en los párrafos que anteceden se advierte que al igual y como sucede en la jurisprudencia materia de análisis, no resulta congruente que un principio jurídico que no se basa en el máximo beneficio en materia civil, sea oponible a la materia fiscal, pues ello puede alterar la esencia de los principios jurídicos, al ajustarse su enfoque a un alcance diverso con el que fueron preconcebidos por el sistema jurídico nacional, permitiendo que las autoridades se valgan de ello para realizar interpretaciones jurídicas poco favorables a los particulares y en especial a los contribuyentes, otorgándoles mayores cargas de comprobación, fiscalización o acreditamiento en materia probatoria para lograr los mismos fines que contenían con anterioridad a esta conjunción de interpretaciones.

4.5. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

Continuando con los principios de la materia administrativa, como ya se venía explorando a través de los párrafos que anteceden, el principio de legalidad en materia administrativa prevé la existencia de normas sistematizadas que sean contenidas en compendios legales y sienten las bases del sistema jurídico de un Estado.

Estas normas entre otras cosas definirán obligaciones, atribuciones y facultades de las autoridades del Estado, es decir la Administración Pública, para que puedan actuar en el ejercicio de éstas bajo la competencia definida por el legislador. Pudiendo arribar a la conclusión que las autoridades solo podrán realizar válidamente lo que la ley les faculta, careciendo de validez todos los actos que no se ajusten a lo definido por la norma jurídica.

En principio los actos emitidos por la autoridad se presumirán válidos y legales, pero si se acredita que éstos no se ajustaron a la norma jurídica aplicable, diseñada por el legislador para la autoridad del Estado involucrada, se declarará la invalidez e ilegalidad de dicho acto, impidiendo que éste continúe surtiendo

efectos y, aquellos que se hayan materializado, se anulen y retrotraigan en el tiempo.

Teniendo en cuenta lo anterior, el principio de legalidad tiene dos vertientes según el destinatario de la norma administrativa, siendo la autoridad, esta no puede realizar nada que no le sea expresamente permitido por la ley, por el contrario, para los particulares se referirá que podrán hacer todo lo que las leyes no les prohíban expresamente.

No obstante, lo anterior, ante el dinamismo de las relaciones administrativas actuales, la necesidad de órganos técnicos especializados que regulen las relaciones entre particulares, así como la Administración Pública para con los particulares, se desarrollarán criterios de discrecionalidad a favor de la autoridad, que les otorgarán mayores márgenes de maniobra para la emisión y toma de decisiones administrativas, sin que ello presuma la validez de actos arbitrarios o autoritarios.

La discrecionalidad aludida será uno de los medios idóneos para permitir que la Administración Pública no se vea rebasada por las necesidades de las personas sujetas a jurisdicción del Estado, pero que, a su vez, se elimina la preconcepción rigorista extrema de establecer un marco normativo irrestricto afecto al actuar de la autoridad.

4.6. LEGALIDAD TRIBUTARIA O FISCAL.

El principio de legalidad tributaria emana del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que no se separa de lo regulador por el principio de legalidad en materia administrativa, vinculándose ambos principios como una limitación del ejercicio del poder público, sin embargo, aquel se vincula con la Administración Pública, mientras que éste se vincula con la Administración Hacendaria.

Sin duda alguna el principio de legalidad tributaria incide directamente en la relación jurídico-tributaria que vincula al Estado como sujeto activo de la relación y al contribuyente como el sujeto pasivo de ésta, dejando claro que el Estado en su calidad de fisco no podrá actuar más allá de las propias facultades y atribuciones que le sean expresamente señaladas por la legislación y para los contribuyentes se vincula con el cumplimiento de las disposiciones fiscales a su cargo, pero no así, de aquellas normas que se extralimiten del marco normativo de referencia.

En síntesis, el principio de legalidad tributaria crea un marco legal que establece y regula la relación jurídica-tributaria respecto de los dos sujetos que participan en ésta.

Asimismo, la exigencia de principio de legalidad tributaria es de primer orden, pues ningún órgano del Estado puede realizar actos que no estén expresamente referidos en la ley, de tal suerte que la competencia de dichos órganos será la suma de sus facultades y atribuciones conforme se definan por el legislador.

Hay que destacar que la importancia de este principio radica en que, a través del él, los contribuyentes serán conocedores de los límites y alcances de sus obligaciones tributarias para con el Estado y las contribuciones a su cargo, así como los límites de su sometimiento al Estado como órgano fiscalizador y ser conocedores de los derechos que les asisten en su calidad de contribuyentes.

Consecuencia de lo anterior, se refleja la necesidad de enfatizar que el principio de legalidad tributaria permite identificar aquellas contribuciones que serán objeto de cumplimiento obligatorio, respecto de otras que pueda establecer el Estado, pero que sean de naturaleza confiscatoria, así como también respecto de las cuales no se genere obligación alguna de cumplir. La necesidad que la carga tributaria este expresamente reconocida en una ley, permite que los contribuyentes conozcan los

elementos esenciales de las contribuciones a su cargo y el Estado no pueda de forma arbitraria alterar ninguna de éstas en perjuicio de los particulares.

La idea central recalca que la autoridad hacendaria no puede realizar acto alguno dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable y los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables en materia fiscal.

4.7. APLICABILIDAD DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO CIVIL A LA MATERIA FISCAL.

Con el contexto otorgado hasta este punto se puede llegar a la conclusión de que los principios que regulan al derecho civil no resultan aplicables en su totalidad a los principios en materia tributaria o fiscal.

El primer punto de partida para sostener lo anterior es que el derecho civil se encarga de la regulación de las relaciones de derecho privado, las cuales se dan en un ámbito de coordinación entre las partes intervinientes, mientras que el derecho fiscal se vincula con relaciones de derecho público que se ejercen entre órganos del Estado en un plano de coordinación, pero que éstos respecto de los contribuyentes, actúan en un plano de supra a subordinación, en los que los segundos estarán sometidos al imperio de los primeros.

El segundo punto para señalar es que en el derecho civil en principio no se configuran las relaciones jurídicas estrictamente apegadas a la legislación, sino que la supremacía de la voluntad de las partes es la fuente primigenia de las obligaciones, que dan contenido y sustento a la relación jurídica entre los particulares. Por su parte, el derecho fiscal tiene como fuente de obligación originaria la norma, sin que haya posibilidad que, entre el contribuyente y el

Estado, se pueda cumplir las disposiciones en materia fiscal conforme se arribe a un acuerdo entre las partes.

El tercer punto para considerar que impide que todos los principios del derecho civil puedan ser aplicables a la materia fiscal, es que la naturaleza jurídica de los actos y figuras que regulan. Pues existen figuras jurídicas que son reguladas en ambas materias, cuyo tratamiento jurídico es completamente distinto, pues el derecho civil busca regular las relaciones entre los particulares, beneficiando la equidad y proporcionalidad de sus deberes y derechos. Mientras que la materia fiscal no puede permitirse asignar beneficios a los contribuyentes equitativos y proporcionales entre las partes, pues su origen es una obligación impuesta del Estado a cargo de los contribuyentes para contribuir al gasto público, lo que impide que las obligaciones originadas de la relación jurídico-tributaria se regulen con aspectos de equidad y proporcionalidad entre las partes, no así para la sustancia de la obligación, como suceden con las contribuciones.

Sobre este último punto, los principios de equidad y proporcionalidad que se verificará en materia fiscal no asisten a las partes, pero si a la operación que las vincula, pues desatará una serie de derechos y obligaciones a cargo del Estado y del contribuyente para verificar la materialización de los principios tributarios consagrados en la fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

5. FACULTADES DE FISCALIZACIÓN.

El sistema tributario nacional descansa sobre una obligación a priori en la que se le asigna a los contribuyentes el deber de auto determinar las contribuciones que generen a su cargo por realizar los hechos generadores descritos en la legislación fiscal, que al colocarse en las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en la norma, serán corresponsales de cumplir con la obligación tributaria aparejada a

aquella, para que a posteriori, la autoridad pueda comprobar, liquidar, sancionar o corregir el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Cabe señalar que existen disposiciones fiscales cuya determinación recae expresamente en las autoridades fiscales, por lo que la obligación a priori de los contribuyentes se traslada en aquellos casos en los que la legislación fiscal a si lo prevea, por el contrario, los contribuyentes tienen a su cargo la obligación sustantiva de calcular el pago de contribuciones correspondientes a los actos que realicen o situaciones en las que se coloquen.

Bajo esa tesitura, el Estado a través de sus autoridades fiscales no se comprometen a determinar uno por uno el cumplimiento fiscal de cada contribuyente, sino que éstas actúan bajo la premisa que todos los contribuyentes hacen propia esta obligación y la cumplen a cabalidad, lo que se puede advertir de las declaraciones que aquellos realizan a favor de la autoridad o bien pueden comprobar que en la especie se dé el correcto cumplimiento a las disposiciones fiscales, verificando aquellos actos que haya realizado un contribuyente determinado y contrastando los efectos fiscales que traen aparejados éstos, con aquellos que el contribuyente efectuó, los cuales pueden ser correctos o bien presentar inconsistencias respecto de su interpretación y cumplimiento.

Estas inconsistencias pueden advertirse de un cumplimiento parcial de las disposiciones fiscales derivado de una incorrecta interpretación de la norma, a través del cual el contribuyente considere que no se colocó en los supuestos de la norma y por consiguiente no nació la obligación del pago de tributo alguno a su cargo; de una abstención total de su cumplimiento o de un cálculo mal efectuado que trae aparejado un cumplimiento distorsionado de aquel que debió de enterarse al fisco.

5.1. CRISIS DE LA FISCALIZACIÓN.

Uno de los elementos de mayor importancia que deben tomarse en consideración, son las problemáticas, límites y barreras que han afectado la fiscalización de las autoridades hacendarias, pues existe un acrecentamiento de los conflictos entre la Administración Pública y los contribuyentes, que se ha traducido en un desplome de la recaudación. Pues si bien es cierto la mayoría de los contribuyentes reconocen su obligación y deber jurídico de tributar para la constitución y sostenimiento del gasto público del Estado, también lo es que, los contribuyentes advierten una deficiencia en el destino de dicho gasto público, al ser conscientes de la carencia de bienes y erosión de los servicios públicos prestados por las Instituciones del Estado, así como una mala distribución de la riqueza obtenida.

Asimismo, la evolución histórica de nuestro sistema tributario ha demostrado una mecánica consistente en incrementar las cargas tributarias o buscar nuevas fuentes de tributación cuando el Estado se encuentra en escenarios de crisis financiera, sin embargo, en el último sexenio estas cargas tributarias no se han visto materializadas en el nacimiento o aumento de contribuciones, pero sí en el incremento de las facultades de fiscalización con las que cuentan las autoridades, basando estas en ficciones jurídicas y presunciones que habilitan de forma inmediata a la aplicación de aquellas, siendo verificables en un procedimiento, lo que deja en estado de indefensión al contribuyente en aquellos escenarios en los que de forma arbitraria se ve obligado a cumplir con cargas administrativas y fiscales para acreditar o desvirtuar las presunciones y ficciones jurídicas de las que parte la autoridad hacendaria.

Lo anterior permite a su vez ser consiente de una patología del sistema tributario en la que se hace descansar la política tributaria del Estado en razones formalistas y no sustancialmente económicas.

Ante este escenario los contribuyentes velan por sus intereses económicos e implementan con auxilio de asesores fiscales especializados, prácticas fiscales que tiene la finalidad de transferir sus ingresos a otra jurisdicción o bien eludir y/o

evadir del cumplimiento de las disposiciones fiscales. Sin embargo, esta relación jurídica-tributaria nociva, erosiona la confianza fiscal de ambas partes, por lo que los contribuyentes buscan a toda costa reducir los actos que los vinculen con el pago de contribuciones y el aumento de sus beneficios fiscales; mientras que las autoridades parten de la idea a priori que todo contribuyente busca su beneficio fiscal en perjuicio del fisco a través de malas prácticas y simulaciones.

Para tratar de restablecer la relación jurídica-tributaria entre ambas partes, es decir, los sujetos pasivos y el sujeto activo, se requiere un cambio de paradigma en el que se elimine la relación de persecución y presión para el cumplimiento coercitivo de las disposiciones fiscales, por una relación de cumplimiento cooperativo entre la Administración y los contribuyentes, sin embargo, ello no puede suceder si no se enfatiza en el entendimiento de los principios que rigen esta relación, así como la obligación misma de contribuir al gasto público conforme los principios del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

5.2. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

Este principio como mandato de optimización, integra la justicia como máxima aplicable a la materia impositiva que se verá reflejada en dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, es decir, establecer el mismo tratamiento fiscal a hechos y sujetos que compartan las mismas condiciones o que su situación pueda considerarse como idéntica, sin que ello llegue al extremo de realizar discriminaciones generalizadas.

Sobre este punto se advierten 3 elementos esenciales para determinar si existe equidad tributaria o no, **(i)** el establecimiento de un trato diferenciado para una calidad determinada de individuos, **(ii)** una situación comparable que sea válidamente ajustable a la descripción señalada en la legislación fiscal y, **(iii)** la

existencia de una relación de instrumentalidad entre la medida fiscal y el fin pretendido por la norma.

El fin de la medida fiscal puede consistir en reconocer a través de la legislación que un determinado grupo de contribuyentes tiene una imposibilidad material o jurídica para cumplir con las obligaciones tributarias en la misma medida en la que lo hicieran sujetos que no se distinguieran por dicha imposibilidad. De esta manera el legislador tiene la carga de saber identificar y establecer en la norma tributaria categorías o clasificaciones de contribuyentes a los que deba de dárseles un trato diferenciado, legitimando esto con bases cuantitativas o cualitativas, medibles, razonables y verificables.

Por otra parte, la instrumentalización de este principio será garantizar la equidad de trato en la distribución de cargas tributarias y el establecimiento de un equilibrio económico adecuado.

5.3. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.

Este principio se vincula con una cualidad que distingue a los contribuyentes por su potencialidad real de pago de las contribuciones, pero a su vez se vincula con el Estado para fijar un límite a través del cual se grave la riqueza de éstos, de tal suerte que ésta nunca deberá sobrepasar la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la relación jurídica-tributaria.

Sobre el particular se destaca que el legislador deberá de buscar la riqueza que sea susceptible de ser gravada e identificar aquellas situaciones novedosas o no previstas en las que exista riqueza gravable.

Cabe señalar que este principio como mandato de optimización no debe de vincularse con la capacidad económica de los contribuyentes, asemejando esta como capacidad contributiva, pues no todo incremento del haber patrimonial de

una contribuyente es sujeto de ser gravado, por ejemplo, aquellos contribuyentes que a los que se les adjudique una herencia, podrán tener capacidad económica, pero no contributiva, pues las herencias no están gravadas en México para tales efectos.

Por su parte, la política fiscal del Estado será acorde a este principio cuando las cargas fiscales establecidas en la legislación se vinculen directamente a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la relación jurídica-tributaria.

5.4. PRINCIPIOS DE SOLIDARIDAD ECONÓMICA Y TRANSPARENCIA.

Si bien es cierto los principios aludidos no son parte de aquellos reconocidos a nivel Constitucional, si forman parte de una serie de principios que integran a la ética fiscal, como una dimensión de la ética pública, que conjunta la moral con la que actúan las instituciones hacendarias y la moral de rige el comportamiento de todos los contribuyentes.

Por su parte, el principio de solidaridad económica nace de la idiosincrasia natural y lógica que tenemos los contribuyentes de contribuir al gasto público y que conjunta en partes iguales los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

Luego entonces sobre este principio descansa la información a disposición de ambas partes de la relación jurídica-tributaria en la que se vincula la cantidad de patrimonio con el que cuenta un contribuyente y la proporción que puede entregar al Fisco, bajo un marco de equilibrio económico adecuado.

Por otro lado el principio de transparencia fiscal tiene dos vertientes, el primero de ellos intercede en la creación de disposiciones normativas que sean de tal claridad, que tanto los contribuyentes, como las autoridades hacendarias no tengan dudas de su aplicabilidad, alcances y fines; lo que trae aparejado el cumplimiento accesible de las disposiciones fiscales y la correspondiente

verificación simplificada de su observancia en los procesos de verificación; mientras que la segunda vertiente, radica en la rendición de cuentas del Estado para con los contribuyentes, hacer públicas las partidas destinadas a cada uno de los sectores, para recuperar la confianza tributaria en el correcto uso y destino del gasto público.

Interiorizar los principios constitucionales y de ética fiscal aludidos en los apartados anteriores puede ser el punto de partida para cambiar el paradigma de la fiscalización y eliminar la crisis de ésta, pues si los contribuyentes confían en que sus pares pagaran sus impuestos como es debido y a su vez el Estado confía en el comportamiento de todos los sujetos pasivos de la relación jurídica-tributaria, la implementación de instrumentos y herramientas de fiscalización como medio intimidatorio para el cumplimiento de disposiciones fiscales, se eliminaría y ello robustecería la confianza que emane del sistema tributario del Estado en todas sus aristas y vertientes.

5.5. FACULTADES DE GESTIÓN EN MATERIA FISCAL.

Las autoridades fiscales en México cuentan con facultades de gestión en materia fiscal, las cuales se enfocan en la asistencia, control y vigilancia de las disposiciones fiscales. Estas descansan en la concepción de que el contribuyente debe oportunamente ser informado y asistido para el cumplimiento de todas sus obligaciones en la materia.

De la misma manera este tipo de facultades sirven para verificar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales, pero no encuadran en las facultades de comprobación que describe el artículo 42 del Código Federal de la Federación, pues las primeras están expresamente reconocidas en los artículos 22, 41, 41-A y 41-B del precitado Código. Cabe señalar que las hipótesis mencionadas se actualizan en aquellos casos en los que exista una omisión en la presentación de

declaraciones o presentación de avisos a las autoridades hacendarias a cargo de los contribuyentes.

El ejercicio de este tipo de facultades por la autoridad hacendaria ha aumentado y sustituido a las facultades de comprobación, pues han resultado muy eficientes para asegurar que los contribuyentes busquen la autocorrección de su situación jurídica y fiscal, sin que ello presuponga accionar toda la maquinaria de recursos humanos y mariales que se requiere el Estado para ejercer sus facultades de comprobación.

En relación con la problemática expuesta que se vincula con la crisis de la fiscalización en México y el mundo, la autoridad fiscal ha perfeccionado la implementación de estas facultades de gestión, para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales y, en aquellos casos en los que se advierta su incumplimiento, imponer una sanción administrativa o pecuniaria a cargo del contribuyente infractor.

Las facultades de gestión de mayor relevancia en la actualidad, por su aplicación reiterada, recaen en la implementación de **(i)** programas de vigilancia profunda, para restablecer el equilibrio recaudatorio en sectores que reflejen una caída o pérdida recaudatoria; la **(ii)** cancelación de sellos digitales, a través del cual se imposibilita al contribuyente a timbrar CFDI respecto de cualquier acto que realicen; las **(iii)** cartas invitación, en las que se le hace del conocimiento al contribuyente que derivado de una revisión de la información con la que cuenta la autoridad del contribuyente, se advierten una serie de inconsistencias que, de no ser subsanadas, pueden traer aparejado el inicio de facultades de comprobación a cargo del contribuyente; **(iv)** verificaciones de información contenidas en el Registro Federal de Contribuyentes, revisión de información contenida en los CFDI emitidos por el contribuyente y la verificación de la existencia y localización del domicilio fiscal de éste.

En consecuencia, se advierte un alza en la implementación de las facultades de gestión por parte de las autoridades fiscales por ser procedimientos sumarios, especializados y de mayor sencillez para su ejecución, cuya consecuencia jurídica es directa y se materializa de manera inmediata, generando una respuesta correlativa y en el mismo grado de inmediatez por parte de los contribuyentes para autocorregir su situación o aportar los documentos requeridos por la autoridad.

5.6. FACULTADES DE COMPROBACIÓN.

Como se mencionaba en los apartados anteriores, el sistema tributario nacional descansa en el principio de autodeterminación, de tal suerte que con fundamento en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, nace la obligación para el contribuyente de autodeterminar los tributos a su cargo, cuando se actualicen los hechos imponibles y generadores referidos en la ley, debiendo calcular y enterar el tributo respectivo según los efectos fiscales de cada acto y su naturaleza jurídica, quedando a salvo las facultades de la autoridad fiscal para verificar que cada uno de los contribuyentes cumpla cabalmente sus obligaciones, según lo mandaten las leyes fiscales, lo anterior a través del ejercicio de sus facultades de comprobación.

Sobre este punto, las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se encuentran reguladas en el catálogo descrito por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, resultando las de mayor importancia las descritas en las fracciones II, III y IX, las cuales corresponden a las revisiones de gabinete, visitas domiciliarias y las revisiones electrónicas de la contabilidad del contribuyente, sin embargo, son de interés para este trabajo solo las referidas en las primeras dos fracciones señaladas.

Por su parte, las facultades de comprobación tienen la finalidad de verificar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales a cargo de los contribuyentes y en caso de advertir inconsistencias poder determinar las contribuciones omitidas

de pago, la comisión de delitos fiscales o servir para proporcionar información a diferentes autoridades de naturaleza tributaria.

Estas facultades de comprobación de forma natural y lógica se entienden dirigidas a los sujetos pasivos de la relación jurídica-tributaria, como los contribuyentes directos de las contribuciones o responsables solidarios, sin embargo, también pueden ejercitarse estas facultades a cargo de terceros relacionados con ellos.

En la inteligencia de los párrafos que anteceden, una de las consecuencias que se pueden generar en caso de que la autoridad hacendaria advierta un incumplimiento de las disposiciones fiscales, atribuible al contribuyente, será la determinación de contribuciones omitidas a través de un crédito fiscal al que tendrá derecho de cobro el Estado, como sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, sin embargo, puede suceder que la autoridad fiscal no advierta incumplimiento alguno y sus facultades de comprobación terminen sin manifestación alguna, confirmando el correcto actuar fiscal del contribuyente.

No es óbice mencionar que el propio artículo en comento refiere que las facultades de comprobación pueden ser ejercidas de forma simultánea o sucesiva, sin embargo, las consecuencias de esto serán que la autoridad únicamente podrá determinar un solo crédito fiscal por el mismo periodo, contribución y carácter revisado.

En los siguientes apartados se analizarán brevemente aspectos relevantes de las visitas domiciliarias y las revisiones de gabinete, como dos de las tres facultades de comprobación de mayor importancia actualmente, sin que se haga un análisis específico y detallado de éstas o bien se tomen en consideración todos los supuestos aplicables a dichas facultades, partiendo que éstas se analizarán presumiendo se trata de contribuyentes personas físicas o morales sujetas a la jurisdicción del Estado y cuyas actividades no se encuentran en la actividad

financiera o entre partes relacionadas, a efecto de obviar las reglas específicas que les asisten a éstas.

5.7. VISITA DOMICILIARIA.

Sin duda alguna esta facultad de comprobación por décadas fue la herramienta de fiscalización por excelencia de las autoridades fiscales, lo que se advertía no solo de la cantidad de visitas que se llevaban a cabo en cada ejercicio fiscal, sino en un mejor y mayor tratamiento legislativo respecto a las reglas procesales que rigen el inicio, desarrollo y conclusión de ésta, sin embargo, hoy en día se ha reducido la aplicabilidad de esta facultad por ser aquella que requiere de mayores recursos humanos y materiales para llevarse a cabo, pudiendo obtenerse el mismo resultado a través de diversa facultad que no represente elevados costos para la autoridad hacendaria.

No obstante lo anterior, las visitas domiciliarias son la facultad de comprobación de mayor importancia pues su desarrollo implica una excepción a la inviolabilidad del domicilio de las personas en su calidad de contribuyentes, derecho consagrado en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Esta facultad de comprobación inicia con una orden de visita en el que se inserta el mandamiento de autoridad por el cual se funda y motiva los elementos en los que se sustenta el inicio de esta comprobación, asimismo en ella se indicaran los impuestos y los ejercicios a revisar.

La visita domiciliaria deberá de llevarse a cabo y ser notificada (orden de visita) en el domicilio fiscal del contribuyente, sin embargo, su desarrollo podrá realizarse en los diversos lugares que hayan sido asentados en la orden, como sucursales, oficinas o locales del contribuyente visitado. Dicha orden de visita deberá de ser notificada al propio contribuyente o a su representante legal.

Sin hacer del presente apartado un análisis minucioso de todos los detalles y características propias del desarrollo de las visitas domiciliarias, es importante enfatizar que la obligación de los contribuyentes frente a ésta será permitir a los visitadores el acceso al domicilio fiscal, señalar el área o lugar en donde podrá desarrollarse la visita, así como poner a disposición de las autoridades la contabilidad y todos los documentos relacionados con aquella.

La contabilidad ofrecida por los contribuyentes nunca podrá salir del domicilio fiscal de éste, pero si podrá asegurarse o reproducirse a través de medios digitales o bien sacarle copias a ésta para su consulta, fuera del domicilio del contribuyente.

Durante el desarrollo de la visita domiciliaria, los visitadores habilitados para llevar a cabo las diligencias podrán levantar actas debidamente circunstanciadas, es decir, señalando correctamente las condiciones de modo, tiempo y lugar, en las que hayan advertido hechos u omisiones detectados por su análisis. Al respecto, podrán levantarse todas las actas parciales que se consideren necesarias, sin que haya un límite para ello, salvo que se levante el acta final, para estos casos, una vez levantada dicha acta no podrá levantarse posteriormente actas parciales o complementarias.

Un momento procesal previo al levantamiento del Acta Final, lo constituye el levantamiento de la Última Acta Parcial (UAP), a través del cual la autoridad hacendaria hace del conocimiento al contribuyente los hechos u omisiones que advirtió y que pudieran entrañar el incumplimiento de obligaciones fiscales. Una vez notificada la UAP, el contribuyente contará con 20 días para presentar documentos que puedan valorarse para desvirtuar lo referido por la autoridad, acudir a un Acuerdo Conclusivo ante la Procuraduría de Defensa del Contribuyente o interponer el medio de defensa que considere oportuno para evitar consentir los actos referidos en la UAP.

Agotadas las etapas procesales anteriores, en aquellos casos en los que el contribuyente no hubiese optado por la interposición de medio de defensa o Acuerdo Conclusivo, la autoridad fiscal realizará el levantamiento del Acta Final, la cual será notificada con las mismas formalidades que la orden de visita al contribuyente y, una vez realizada la notificación, la autoridad fiscal cuenta con un plazo de 6 meses para emitir y a su vez notificar la resolución en la que determine un crédito fiscal, siendo éste la determinación o resolución final susceptible de ser impugnado a través del Recurso de Revocación o Juicio Contencioso Administrativo Federal.

5.8. REVISIÓN DE GABINETE.

A diferencia de las visitas domiciliarias, las revisiones de gabinete se llevan a cabo por la autoridad hacendaria en sus oficinas, por lo que ésta requiere del contribuyente la presentación de los documentos fiscales y todos aquellos documentos con los que acredite el cumplimiento a las disposiciones fiscales de los conceptos y periodos que sean objeto de revisión.

Como se señalaba en el apartado anterior, la visita domiciliaria requiere que la autoridad destine un número considerable de recursos materiales y humanos para llevar a cabo la facultad de comprobación que permite revisar la contabilidad y documentación del contribuyente en su domicilio fiscal, lo que se reduce significativamente a través de la práctica de revisiones de gabinete, pues los costos en los que incurre la autoridad son mucho menores, además de que el contribuyente está vinculado a dar cumplimiento a los requerimientos de información formulados por la autoridad.

Lo anterior ha impuesto a la revisión de gabinete como la facultad de verificación más utilizada en los últimos años para llevar a cabo la fiscalización de aquellos contribuyentes de los que se considere o se advierta, que no han dado cumplimiento a las disposiciones fiscales en las que se han colocado por el

ejercicio ordinario de sus actividades, realizar el hecho generador e imponible o su deber de informar a éstas alguna situación de hecho, modo o lugar, situaciones que se verificarán dentro de las instalaciones de la autoridad hacendaria.

Tal y como sucede con la revisión domiciliaria, el inicio de la revisión de gabinete suspende la caducidad de las facultades de la autoridad, asimismo, la revisión de gabinete constituye una facultad reglada, por lo que deberá de regirse por un procedimiento especial y debidamente regulado en el Código Fiscal de la Federación.

Esta facultad de comprobación inicial con un oficio de requerimiento de información y documentación, según lo dispone el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, en el que la autoridad señalará aquella que deberá de ser presentada en sus oficinas, sin perjuicio de que el contribuyente pueda ser requerido de más información a través de diversos requerimientos.

Una distinción sustancial de este tipo de revisiones, es que en este procedimiento no se levantan actas parciales, como en la visita domiciliaria, sino que se notifican oficios, con calidad idéntica a las ya mencionadas, mismos que deberá desahogar el contribuyente a través de escritos para obtener una respuesta de la autoridad fiscal, respecto las consideraciones que se responden o solventan.

Como se mencionó en un inicio, esta facultad de comprobación no requiere el destino de recursos materiales y humanos como lo suponen las visitas domiciliarias, por lo que la notificación del oficio de requerimiento de información y documentos, por regla general se llevan a cabo a través del buzón tributario del contribuyente.

Cabe señalar que existen diferentes tipos de documentos e información con las que cuenta un contribuyente que forman parte de su contabilidad y de aquellos otros que se suman para dar sustento a sus operaciones, por lo que hay 3 plazos

referidos en la ley en los que el contribuyente puede colocarse para exhibir la información solicitada por el fisco; **(i)** exhibición inmediata, **(ii)** 6 días y **(iii)** 15 días, lo anterior atendiendo a la complejidad que pueda resultar para el contribuyente hacerse de la información o solicitarla del archivo en el que se encuentren. Teniendo siempre el derecho los contribuyentes de solicitar una ampliación de 10 días para cumplir con los requerimientos de información, cuando éstos sean de difícil obtención.

Una vez que la autoridad analizó toda la información y documentos ofrecidos por los contribuyentes, dentro de sus propias instalaciones y oficinas, la autoridad puede determinar la existencia de algún incumplimiento de las disposiciones fiscales, por lo deberá de emitir un Oficio de Observaciones (ODO), símil de la UAP en la visita domiciliaria, sin embargo, la naturaleza de este acto administrativo es sólo la de un oficio, por lo que se constituye en un acto que puede ser materia de impugnación por sí mismo.

Una vez notificado el ODO, el contribuyente cuenta con 20 días para aportar mayores pruebas a la autoridad para desvirtuar la omisión referida o desvirtuar los hechos manifestados por la autoridad fiscalizadora, teniendo a su disposición la posibilidad de promover un Acuerdo Conclusivo en la Procuraduría Federal de Derechos de los Contribuyentes. Debe de señalarse que al igual que la visita domiciliaria, la revisión de gabinete tiene una duración de 12 meses, contados a partir del primer requerimiento de información y documentos realizado al contribuyente.

En aquellos casos que el contribuyente no desvirtuó las observaciones realizadas por la autoridad, ésta contará con un plazo de 6 meses para emitir y notificar la resolución en la que se determine un crédito fiscal, este plazo se empezará a contar a partir del día siguiente al que se venza el plazo de 20 días previos para dar respuesta o desvirtuar el oficio de observaciones notificado al contribuyente.

5.9. MOMENTO DE REVISIÓN DOCUMENTAL EN LA VISITA DOMICILIARIA Y REVISIÓN DE GABINETE.

Una vez que contamos con un contexto previo que nos permite advertir algunos de los detalles distintivos bajo los cuales se llevan a cabo las visitas domiciliarias y las revisiones de gabinete, para efectos de vincularlas con la jurisprudencia materia de análisis en el presente trabajo, debemos determinar el momento específico en el que el contribuyente se encuentra en la obligación de aportar información y documentos a la autoridad fiscal para su revisión y valoración.

Iniciando por las visitas domiciliarias, estas resultan ser una facultad de comprobación que se realiza en el domicilio de los contribuyentes, por lo que puede presumirse que la información y documentación requerida por la autoridad fiscal, que se señala expresamente por el impuesto y ejercicio a revisar según lo asentado en el acta de notificación de inicio de la visita, con fundamento en el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, una vez que los verificadores de la autoridad fiscal cuentan con un área de trabajo y han quedado resueltos los formalismos procesales previos correspondientes a la notificación del inicio de la visita domiciliaria, el contribuyente está vinculado y en aptitud de exhibir toda su documentación contable y aquella adicional que le de sustento.

Por lo tanto, los contribuyentes cuentan con la obligación de presentar la información, una vez que hayan sido debidamente notificados del acta de inicio de la visita domiciliaria, debiendo dejar a disposición de la autoridad fiscal, toda la información que obre en su poder, de manera natural, no debería de haber un requerimiento adicional de información para el contribuyente.

Una vez que los contribuyentes hayan entregado toda la información, esta será revisada en el propio domicilio fiscal del contribuyente, por los visitantes que hayan sido designados para el desarrollo de la visita, sin embargo, contrario a lo que se establece en el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, éstos solo tienen la facultad de asentar los hechos en las actas que ellos elaboren, así como

indicar toda la información que fue puesta a su consideración, pero ellos solo son auxiliares de la autoridad fiscal y no pueden suplirla en sus funciones de valoración probatoria.

En consecuencia, es incorrecto que se considere que los visitadores fiscales pueden determinar la situación del contribuyente, en definitiva, pues será la autoridad fiscal en el plazo de 6 meses, después de terminada la facultad de revisión formal, para que se emita una determinación que traiga consigo la constitución de un crédito fiscal por la omisión de pago de contribuciones.

En adición a lo anterior, otro momento para aportar información a la que queda vinculado el contribuyente, nace con la notificación de la última acta parcial, esta es revisada por los visitadores y analizada por la autoridad fiscal, dos momentos procesales distintos para determinar en qué momento resulta aplicable la jurisprudencia analizada en el presente trabajo, sin embargo, para este punto toda la información que aporte el contribuyente deberá de satisfacer el requisito de “fecha cierta”.

Por su parte, la revisión de gabinete es mucho más sencilla para establecer este punto, pues al quedar los contribuyentes obligados a presentar la información y sus documentos en las oficinas de la autoridad fiscal, ésta última ya es la facultada para analizar la idoneidad y el alcance de todas las pruebas. Enfatizando que su revisión se efectuará durante el plazo de 12 meses con el que cuenta la autoridad para verificar el cumplimiento de disposiciones fiscales a cargo del sujeto revisado, por lo que toda la información que presenten deberá de cumplir con el requisito de “fecha cierta”.

Misma razón resulta aplicable a la visita domiciliaria, pues la revisión de su documentación se efectuará durante los 12 meses posteriores a la notificación del acta de inicio de las facultades de verificación y, a su vez se analizarán sin que haya un procedimiento abierto a favor del contribuyente, durante el plazo de 6

meses para determinar el crédito fiscal correspondiente, tanto para la visita domiciliaria, como para la revisión de gabinete.

Sin embargo, para efectos de la jurisprudencia relacionada con el presente trabajo, se entiende que los contribuyentes, durante el plazo de los 12 meses en el que se llevarán a cabo las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales, deberán aportar todos los documentos privados con los que cuenten con la distinción de cumplir con el requisito de “fecha cierta”.

5.10. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DERIVADOS DE LAS FACULTADES DE REVISIÓN.

Continuando con el breve análisis de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, existen algunos procedimientos que derivan o surgen en paralelo de las facultades de comprobación contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, cuya finalidad es determinar la sustancia económica de una operación para contrastarla con los efectos fiscales que se le hayan otorgado y en consecuencia redefinir y restablecer dichos efectos generados por el contribuyente, destacando las facultades y procedimientos descritos en los artículos 5-A y 69-B del multicitado Código.

5.11. NORMA GENERAL ANTI-ABUSO.

Como su nombre lo refiere, estas normas son especialmente diseñadas e introducidas en la legislación tributaria a efecto de prevenir y limitar actos o comportamientos que los contribuyentes realizaban de manera sistemática, identificados plenamente por la autoridad fiscal, los cuales causan un perjuicio al fisco federal, al inhibir la recaudación o anularla a través de la solicitud de deducciones autorizadas valiéndose del fraude a la ley fiscal.

La facultad que describe el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, deriva del ejercicio de facultades de comprobación previas, efectuadas por la autoridad (visita domiciliaria o revisión de gabinete) a través de la cual el SAT presume que un contribuyente llevo a cabo actos jurídicos carentes de razón de negocio, es decir, que el beneficio económico razonablemente esperado fue menor al beneficio fiscal real que se obtuvo de las operaciones analizadas; dejando en posibilidad a la autoridad fiscal de recharacterizar la operación y corregir los efectos fiscales que le correspondan conforme a derecho.

Esta facultad se lleva en paralelo a las facultades de comprobación previamente referidas, pues la autoridad deberá de notificar al contribuyente los hechos que puedan encuadrar en esta hipótesis a través de la UAP o el ODO, según corresponda, ya que la autoridad fiscal no podrá desconocer los efectos fiscales de los actos jurídicos hasta en tanto notifique debidamente al contribuyente para respetar su garantía de audiencia y éste pueda aportar las pruebas para desvirtuar la presunción originada por la autoridad o en su caso, solicitar la opinión al órgano técnico colegiado, conformado entre el SAT y la SHCP en la que se determine la aplicación de dicho artículo, al verificarse que las operaciones materia de análisis no gozan de razón de negocio.

Asimismo, la autoridad fiscal presumirá que una operación no goza de razón de negocio, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pueda obtenerse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos, cuando ello hubiera supuesto un efecto fiscal más gravoso para el contribuyente, motivo por el cual decidió hacerlo bajo una mecánica que no redujera sus ingresos, pero si, su carga fiscal.

Si bien es cierto no existe una definición específica en el Código para determinar que debe de entenderse como beneficio razonablemente esperado, si se realiza un acercamiento de una de sus acepciones, la cual refiere a que los actos de los contribuyentes deben de encaminarse siempre a generar un ingreso, reducir un

costo, aumentar el valor de los bienes o mejorar su posicionamiento en el mercado; caso contrario no habría razón de ser de las operaciones que se realicen.

Las consecuencias directas de la aplicación de esta cláusula general anti-abuso, después de ser debidamente notificada al contribuyente y una vez obtenida la opinión favorable del órgano colegiado respectivo, será que la autoridad podrá desconocer los efectos fiscales que un contribuyente otorgó a diversos actos jurídicos, para recharacterizarlos y ajustarlos a los efectos fiscales reales y correctos, los cuales por lógica misma del procedimiento son en perjuicio y a cargo del contribuyente.

5.12. MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES.

Por lo que respecta a la materialidad de las operaciones, solo como breve referencia a las facultades de la autoridad y al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, éste podrá iniciarse cuando la autoridad fiscal advierta que un contribuyente ha emitido CFDI, sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar los servicios o producir los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que los contribuyentes se coloquen en la hipótesis de no localizados; todo lo anterior podría traer la consecuencia directa que la autoridad presuma la inexistencia de esas operaciones, aun y cuando se hayan emitido al amparo de un documento fiscal oficial como lo es un CFDI, cuya certificación la realice el propio SAT o una empresa autorizada para ello.

Los hechos advertidos por la autoridad serán notificados al contribuyente a través de su buzón tributario, la página de internet del SAT o por el Diario Oficial de la Federación, la idea principal es que no exista forma por la que un contribuyente desconozca el inicio del procedimiento por el que la autoridad lo está señalando como empresa que factura operaciones simuladas.

Sin analizar el procedimiento y los plazos que se definen por la ley para llevar a cabo éste, para efectos del presente trabajo nos interesa saber que las consecuencias jurídicas de no desvirtuar las presunciones realizadas por la autoridad fiscal serán colocar al contribuyente en una llamada lista negra emitida por el SAT, la cual tiene los efectos de generar desconfianza en perjuicio del contribuyente para con toda la sociedad y los interesados que hayan celebrado actos jurídicos con aquel, así como diversos efectos penales.

Por su puesto se regula también el procedimiento que deberán de cumplir los contribuyentes que hayan celebrado actos jurídicos con uno diverso que aparezca listado como contribuyentes que no desvirtuaron en el procedimiento del artículo en comento, las presunciones de la autoridad, pues en estos casos se desconocerá la existencia y los efectos fiscales que produjeron los CFDI emitidos por el contribuyente listado, salvo prueba en contrario a cargo del contribuyente relacionado, el cual deberá de acreditar la materialidad de los servicios prestados o bienes adquiridos.

En la inteligencia del párrafo que antecede, los contribuyentes que hayan deducido operaciones simuladas serán todas aquellas relacionadas con las que previamente fueron listadas como empresas que facturan este tipo de operaciones, salvo prueba en contrario, exigiendo al contribuyente acreditar ante la autoridad que la operación contenida en el CFDI se materializo en la vida real y tuvo efectos fácticos visibles, cuantificables y medibles.

5.13. ESCENARIO FISCAL.

Se enfatiza al lector que los apartados previos solo buscan ser una referencia simple, breve y sucinta las facultades de las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de las obligaciones y disposiciones fiscales a cargo de los contribuyentes, ya sea a través de sus facultades de gestión, de comprobación o

diversos mecanismos y procedimientos especiales, sin hacer un análisis extensivo de todas sus características, ni de sus aspectos procesales o sustantivos relevantes, sino un punto de apoyo con el cual dar contexto a la esencia que se busca transmitir con el presente trabajo, nutriendo ese apartado teórico previo para determinar con posterioridad los pros y contras que ha traído la aplicación de la jurisprudencia materia de análisis.

Por su parte, se advierte que la autoridad fiscal cuenta con una amplia gama de herramientas, instituciones y procedimientos regulados en la propia legislación secundaria, Código Fiscal de la Federación, que le permite verificar las operaciones de los contribuyentes, pues cada uno de ellos busca acreditar un elemento o finalidad distinta, como lo es que los documentos tengan “fecha cierta” para surtir sus efectos de manera plena frente a terceros, que los actos jurídicos llevados a cabo por los contribuyentes tengan una razón de negociación y que a su vez estos gocen de materialidad demostrable ante la autoridad, más allá del documento físico y de la información contenida en él.

Ello ha robustecido lo que se mencionaba en apartados anteriores, por lo que los asesores fiscales de los contribuyentes se vuelven un pilar para prevenir futuras eventualidades que puedan surgir por el ejercicio de las facultades de la autoridad fiscal, preparando todos los documentos y formalismos con antelación a que el contribuyente este bajo el supuesto de ser fiscalizado, interiorizando en los una cultura fiscal, en la que si no se preparan sus operaciones, documentos y actos jurídicos para ser sometidos a todas las facultades de aquella, se correrá un riesgo fiscal significativo y con ello posibles efectos nocivos pecuniarios, reputacionales y penales, para el contribuyente incumplido.

Sin embargo estas facultades se han implementado de manera desmedida y han supuesto una carga administrativa enorme para el contribuyente, lo que afecta la propia naturaleza de las operaciones de una empresa o de una persona física, pues se deja de lado la mecánica natural de las operaciones que se pueden

realizar en el día a día, en las que la sustancia económica lo es todo y los aspectos procesales o formalismos se dejan en segundo plano, rescribiendo los papeles de este escenario y volviendo protagonistas a los elementos secundarios o de forma, por encima de la propia esencia de los negocios, de su naturaleza jurídica, idoneidad y sustancia económica.

Lo anterior basado en la perpetua concepción de las autoridades fiscales de que los contribuyentes actúan en la forma en la que lo hacen con el fin último de perjudicar al Fisco y beneficiarse según sus intereses y, dado que acreditar ello sería una labor titánica, configuraron una robusta, compleja y extensa red basada en presunciones y ficciones legales de naturaleza fiscal, así como la implementación de principios de otras materias, para arrojar la carga de la prueba al contribuyente, con la finalidad de continuar verificando el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

6. SIMULACIÓN TRIBUTARIA.

Hasta este punto de la investigación se ha señalado que los particulares, al ser sujetos del derecho privado, no tiene la obligación natural de volver públicos todos los actos jurídicos en los que participen, salvo que la ley así lo disponga o que dichos actos pueda traer como consecuencia directa la afectación de las esferas jurídicas de dos o más personas, terceras ajenas al acto mismo, sin embargo, esto último se deja siempre al arbitrio del contribuyente para su realización, a efecto buscar dotar de certeza y seguridad jurídica a las partes intervinientes, así como garantizar los efectos del acto jurídico llevado a cabo, el cual en la mayoría de las veces se materializa en un contrato o un convenio y éste a su vez se inserta físicamente en un documento digital o físico que permita su análisis y reproducción posterior.

Por su propia naturaleza, estos actos son modificados a placer de los sujetos que intervienen en su creación, por lo que se advierte que cualquier elemento que los

integre, puede ser modificado a interés de aquellos, exceptuando los documentos que fueron elevados a categoría pública y se les doto de fecha cierta como lo son **(i)** los que fueron pasados ante la fe de una autoridad administrativa que verificó su contenido y lo registró para ser consultable por cualquier interesado, **(ii)** los que se sometieron ante la fe de un fedatario público que constató la información contenida en el documento y las firmas estampadas en él, desde el momento que certifica su cotejo y **(iii)** por la muerte de unos de los intervinientes, pues se entiende que el documento elaborado no puede ser alterado al no poder disponer de nueva cuenta con el consentimiento del finado a través de un signo distintivo como lo es su firma autógrafa.

Ahora bien, estas modificaciones pueden consistir en un común acuerdo al que lleguen las partes, para simular un acto respecto a la totalidad de su contenido o respecto a alguno de sus elementos esenciales, como lo es la fecha en la que se llevó, elaboró o ejecutó; modificando ésta para lograr ajustar sus efectos a los intereses de los intervinientes en el acto, pudiendo ser una razón, la obtención de un beneficio fiscal en perjuicio del Estado.

Sin embargo, al ser complejo que las autoridades puedan determinar los motivos por los cuales un particular simula un acto, se crean diversas figuras jurídicas para estar en condiciones de analizar diversos elementos objetivos que permitan robustecer la idea de que los actos fueron simulados o alterados para un fin específico e ilegal, o bien, contrario a la esencia de la norma que los rige.

Al respecto el término simulación de actos nace en la doctrina civil y se define en el Código Civil Federal, refiriendo el artículo 2180, que será simulado un acto cuando las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o se ha convenido entre ellas; ajustando esta definición al tema que nos interesa en el presente trabajo, esta simulación recaerá en la fecha en la que se manifiesta se llevó a cabo un acto jurídico y éste se plasmó en un documento.

Bajo este supuesto se hace énfasis en lo analizado en el primer apartado del presente trabajo, al ser conscientes que un hecho referido en un enunciado o un documento, no podrá ser conocido por terceros, sino sólo por los sujetos intervinientes o testigos del acto mismo; por tanto las autoridades no podrán tener la certeza de que las cosas sucedieron en la forma en la que fueron señaladas o plasmadas en los documentos que los particulares ofrecen como pruebas, pues el hecho en sí, no volverá a suceder, pero si pueden allegarse de una serie de pruebas que de manera adminiculada puedan robustecer la idea de que ello sucedió en los términos en los que las partes manifestaron que sucedió, convalidando las circunstancias de modo, tiempo y lugar referidos, así como la propia consecuencia jurídica regulada en las disposiciones fiscales.

Por lo anterior, es sumamente sencillo para los particulares convenir en simular un acto, tomando en consideración que este no podrá acreditarse o materializarse de nueva cuenta, sino que solo será valorado por terceros según como sea manifestado y probado por diverso medios probatorios, dándole al documento mismo una apariencia de real y veraz, pero sin contener información verídica, al ser producto de un hecho falso.

Ahora bien, una distinción doctrinal refiere que los actos pueden simularse de manera relativa, al verificarse la existencia de un acto que es diverso al que se señaló en el documento por las partes, o bien, la simulación absoluta, en el que no se materializó servicio o entrega bien alguno que vinculará a las partes, sino que lo anterior solo se plasmó en un documento al que se le busca dar efectos jurídicos y específicamente fiscales. Se enfatiza que la “fecha cierta” de un documento recae en el elemento accidental de éste, solo por lo que respecta a la fecha de su elaboración, más no en su contenido, pues para ello como se explicaba, la autoridad cuenta con diversas facultades para verificar no solo la “fecha cierta” de éste, sino también su materialidad y su vinculación con una operación que goce de razón de negocios, basándose para ello en presunciones y ficciones legales.

6.1. PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES.

La autoridad fiscal cuenta con información específica que se genera por el propio contribuyente que utiliza las herramientas que dispuso la autoridad para uso de todos los sujetos de la jurisdicción del Estado, así por ejemplo, un contribuyente al celebrar un acto jurídico podrá reflejarlo válidamente con la elaboración y timbrado de un CFDI, en el que si bien no se reconocen las condiciones en las que se llevó la operación, si se determinan elementos que pueden ser indicios para identificar las características de la operación efectuada, como el concepto señalado en el CFDI, el monto y la fecha de elaboración de éste; asimismo tendrá a su disposición toda la información que el contribuyente carga a las bases de datos de la autoridad fiscal al dar cumplimiento a sus diversas obligaciones de presentar declaraciones informativas o propias del ejercicio de impuestos directos o indirectos.

Toda esta información es sumamente valiosa para la autoridad, pues de ella puede extraer elementos cuantitativos y cualitativos de las operaciones de los contribuyentes, distinguir patrones de conducta y seleccionar subgrupos en los que actúen los contribuyentes en el ejercicio ordinario de sus actividades, así como el tipo de ingreso que obtengan, a efecto de advertir posibles anomalías en el cumplimiento a disposiciones de carácter fiscal, pudiendo focalizar sus facultades de comprobación a aquellos contribuyentes que generan datos inusuales o contradictorios al constatar la información extraída de los documentos que emiten y aquellos que son declarados por el contribuyente.

De lo anterior se advierte que la autoridad fiscal no cuenta con toda la información para determinar de forma fehaciente que el contribuyente actúa fuera del marco ordinario de su actividad, o bien, incumple con las disposiciones fiscales a su cargo, sin embargo, si puede adminicular una serie de pruebas que le permitan sospechar bajo una razón suficiente que el contribuyente pudo haber omitido el pago de impuestos o no ha cumplido a cabalidad con sus obligaciones tributarias.

De tal suerte de las presunciones legales son la herramienta jurídica y la vía por medio de las cuales la autoridad fiscal podrá otorgar consecuencias jurídicas a situaciones en las que se coloque el contribuyente deducidas del análisis de los hechos relacionados con éste, haciendo las veces de una prueba artificial que permite a la propia autoridad hacerse de un criterio jurídico valido para considerar la existencia de hechos que no le constan, pero al prejuzgar su existencia los considera la aproximación más viable de cómo sucedieron las cosas.

Las presunciones por regla general se establecen por la propia legislación, de las que se advierte que se constituyen por derivar de un hecho conocido otro desconocido, que puede no ser verdadero, pero que su grado de certeza es tan elevado que la idea contraria requerirá de probanzas para desvirtuarla. Así pues, a manera de ejemplo de una presunción contenida en la legislación, resulta aquella que establece que la posesión presume la propiedad, para este caso, cuando una persona saca de su bolsillo un teléfono celular, tiene acceso a la contraseña y lo manipula a voluntad, se deduce naturalmente que no solo el teléfono está bajo su posesión (hecho conocido), sino que éste a su vez es de su propiedad (hecho desconocido), pues pensar lo contrario requeriría de pruebas para romper la relación lógica de los hechos advertidos respecto de aquellos que se presumen como ciertos o viables.

Sin embargo, las presunciones legales en materia tributaria, aunque siguen la misma lógica, resultan más complejas de analizar por los efectos que producen en perjuicio de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, por un lado la autoridad fiscal considerará como cierto un hecho al cual arribo de un análisis lógico de los elementos de información con los que contaba, sin embargo, ello a su vez configura un intercambio de las cargas probatorias a cargo del contribuyente para demostrar que la presunción a la que arribo la autoridad es contraria a la realidad.

Un ejemplo de presunción en materia tributaria se comentó en un apartado anterior, corresponde al procedimiento del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, para aquellos casos en los que un contribuyente sea identificado como empresa que factura operaciones simuladas, todos los terceros ajenos que hayan celebrado operaciones con el primero, se verán afectados, pues la autoridad presumirá que sus operaciones carecen de materialidad, es decir, nunca fueron realizados ni llevados a cabo en el mundo fáctico, pues el hecho conocido es que en dichas operaciones, una de las partes se ha dedicado a facturar operaciones simuladas, mientras que el desconocido es, sí la operación que vincula a los contribuyentes también fue simulada o no, pero existen indicios válidos para considerar a esta bajo el mismo supuesto, es decir, presumir su inexistencia.

Para estos casos la autoridad fiscal configura la presunción en perjuicio del contribuyente y traslada la carga probatoria a éste para que acredite en un plazo determinado, que la operación que realizó con el contribuyente EFO, si tiene materialidad y se llevó a cabo conforme la documentación que le da soporte.

Cabe destacar que, si bien es cierto, la autoridad hace uso de presunciones para iniciar procedimientos específicos, la presunción admite prueba en contrario, sin embargo, la carga corresponderá al interesado en que se elimine el hecho presumido.

En ese orden de ideas las presunciones en materia tributaria se encuentran en la legislación fiscal, sin embargo, su esencia es una deducción lógica que se sigue de la conexión natural de hechos e indicios que vuelven viable una realidad o un hecho, el cual está establecido como consecuencia jurídica final de la presunción legal.

Sin embargo, otro tipo de figuras jurídicas lo constituyen las ficciones legales, que pueden definirse como la asignación de atributos a situaciones o cosas para

volverlas sujetas de derechos o bien poder valorar sus efectos jurídicos en una realidad y caso concreto. Estas ficciones por sí mismos surgen de un común acuerdo del colectivo social y sirven como técnica legislativa.

La ficción más representativa resulta el propio Estado, cuyas cualidades no permiten verlo, tocarlo o advertir su presencia, sin embargo, se crea una construcción social a su alrededor para dotarlo de atributos jurídicos y poder configurar consecuencias jurídicas validas relacionadas con él.

La ficción legal por sí sola no genera un beneficio o perjuicio a la sociedad, pero si crea vinculatoriedad entre entes e ideas abstractas para materializarlas en la realidad y casos concretos.

Esta distinción de presunciones y ficciones legales es importante para la presente investigación, pues la autoridad fiscal hace uso de estas figuras como elemento de enlace para iniciar sus facultades de gestión o fiscalización, arrojando la carga de la prueba al contribuyente, obligándolo a desvirtuarla, so amenaza de generar un perjuicio de materia tributaria en su esfera jurídica.

6.2. LA ELUSIÓN Y EVASIÓN TRIBUTARIA.

Otro de los elementos que entran en juego para determinar la simulación tributaria, es saber si nos encontramos ante actos que configuran elusión fiscal o bien se encuentran en la evasión fiscal, la primera de ellas hace referencia a una mecánica de actuación que busca rodear o esquivar la aplicación de una norma fiscal evitando con ello una reducción a los ingresos del contribuyente, mientras que la segunda constituye una violación formal a las normas tributarias, sin embargo se oculta tanto el hecho generador como sus efectos fiscales para evitar que la autoridad fiscal sea conocedora de ello, manteniéndola en el engaño para no requerir el cumplimiento obligatorio a cargo del contribuyente de las

disposiciones fiscales que hubiera tenido que cumplir para el pago de las contribuciones generadas a su cargo.

Por su parte un contribuyente puede efectuar actos de elusión fiscal cuando realiza una serie de actos específicos que le permiten celebrar y ejecutar el acto jurídico deseado, con todos sus efectos, aplicando una legislación o supuesto diverso de la norma, derivado de actuaciones previas que prepararon al acto y su contexto, lo que da lugar a evitar el supuesto de hecho de la norma tributaria sin alterar el fondo de la operación misma.

Esta figura se vincula con la economía de opción o economías fiscales, cuya esencia no busca perjudicar al Fisco o la recaudación a la que pueda acceder el Estado, sino que busca maximizar los beneficios de los contribuyentes en sus operaciones a través de mecánicas diversas, cumpliendo con las normas fiscales, pero minimizando su impacto económico, sin dejar de observar a su vez cualquier legislación aplicable. Comportamiento que guarda un sentido lógico funcional, pues resulta incongruente que se obligue a un contribuyente a optar por la vía que le cause una obligación fiscal más gravosa, frente a todas las opciones con las que cuenta para efectuar la misma operación deseada y que no establecen cargas tributarias mayores, sólo porque la primera representa y genera un mayor beneficio para el Fisco.

En ese orden de ideas, pensar en economías de opción no se traduce en incumplimiento del ordenamiento tributario, sino actuar bajo otros supuestos también contenidos en la norma con los que exista una conveniencia económica, todos ellos lícitos.

Caso contrario a la evasión fiscal, pues para estos casos el contribuyente actualiza el hecho generador y gesta la obligación tributaria, pero ésta la oculta a cualquier costa de la autoridad para que no lo vincule a su cumplimiento.

En resumidas cuentas, un contribuyente actúa bajo la finalidad de evasión fiscal a través de un comportamiento ilegal por el que no se obliga a cumplir con la norma tributaria, ocultando todos los elementos del nacimiento del tributo su cargo, incumpliendo dolosamente aquella, mientras que la finalidad de elusión fiscal se realizara con fines de un ahorro fiscal en el que se impidió el nacimiento de la obligación misma.

Cabe destacar que para materializar actos evasivos o elusivos, una de las mecánicas más utilizadas recae en el abuso de las formas, dado que los particulares rigen su propia relación jurídica bajo la regulación de derecho privado, pueden excederse en el uso de las formas en las que celebran sus actos para conseguir un resultado antijurídico que se traduzca en el no pago del impuesto, como lo es abusar de alterar la fecha de los documentos para darles efectos fiscales diversos a los que le hubieran correspondido por ley, dicho elemento accidental de las operaciones, integra la forma de éstas y es aquella de la que se abusa para logara la evasión o elusión fiscal.

Por otro lado, los contribuyentes pueden abusar del derecho que les reconoce la propia norma, pudiendo llevar al extremo éste para causar un perjuicio a terceros sin que haya una razón que lo justifique. Así pues, la norma tributaria será utilizada por el contribuyente excediendo sus facultades concedidas por la norma para sus propios fines, afectando la esfera judicial de terceros.

El último de estas mecánicas se define como fraude a la ley, en el que el contribuyente hace uso de diversos métodos de interpretación jurídica para buscar dotar de otro sentido a la ley, al que genuinamente se le otorgó por el legislador.

El fraude a la ley en materia tributaria busca evitar el pago del tributo, amparándose en el propio texto de las normas, sin embargo, bajo una interpretación contraria a su esencia y fines; lo que no debe de confundirse con la propia definición de elusión tributaria, pues aun y cuando ésta también se ampara

en las normas fiscales, la implementación de múltiples actos y diferentes caminos elegidos por el contribuyente, evitan que el tributo se cause, pero ello no se justifica por una interpretación que el propio contribuyente efectuó, sino de una mecánica de actos y hechos.

6.3. LA VALORACIÓN PROBATORIA DE LAS SIMULACIONES.

Derivado de lo anterior, existe una complejidad asociada a la demostración de los actos simulados, en específico para la autoridad fiscal, pues como se mencionaba anteriormente, ésta aun y cuando tiene a su disposición una serie de herramientas, instituciones y procedimientos que integran todo el sistema tributario, el número de contribuyentes es inhóspito comparado con los recursos materiales y humanos con los que cuenta la autoridad hacendaria para hacer frente a estas simulaciones, prevenirlas, identificarlas y sancionarlas.

Motivo por el cual se optó por la configuración de presunciones y ficciones legales expresamente definidas en la norma tributaria, que dieran un mayor campo de acción a las autoridades, generando una modificación de la carga probatoria a cargo de los contribuyentes, en principio. Sin embargo, ambas partes de la relación jurídico-tributaria deben de ser conscientes de los elementos que, de ser acreditados, robustecen una presunción legal o la eliminan por completo, con elementos objetivos, que permiten asumir un hecho como cierto según se acerca a un alto grado de veracidad.

Los tres elementos que se pueden acreditar y distinguir a una acto simulado lo constituyen **(i)** un acuerdo entre partes que se regula por el derecho privado, **(ii)** una notoria intención de variar la realidad y con ellos sus efectos legales y **(iii)** una afectación a terceras personas respecto de las cuales el acto impacta directa o indirectamente.

Sobre estos elementos, la autoridad deberá en principio de allegarse de toda la información con la cuenta y aquella que pueda proporcionar el contribuyente, pues como se manifestaba anteriormente, la autoridad fiscal aun y cuando goza de una base de datos muy amplia, alimentada por los propios contribuyentes, se ve limita a los aspectos fiscales de la operación, dejando de lado el contexto en el que se desarrolló la misma y todos aquellos documentos relevantes que definen las condiciones y términos en los que se resolvió; por su puesto mientras más información fiable se tenga, la autoridad podrá arribar a una decisión correcta de la situación jurídica del contribuyente.

Cabe precisar que el contribuyente deberán de ser capaz de identificar aquellas pruebas relevantes que en concreto apoyen la refutación de la presunción y la autoridad deberá aplicar un filtro probatorio que admita todas aquellas que sean idóneas en el caso en concreto, lo que bien podría logarse con una lista tazada de pruebas admisibles según la presunción de la que se trate, que si bien no es obligatoria de cumplir, si podría identificar pruebas que creen convicción en elementos de relevancia que serán materia de análisis.

Solo hasta que la autoridad fiscal tenga todos los elementos que hayan sido obtenidos de sus propia base de datos y aquellos aportados por el contribuyente, estará en aptitud para valorar aquellos para determinar si un acto fue simulado o no. Sin embargo, esta valoración probatoria deberá de realizarse con un grado de libertad superior.

Ante la complejidad natural de acreditar una simulación para la autoridad fiscal, las presunciones se tornan figuras jurídicas legítimas para la distribución de cargas probatorias, atemperando el rigor exigido para ésta, pues la norma ya otorga una presunción a su favor, la cual solo debe de robustecer o dejar que la contribuyente la desvirtué por completo. Sin embargo, resulta excesivo que la presunción torne inexistente o simulada un operación en materia fiscal reducida a su máxima expresión, obligando al contribuyente a tener que desvirtuar ello no solo con

pruebas idóneas, sino con pruebas con características especiales, como lo refiere la jurisprudencia de análisis, asignándole “fecha a cierta” a todos los documentos en los que haya participado y que reflejen sus operaciones, para valorarse por la autoridad dentro de sus facultades de comprobación.

Toda vez que la autoridad hasta este punto cuenta con todas las pruebas documentales que requiere, puede realizar una inferencia probatoria y establecer la hipótesis que resuelva, como es que sucedieron los hechos y se configuraron los actos jurídicos, determinando con un grado de veracidad si la inferencia es acorde a la presunción que se utilizó como punto de partida. Pero no solo ello, sino que la autoridad a su vez deberá de argumentar como medio de justificación, la decisión a la que arribe en caso de determinar que los actos son simulados y con ello accione el aparato Estatal para la cuantificación y cobro de posibles contribuciones omitidas en perjuicio del fisco.

Ahora bien, los últimos dos elementos que distinguen un acto simulado pueden ser materialmente probados y una vez efectuando ello, dar sustento al elemento subjetivo que vinculó a las partes a realizar la operación, en caso de que no se tenga una prueba de la cual derive lo segundo, pues en la mayoría de las ocasiones no hay registro probatorio del acuerdo de voluntades entre las partes, como pueden ser mensajes, correos o llamadas telefónicas.

De tal suerte que la autoridad deberá de realizar un argumento deductivo que ligue la presunción de origen, su inferencia probatoria y los datos analizados, para robustecer la presunción del primer elemento de la simulación, una notaría intención de las partes del alterar la realidad para, a su vez, alterar los efectos legales-fiscales que produjo la operación, lo que puede advertirse cuando ésta no tiene un enfoque en la sustancia económica, sino en la forma de la operación.

Asimismo, probar lo anterior también podrá lograrse de con pruebas adicionales, como periciales que demuestren la alteración de documentos o documentales

privadas en las que se advierta que no hay una relación lógica de la información contenida en ellos y aquella de la que se tiene registro en el mundo factico, es decir, que no se acredite la materialidad de éstas.

Por otra parte, una vez acreditada la simulación de una operación, la autoridad fiscal quedará obligada a recharacterizar esos actos y actualizar sus consecuencias jurídicas, las cuales en su mayoría se traducen en una omisión de pago de contribuciones omitidas a cargo del contribuyente.

Así pues, el tercer elemento de los actos simulados se acredita como una afectación a todo el sistema de recaudación fiscal que se destina a la prestación de servicios y bienes públicos, consecuencias perjudiciales que no son determinables, pero si asumibles por todas las personas sujetas a la jurisdicción del Estado.

Acreditados los dos últimos elementos referidos, es que se obtiene un grado de certeza y se robustece la presunción a favor de la autoridad fiscal para determinar que las personas realizaron actos simulados con los que de forma volitiva pretendía obtener un beneficio económico, en perjuicio del fisco, a través de documentos regidos por el derecho privado, cuyos derechos y obligaciones pueden determinar a voluntad.

Bajo esa tesitura, la autoridad la autoridad basa su investigación y actuar en presunciones y ficciones legales, de las que advierten e identifica indicios que le permiten considerar como cierto un acontecimiento, salvo prueba en contrario.

6.4. LA BUENA FE DE LA AUTORIDAD FISCAL.

En los últimos años se ha definido la importancia y el sentido del término, moral tributaria, a través de la cual los contribuyentes no solo son conscientes de su obligación para contribuir al gasto público como un acto solidario que propicia la

distribución de la riqueza y la manutención del Estado, sus instituciones, así como los bienes y servicios que se prestan a través de éstas, a su vez, esta moral tributaria es un reflejo directo de la forma en la que el Estado visibiliza su actuar y mantiene satisfechas las necesidades de su población, en la medida en la que ésta contribuye, de tal suerte que se crea un simbiosis en la que ambas partes comprenden su objetivo y cumplen con ello en mayor medida para satisfacción de la relación jurídico-tributaria.

Tomando en cuenta la bilateralidad que distingue a cualquier vínculo jurídico, pero en especial la trascendencia de aquella de naturaleza tributaria entre contribuyente y Estado debe de existir un principio de buena fe que rijan ésta, lo que propiciará el cumplimiento normativo de la materia.

Por su parte, el principio de buena fe es un concepto jurídico indeterminado, pero sirve para eliminar la arbitrariedad de las relaciones jurídicas, a sabiendas que ambas partes se vinculan por interés y compromisos mutuos, para fines previamente establecidos por la relación que los rige, que puede nacer de una fuente privada, como son los contratos o los convenios o por la ley misma. Sobre este punto debe de presumirse que los contribuyentes pagarán los tributos que les corresponda por el sistema de autodeterminación y a su vez el Estado hará correcto uso de aquellos para los fines establecidos por la norma.

Este principio de buena fe se ha materializado en nuestra legislación fiscal, por lo que el artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente determina expresamente que la actuación de todos los contribuyentes se presumirá de buena fe, por lo que corresponde a las autoridades fiscales acreditar lo contrario para demostrar la comisión de infracciones a las normas tributarias.

En ese orden de ideas ¿Cómo puede existir un principio de buena fe de los actos del contribuyente en materia fiscal y a su vez presunciones que colocan a sus operaciones como simuladas o inexistentes, dejando la carga de la prueba a

éstos? La respuesta que puede otorgar el suscrito, es que dicho principio se ha regulado de tal manera que, si bien es cierto, los actos del contribuyente se presumen realizados de buena fe, en caso de querer ser contrariados por la autoridad fiscal, éstos en todo momento permiten ofrecer prueba en contrario para desestimar las presunciones de la autoridad.

En la inteligencia del párrafo que antecede, ambas partes concurren en un procedimiento, no como contrarios sino como auxiliares de la obligación tributaria con intereses opuestos, buscando allegarse de la prueba plena que desvirtúe cualquier presunción que altere la relación jurídico-tributaria y traiga aparejada consecuencias jurídicas a cargo de cualquiera de ellas.

Sin embargo, ante un escenario global en el que la evasión y elusión tributaria se ha convertido en el deporte mundial de los contribuyentes, a su vez la autoridad fiscal ha hecho lo propio, al robustecer sus facultades de gestión y de comprobación, con presunciones y ficciones legales que reducen su carga probatoria, pero permiten ampliar su verificación normativa, lo que hoy en día se ha convertido en una lucha que ha erosionado la propia relación tributaria para ambas partes.

Derivado de lo anterior, debe de existir una correlación entre la satisfacción del pago del tributo, con la satisfacción de las necesidades de bienes y servicios públicos otorgados por el Estado, sólo así la cultura y moral tributaria volverá a ser simbiosis natural que regule la materia y el pago de contribuciones.

6.5. FECHA CIERTA Y SIMULACIÓN TRIBUTARIA.

Den análisis de todos los apartados analizados sobre este punto, se advierte que la figura jurídica de “fecha cierta” se institucionalizó en el sistema jurídico tributario como mecanismo para combatir la simulación tributaria, que distinguía el actuar de los contribuyentes, los cuales alteraban elementos accesorios de los

documentos en los que plasmaban actos jurídicos, que con posterioridad se verían reflejados en su contabilidad y éstos a su vez generarían efectos fiscales comúnmente beneficiosos a sus intereses y perjudiciales para el Fisco.

Sobre este punto, la autoridad fiscal valoraría los documentos privados que fueran aportados por un contribuyente durante el ejercicio de las facultades de comprobación, pero aquellos que no tuvieran “fecha cierta”, no les otorgaría el alcance y valor probatorio pretendido por los contribuyentes, presumiendo incluso que dichos documentos pudieran ser simulados, al considerar que la fecha fue alterada en su beneficio.

Para ello, el legislador sentó las reglas a través de las cuales podría otorgarse fecha cierta a los documentos privados que fueran elaborados por los propios contribuyentes o participaran en su celebración, siendo los más comunes, contratos y convenios que regularan actos jurídicos cuyos efectos fiscales representaran materia de análisis por parte de la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades, verificando que éstas cumplieran las disposiciones respectivas.

Por lo anterior, se definió que un documento privado obtendrá “fecha cierta” cuando sea vinculado con un procedimiento que permita su integración a un registro público, pudiendo ser verificable por terceros ajenos a la operación y ser materia de análisis por diversa autoridad administrativa que constatará que el documento mismo cumple con todos los requisitos de forma que hacen presumir su veracidad. Esta autoridad administrativa generará un registro del procedimiento por el cual verificó los elementos que sustentan la información contenida en éstos, entre ellas, dando certeza de la fecha en la que se llevó a cabo el acto o se puso a la vista para su registro.

Esta fecha asentada por la autoridad administrativa es inalterable, salvo resolución judicial o por un nuevo procedimiento del que se deje constancia y sirva para remplazar el registro previo, sin embargo, como suceden en el Registro Público de

la Propiedad y del Comercio, habrá un registro único y sobre de éste se realizarán las anotaciones respectivas para mantener la trazabilidad del acto o bienes vinculados con cada operación.

Otra de las formas que el legislador previo, es la certificación que pueda realizar un fedatario público, certificando actos o hechos a través de instrumentos especiales, cuya elaboración hacen prueba plena, por la investidura que se les otorga a dichos servidores, como los son los Notarios o Corredores Públicos.

Cabe aclarar que la fecha cierta de documentos privados que sean pasados ante la fe tanto de las autoridades administrativas, como de los fedatarios públicos, la constituirá aquella en la fecha en la que se inició el procedimiento para su certificación o validación, pues si los documentos fueron elaborados con anterioridad, ninguna de las instituciones o personas referidas, pueden dar fe de la fecha contenida en el documento, pues no les consta que en dicha fecha efectivamente se haya elaborado y firmado el documento, pero una vez puesto a su disposición, la fecha de presentación, si constituye una fecha cierta, en la que la autoridad o el fedatario hace una certificación del día en el que verificó la existencia misma del documento, el cual hace prueba plena.

El último de los mecanismos que el legislador dispuso en la norma para que un documento pudiera obtener fecha cierta, es la muerte de uno de los firmantes o intervinientes de un acto, ello en atención a que, de querer ser modificado el documento en su integridad o fecha, se requerirá de nueva cuenta la firma de las partes y, al existir imposibilidad material de obtener la manifestación de la voluntad de uno de ellos, a través de su firma, se presume que el día de la muerte del éste, el documento es inalterable, motivo por el cual adquiere "fecha cierta"; de nuevo, no la fecha descrita en el documento, sino desde la fecha en la que uno de los intervinientes falleció.

En la inteligencia de los párrafos anteriores, se advierte que dotar de “fecha cierta” a los documentos de los contribuyentes, puede representar un mecanismo eficiente para prevenir o disminuir la simulación de actos en materia tributaria, pero hasta este punto se ha dotado al lector de todo el contexto legal que puede intervenir en los fines y alcances de la “fecha cierta”, por lo que es momento de arribar las conclusiones del presente trabajo.

7. TESIS 2a./J. 161/2019 (10a.), “DOCUMENTOS PRIVADOS. DEBEN CUMPLIR CON EL REQUISITO DE "FECHA CIERTA" TRATÁNDOSE DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES DEL CONTRIBUYENTE.”

La jurisprudencia materia de análisis en el presente trabajo, se revuelve por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la contradicción de criterios 203/2019 en la que los criterios contendientes fueron:

Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito.	Amparo Directo 305/2017	Criterio: Documentos deben tener fecha cierta.
Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito.	Amparo Directo 411/2015	Criterio: Documentos deben tener fecha cierta.
Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito.	Amparo Directo 184/2014	Criterio: Documentos NO deben tener fecha cierta.
Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito.	Amparo Directo 40/2017	Criterio: Documentos NO deben tener fecha cierta.
Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito.	Amparo Directo 396/2018	Criterio: Documentos NO deben tener fecha cierta.

Entre los argumentos de mayor peso, que fueron reiterados por los Tribunales Colegiados que sostuvieron el criterio de que los documentos privados ofrecidos por los contribuyentes en el ejercicio de facultades de comprobación, NO deben de tener “fecha cierta”, destacan: **(i)** la exigencia de fecha cierta es de naturaleza civil, no aplicable a la materia fiscal, **(ii)** la autoridad fiscal no puede ser considerada como un tercero ajeno a las operaciones de los contribuyentes, **(iii)**

los efectos fiscales de una operación se analizan a través de la valoración de todas las pruebas vinculadas con ésta, **(iv)** la “fecha cierta” debería de ser oponible en los procedimiento en donde acude un tercero ajeno, **(v)** resulta una carga excesiva al contribuyente exigirle “fecha cierta” de todos sus documentos.

Ahora bien, el análisis de la jurisprudencia de mérito se ha realizado en el cuerpo de la presente investigación, destacando elementos específicos en los apartados correspondientes, sin embargo, el de mayor importancia refiere que la autoridad fiscal cuenta con herramientas, procedimientos, instituciones y atribuciones tan amplias y diversas que a través de sus facultades de gestión y de comprobación, puede verificar la “fecha cierta” de todos los documentos ofrecidos por el contribuyente que sustentan su contabilidad y aquellos que dan soporte adicional a ésta, por lo que resulta innecesario que dicho requisito formal se establezca a cargo de los contribuyentes, privilegiando formalismos fiscales por encima de la sustancia económica del fondo de la operación.

Por su parte, se señala a su vez que el origen de la figura de “fecha cierta” surge del derecho civil y su compatibilidad con los principios fiscales, no está del todo determinada, por lo que se debe de regular para impedir que no se integre a la forma y mecánica de llevar a cabo operaciones de relevancia fiscal, pero que a su vez no sea obsoleta para prescindir de esta.

Como último punto, no es óbice mencionar como se realizó en el apartado respectivo, que la autoridad fiscal no puede configurarse como tercero ajeno a las operaciones de los contribuyentes, actuando en su calidad de autoridad sujeta de derecho público y a su vez como tercero ajeno, sujeto de las normas de derecho privado, alterando su naturaleza jurídica a voluntad, según la necesidad que requiere y de su posicionamiento frente a la situación jurídica del contribuyente.

Por su parte, la contradicción de criterios resuelta por la Segunda Sala, también resuelve puntos específicos que representan un desarrollo de la materia tributaria,

pues se implementa una mecánica preventiva para eliminar el comportamiento sistemático de los contribuyentes a través del cual se oponían a presentar documentos e información a las autoridades fiscales, resultando como consecuencia directa que el requisito de la “fecha cierta” en los documentos privados elaborados por aquellos, den certeza de los actos realizados y presuman su materialidad, al menos otorgando de la existencia del documento en el que se quedaron asentadas las condiciones mínimas de la propia operación.

Cabe señalar que el requisito de la “fecha cierta”, según lo analizo la jurisprudencia de mérito, solo atañe a los documentos que sean ofrecidos por los contribuyentes cuando sea sujeto de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, sin embargo, esta obligación trasciende a este momento procesal, pues el contribuyente al desconocer cuando será sujeto de dichas facultades, deberá de garantizar la “fecha cierta” de aquellos documentos que contengan las operaciones en las que participa y que puedan ser requeridos por la autoridad, los que pueden llegar incluso a ser todos los que formen parte de su contabilidad, según el periodo y el impuesto analizado por la autoridad.

Asimismo, la autoridad al tener certeza de la fecha en la que se llevaron a cabo las operaciones por parte del contribuyente permite a su vez constatar los efectos fiscales que se otorgaron a aquellas, verificando en conjunto el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales. Todo lo anterior limita el abuso en el que incurrían los contribuyentes al alterar las fechas de los documentos privados que eran elaborados por ellos mismos y sus pares, en perjuicio del Estado.

En añadidura a los puntos señalados con anterioridad, la jurisprudencia de mérito deja la puerta abierta a las autoridades fiscales para que puedan aplicarla retroactivamente, pues aún y cuando esto esté prohibido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no resulta del todo claro que las facultades de la autoridad fiscal queden limitadas a requerir como requisito de los documentos aportados por los contribuyentes en el ejercicio de sus facultades de

comprobación, el elemento de “fecha cierta”, pues se presume que éste debería ya de contenerse en todos ellos, por ser la correcta interpretación de las disposiciones legales aplicables a los actos realizados por los contribuyentes.

Por su parte, la postura de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, respecto de la jurisprudencia multicitada, refiere que la obligación de los contribuyentes de llevar acabo su contabilidad no ha sido trastocada y en consecuencia, éstos deberán garantizar que toda la información se encuentre contenida en aquella, junto con la documentación adicional que le de sustento, pues en caso contrario, la autoridad al advertir documentación faltante o registros contables inexistentes, será cuando se habilite la posibilidad de requerir al contribuyente que aporte mayor información, la que necesariamente deberá de contener con el requisito de “fecha cierta”, pues este escenario si puede presionar al contribuyente a actuar de forma fraudulenta alterando las fechas de los documentos que presente como pruebas para evitar la imposición de sanciones o determinaciones de contribuciones omitidas a través de créditos fiscales.

También dicha Procuraduría se suma al criterio de los Tribunales Colegiados al referir que con independencia del requisito de “fecha cierta” en los documentos de naturaleza fiscal, la autoridad hacendaría debe de analizar y valorar todas las pruebas con las que cuente para resolver la situación jurídica de un contribuyente y no solo basar su decisión en aquellos documentos privados con “fecha cierta” o sin ella. Reiterando a su vez que no puede ser considerada a la autoridad fiscal como tercero ajeno a las operaciones de los contribuyentes.

8. CONCLUSIONES.

Por todo lo anterior, de las consideraciones propias se ha dejado en la redacción de cada uno de los apartados que integran la presente investigación, a manera de síntesis el suscrito no cómprate el criterio jurídico sostenido en la jurisprudencia materia de análisis y concluye que:

8.1. PROS DE LA TESIS 2a./J. 161/2019 (10a.).

- La jurisprudencia implementa una mecánica válida para evitar que los contribuyentes alteren la información inserta en aquellos documentos que reflejen sus operaciones, dando certeza de la fecha en la que se llevaron a cabo, verificando con ellos los efectos fiscales de la misma, en el ejercicio correspondiente.
- Modulan una figura de naturaleza civil, para volverla aplicable a la naturaleza fiscal, lo que nutre el desarrollo del derecho tributario.
- Da certeza jurídica del criterio que deberán de respetar las autoridades fiscales, al resolver una contradicción de criterios de Tribunales Colegiados.
- La “Fecha cierta” fugue como un elemento adicional para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes.

8.2. CONTRAS DE LA TESIS 2a./J. 161/2019 (10a.).

- Contrario al principio de buena fe y moral tributaria, permite a la autoridad fiscal partir de la presunción que los contribuyentes buscan simular actos jurídicos en perjuicio del Fisco y en consecuencia se requiere de ellos acreditar la fecha cierta en los documentos que aporten como pruebas al ser sujetos de una facultad de comprobación por parte de la autoridad.
- Permite que las autoridades fiscales se autodeterminen como terceros ajenos a las operaciones de los contribuyentes y a su vez puedan hacer uso de su imperio como autoridades fiscales, alternando su vínculo con los principios de derecho privado y público respecto de la relación jurídico-tributaria.

- Exige que todos los documentos privados de los contribuyentes cumplan con el requisito de “fecha cierta”, pues éstos pueden ser potencialmente revisados por la autoridad y, para no afectar su valoración por ésta, deberán de cumplir con dicho requisito, lo que genera costos adicionales a las operaciones del contribuyente, aun y cuando no todos los documentos privados de este son oponibles a terceros.
- No reconoce que la autoridad fiscal cuenta con las facultades y herramientas para determinar la fecha cierta de las operaciones de los contribuyentes a través de diversos procedimientos. Evitando alterar las cargas probatorias indiscriminadamente como sucede actualmente con la implementación de esta jurisprudencia.
- Esta obligación recae en un aspecto de inferencia probatoria de la operación efectuada, más no se su validez, sin embargo, se suman a las facultades con las que cuenta la autoridad para acreditar la materialidad y la razón de negocio de la operación.
- No establece un límite claro por medio del cual pueda evitarse la aplicación retroactiva de la jurisprudencia de mérito, aun y cuando la ley de amparo lo prohíba, la autoridad fiscal podrá hacer uso de las presunciones y ficciones legales a su favor.

8.3. ALTERNATIVAS APLICABLES A LOS FINES DE LA TESIS 2a./J. 161/2019 (10a.).

Una alternativa que propone el suscrito para garantizar la permanencia de la figura de “fecha cierta”, en los documentos privados creados por el contribuyente o en los que participe, sin que genere una carga administrativa significativa a éste, ni privilegiar la forma de la operación respecto de su sustancia económica, resulta la utilización de la e.firma emitida por el SAT a efecto de que se firmen

electrónicamente los documentos y dicha firma haga las veces de la “fecha cierta” solicitada por la autoridad hacendaria.

De esta forma, cualquier contribuyente sin costo alguno, podrá dotar de “fecha cierta” cualquier documento privado, a través de una herramienta que garantiza la fiabilidad de la fecha que refleje la firma electrónica y que ésta a su vez sea respaldada por la propia tecnología de la autoridad hacendaria.

Esta firma es inalterable, pues el SAT genera una cadena alfanumérica única para cada firma asignada y a su vez esta representará una operación única, por lo que la fiabilidad del documento será indiscutible o bien acreditable de una manera rápida y sencilla, a través de la comprobación de la propia firma electrónica. De tal forma que aun y cuando no todos los documentos emitidos por los contribuyentes deban ser oponibles a terceros se podrán ofrecer como pruebas documentales públicas para darles la certeza debida, al menos del documento que contiene las condiciones o elementos mínimos de su constitución.

De la misma forma, para valorar su alcance probatorio en un procedimiento administrativo o jurisdiccional, no serán indispensables mayores requisitos que la demostración que los contribuyentes son los titulares de las firmas que integran el documento, lo que podrá verificarlo de forma automática el SAT.

Como último punto, utilizar la e.firma emitida por el SAT para dotar de “fecha cierta” a los documentos privados de la autoridad, nutriendo la información con la que cuenta ésta en su base de datos, ampliándola no solo a los aspectos fiscales, sino aquellos documentos adicionales con los que se sustentan los registros contables y todas las operaciones en las que interviene el contribuyente en el ejercicio ordinario de su actividad; pudiéndose valer de aquella la autoridad hacendaria, para hacer más eficientes sus facultades de comprobación a cargo de los contribuyentes sujetos a la jurisdicción del Estado.

BIBLIOGRAFÍA.

- MARTÍNEZ D'MEZA VOLANTE, Mauricio. “**Fecha Cierta**”. En: SÁNCHEZ Hernández, Jorge. (Pronunciamento) Incertidumbre en la Relación Jurídico Tributaria. México: Academia de Estudios Fiscales, 1ªed. Themis, 2021, pp. 67-101.
- ALONSO CARDOSO, Juan Carlos y URIBE GUERRERO, Edson. “**La Materialidad de Operaciones para Efectos Fiscales**”. En: SÁNCHEZ Hernández, Jorge. (Pronunciamento) Incertidumbre en la Relación Jurídico Tributaria. México: Academia de Estudios Fiscales, 1ªed. Themis, 2021, pp. 27-66.
- KOLLER LUCIO, Carl. “**La Disposición General Antielusión**”. En: SÁNCHEZ Hernández, Jorge. (Pronunciamento) Incertidumbre en la Relación Jurídico Tributaria. México: Academia de Estudios Fiscales, 1ªed. Themis, 2021, pp. 103-136.
- GIORGETTI, Armando. “**La Evasión Tributaria**”. 1ª ed. Santiago-Chile, Olejnik, 2023, pp. 23-30.
- HENSEL, Albert. “**Derecho Tributario**”. 1ª ed. Santiago-Chile, Olejnik, 2023, pp. 75-134.
- GÓMEZ COTERO, José de Jesús. “**La Simulación Tributaria, Análisis Jurídico y Sociológico**”. 2ª ed. México, Themis, 2021, pp. 63-195.
- PLACENCIA RODRÍGUEZ, José Francisco. “**Estado Mexicano y Tributación. Funciones, origen y aplicaciones de recursos público**”. 1ª ed. México, Themis, 2023, pp. 1-31.

- PUEBLITA FERNÁNDEZ, Arturo. “**Visita Domiciliaria, Revisión de Gabinete, Revisión Electrónica y Visitas de Verificación fiscal**”. En: Manual de Derecho Tributario. 1ª ed. México: Academia Mexicana de Derecho Fiscal, 2021, pp. 81-158.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. “**Derecho Fiscal**”. 24ª ed. México, Themis, 2023. pp. 249-287.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo. “**Derecho Fiscal**”. 1ª ed. México, IURE editores, 2023. pp. 156-217.
- IZAZA ARTEAGA, Juan Carlos. “**La Buena Fe como Principio General de Derecho en Materia Tributaria**”. En: Derecho Fiscal Mexicano. Ensayos sobre su práctica y enseñanza en homenaje a Agustín López Padilla, México: Themis, 2019, pp. 3-33.
- JIMÉNEZ LLESCAS, Juan Manuel. “**Reflexiones sobre el Principio de Seguridad Jurídica en las Normas Tributarias que Regulan los Procedimientos de Fiscalización**”. En: Derecho Fiscal Mexicano. Ensayos sobre su práctica y enseñanza en homenaje a Agustín López Padilla, México: Themis, 2019, pp. 91-120.
- TARUFFO, Michele. “**La prueba de los hechos**”. 4ª ed. Madrid, Trotta, 2011, pp. 89-319.
- RICO ÁLVAREZ, Fausto; GARZA BANDALA, Patricio y COHEN CHICUREL, Mischel. “**Tratado Teórico-práctico de Derecho de las Obligaciones**”. 1ª ed. México, Porrúa, 2013. pp. 73-112.
- ÁLVAREZ ALCALÁ, Alil. “**Lecciones de derecho fiscal**”. 3ª ed. México, Educare, 2022. pp. 69-144.

- DAZA MERCADO, Marco Antonio, SÁNCHEZ SIERRA, Antonio y LEAÑOS FLORES, Salvador. “**Ética de lo Fiscal y su aplicación práctica**”. 1ª ed. México, Dofiscal Editores, S.A. de C.V., 2019. pp. RB-8.1 – 8.16.
- ROMERO GUDIÑO, Alejandro. “**Ética y Moral Tributaria: revisión desde el Sistema Nacional Anticorrupción**”. En: *Ética y Moral Tributaria*. 1ª ed. México, Dofiscal Editores, S.A. de C.V., 2018. pp. RB-7.1 – 7.15.
- BÉJAR RIVERA, Luis José. “**Curso de Derecho Administrativo**”. 1ª ed. México, Dofiscal Editores, S.A. de C.V., 2022. pp. RB-8.1 – 9.4.
- CHÁVEZ PÉREZ, Obed. “**La cláusula antielusión en la legislación fiscal mexicana. Análisis de los alcances y contexto del artículo 5-A del CFF**”. 1ª ed. México, Dofiscal Editores, S.A. de C.V., 2021. pp. RB-6.1 – 8.1.
- AMEZCUA GUTIÉRREZ, Gustavo. “**La razón de negocios. Antielusión en México**”. 1ª ed. México, Dofiscal Editores, S.A. de C.V., 2023. pp. RB-8.1 – 8.5.
- FELGUERES LOYA, Carlos Orozco. “**La materialidad de los actos jurídicos**”. 3ª ed. México, Dofiscal Editores, S.A. de C.V., 2022. pp. RB-9.1 – 10.17.
- ÁLVAREZ BANDERAS, Jorge. “**La presunción de inexistencia de operaciones en la legislación tributaria mexicana**”. 2ª ed. México, Dofiscal Editores, S.A. de C.V., 2021. pp. RB-7.1 – 8.1.
- GÓMEZ COTERO, José de Jesús. “**Medida para enfrentar la crisis en la recaudación fiscal**”. 1ª ed. México, Dofiscal Editores, S.A. de C.V., 2020. pp. RB-9.1 – 9.10.

- BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto. “**Principios tributarios y económicos de las contribuciones**”. 1ª ed. México, Dofiscal Editores, S.A. de C.V., 2018. pp. RB-11.1 – 12.5.
- RODRÍGUEZ LOSADA, Soraya. “**Transparencia, cumplimiento corporativo e intercambio de información tributaria**”. En: Transparencia fiscal vs. Transparencia en el gasto. 1ª ed. México, Dofiscal Editores, S.A. de C.V., 2019. pp. RB-3.1 – 3.10.
- ALONSO GONZÁLEA, Luis Manuel. “**Simulación Tributaria**”. 1ª ed. Madrid, España, Marcial Pons, 2024. pp. 12 a 55.