



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO



FACULTAD DE DERECHO

**AFECTACIÓN AL TERCERO AJENO AL PROCEDIMIENTO EN EL ARTÍCULO
69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADA EN DERECHO

PRESENTA:

KARLA EUNICE SALGADO DÍAZ

DIRECTORA DE TESIS:

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO

Ciudad Universitaria. Cd, Mx., AGOSTO 2019



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS.

Cd. Universitaria, Cd. Mx., a 15 de agosto de 2019.

LIC. IVONNE RAMÍREZ WENCE
DIRECTORA GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la alumna **C. KARLA EUNICE SALGADO DÍAZ**, con número de cuenta **410072633**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada "**AFECTACIÓN AL TERCERO AJENO AL PROCEDIMIENTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**", bajo la asesoría de la **SUSCRITA**.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"La interesada deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Directora.

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS

Agradecimientos

Infinita y eternamente a mis padres por su amor; por darme herramientas, apoyo y ser mis modelos a seguir por su inteligencia, astucia, fuerza, compasión, sabiduría y humanidad.

A mis hermanas por siempre ser causa de mi admiración; a mi familia por hacerme sentir orgullosa y acompañarme siempre, aunque ya no estén; a mis amigos y compañeros de trabajo por las risas, consejos y experiencias; a la UNAM, a la Facultad de Derecho por ser la casa de mi desarrollo profesional, a mis Maestros, especialmente a mi asesora de tesis la Doctora Margarita Palomino por regalarme sus invaluable conocimientos, y; a Samuel, por ser el pilar en que descanso y me renuevo.

A la vida, por permitir que avance en ella y marche en rutas de logro y crecimiento.

A la vida, por poner en mi camino a los mejores.

Con profundo cariño a todos, deseando que las palabras pudieran ser suficientes para expresar mi amor y gratitud.

| Índice | Pág. |
|--|------|
| Introducción..... | 3 |
| Capítulo I Facultades de comprobación..... | 5 |
| 1.1 Medios de comprobación..... | 9 |
| 1.1.1 Revisión de gabinete..... | 12 |
| 1.1.2 Visita domiciliaria..... | 18 |
| 1.1.3 Revisión electrónica..... | 24 |
| 1.1.4 Otras..... | 27 |
| 1.2 Determinación y liquidación de créditos fiscales..... | 29 |
| Capítulo II Artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación..... | 33 |
| 2.1 Antecedentes..... | 36 |
| 2.1.1 Interpretación teleológica..... | 47 |
| 2.1.2 Criterios de aplicación del Poder Judicial de la Federación..... | 53 |
| 2.1.2.1 Respecto al artículo 5 Constitucional..... | 54 |
| 2.1.2.2 Respecto al artículo 6 Constitucional..... | 56 |
| 2.1.2.3 Respecto al artículo 14 Constitucional. Irretroactividad.. | 56 |
| 2.1.2.4 Respecto al artículo 14 Constitucional. Audiencia..... | 58 |
| 2.1.2.5 Respecto al artículo 22 Constitucional..... | 60 |
| 2.1.2.6 Respecto al a la presunción de inocencia..... | 62 |
| 2.1.2.7 Respecto a la suspensión..... | 63 |
| 2.2 Elementos para considerar operaciones inexistentes..... | 65 |
| 2.2.1 Activos..... | 65 |
| 2.2.2 Infraestructura..... | 69 |
| 2.2.3 Personal..... | 70 |
| 2.2.4 Capacidad material directa o indirecta..... | 73 |

| | |
|---|-----|
| 2.2.5 No localización..... | 74 |
| Capítulo III Estudio de caso relacionado con el tercero (EDO)..... | 78 |
| 3.1 Desconocimiento del oficio de origen..... | 78 |
| 3.1.1 Ejercicio auditado: Caso 1..... | 79 |
| 3.1.2 Contribuyentes relacionados: Caso 2..... | 82 |
| 3.2 Notificación de relación con EFO: Caso 3..... | 83 |
| 3.3 Autoridades con distinta competencia territorial: Caso 4..... | 83 |
| 3.4 Vicios de origen del procedimiento del contribuyente directo: Caso 5..... | 87 |
| 3.5 Ausencia de plazos para resolver la instancia: Caso 6..... | 89 |
| Conclusiones..... | 98 |
| Bibliografía..... | 101 |

INTRODUCCIÓN

Derivado del ejercicio de la práctica profesional, respecto de la defensa en cuestiones de lo contencioso, los contribuyentes que se han colocado en el supuesto, en su calidad de terceros que deducen las facturas calificadas como inexistentes de conformidad con el artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación, hemos enfrentado diversas dificultades, causadas por la ausencia de la reglamentación debida para este tipo de contribuyentes, de ello nos percatamos al no encontrar en la narrativa de la Ley, ni en la exposición de motivos de la adición de la norma, congruencia para la probanza que permita contar con la certeza y los elementos indispensables, dentro de un procedimiento que genera obligaciones a los particulares, porque no se establecen los términos para desvirtuar o probar, lo anterior en el entendido de la omisión del señalamiento de la notificación del asunto por el que las autoridades, solicitan se aporten, los elementos probatorios que puedan demostrar la existencia de operaciones, pero también se omiten los plazos para concluir la instancia.

Por lo tanto, consideramos necesario estudiar los elementos mínimos que nos otorga la Ley, la Jurisprudencia y la Constitución en los procedimientos administrativos y fiscales para acercarnos a una interpretación, que permita a los contribuyentes tener claridad respecto de un procedimiento que ha sido aplicado arbitrariamente por parte del Servicio de Administración Tributaria y hasta por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, quien ha validado la argumentación de la autoridad, lo anterior en consecuencia genera que cada autoridad, en el ámbito de su competencia, interprete y dé significados distintos de la misma Ley, de acuerdo a su propio criterio, situación que se traduce en la ausencia de certeza, legalidad y seguridad para el gobernado.

En ese sentido, nos aproximaremos a los procedimientos que se encuentran insertos en la Ley, que permitirán el acceso a las garantías de derechos humanos de que son titulares los contribuyentes, a efecto de analizar a la luz de los principios constitucionales, los procedimientos, que deben preverse en el artículo 69-B, del Código para quienes deducen facturas calificadas como inexistentes, toda vez que al tener como consecuencia una afectación

directa en su esfera de derechos, deben tener la seguridad del debido proceso, garantía de audiencia, certeza y certidumbre jurídica.

Así, abordaremos en el primer capítulo las diversas formas con que cuenta la autoridad para revisar el cumplimiento de obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

En el segundo capítulo denominado “Determinación y liquidación de créditos fiscales” analizamos, el origen, interpretación jurisdiccional y elementos que conforman el contenido del artículo 69-B, del CFF.

Finalmente en el capítulo 3 titulado “Desconocimiento del oficio de origen”, se estudiaron diversos casos prácticos en cuanto a la aplicación del artículo 69-B, del CFF, con un enfoque dirigido al contribuyente que deduce los comprobantes fiscales calificados como inexistentes y que finalmente desconoce las razones por las cuales su proveedor fue considerado en la lista de contribuyentes con operaciones inexistentes, lo cual genera que no cuente con los elementos para establecer su defensa.

Así, del análisis efectuado a partir del marco jurídico y las prácticas de la autoridad en la ejecución del artículo de referencia, al contribuyente en su calidad de tercero, lo dejan en estado de indefensión, por lo que se propone una correcta aplicación del mismo determinando que le serán aplicables los principios constitucionales de legalidad, certeza, certidumbre y seguridad jurídica, y ante su incumplimiento se debe establecer expresamente que los procedimientos serán nulos, y por lo tanto las sanciones, pero solo para el tercero.

Capítulo I. Facultades de comprobación.

La autoridad cuenta con diferentes medios para verificar el cumplimiento de las obligaciones, así “la organización y funcionamiento del Estado suponen para éste la realización de gastos y la procura de los recursos económicos indispensables para cubrirlos, lo cual origina la actividad financiera del Estado”¹

Para obtener recursos públicos la autoridad debe ejercer sus facultades, pero siempre bajo el principio de legalidad, por lo que “por su contenido y efectos la actividad financiera del Estado constituye un fenómeno económico, político, jurídico y sociológico. Económico porque se trata de la obtención, administración o manejo y empleo de recursos monetarios. Político porque forma parte de la actividad del Estado, como entidad soberana, para el cumplimiento y logro de sus fines. Jurídico porque en un Estado de Derecho se encuentra sujeta al Derecho positivo. Sociológico por la influencia que ejerce y los efectos que produce sobre los diversos grupos que operan dentro del Estado”²

Por lo que establecidas en lo general las funciones y naturaleza del Estado derivado de su actividad financiera, tenemos como resultado que el papel que desempeña éste ente trae aparejada la participación de los ciudadanos y de cualquier persona ya sea física o moral para ser sujeto de la tutela de los beneficios que del mismo resulten.

En ese orden de ideas “nuestra Constitución en su artículo 31, fracción IV, expresa que es obligación de los mexicanos la de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Por lo tanto, el fundamento jurídico

¹ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, “Derecho Fiscal”, Ed. Oxford, Tercera Edición, 2014, p. 1.

² RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, ob. cit., p. 1.

para tributar reside en la necesidad que los mexicanos tenemos de sufragar los gastos públicos”³

Sumado a lo referido debemos recordar que el artículo 1º, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta amplía los sujetos obligados al pago de contribuciones por la obtención de ingresos, mencionando a las personas físicas o morales que residan en territorio nacional respecto de todos sus ingresos; a los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país y éste sea la fuente de su ingreso, y; a los residentes en el extranjero respecto de ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan establecimiento permanente en el país, o teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

De tal forma que la razón por la que debemos pagar impuestos responde a un interpretación integral, ya que el complejo mecanismo del Estado en el que se delimitan una serie de actividades que le son propias para efectos de cumplir con las necesidades colectivas de los individuos que lo conforman y quienes son la fuente de los mismos ingresos del Estado que servirán para el fin de ejercer el gasto público, y todo esto conlleva a que dentro de esa organización exista un brazo de la Administración Pública encargado de la obtención, administración y ejecución de los recursos financieros indispensables para tales efectos, siendo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de acuerdo al artículo 31, fracción XI, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la dependencia encargada de cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

³ MARGÁIN Manautou, Emilio, “Introducción al estudio del derecho tributario mexicano”, Ed. Porrúa, Vigésimo segunda edición, 2014, p. 137.

Por lo que en la relación jurídico tributaria se identifican a los sujetos involucrados, siendo el Estado el sujeto activo y el contribuyente es decir el sujeto pasivo de acuerdo con el escenario dispuesto en nuestro ordenamiento jurídico.

Así, “en el Derecho tributario... existe solo un sujeto activo de dicha obligación y es el Estado, pues solamente él, como ente soberano, está investido de la potestad tributaria, que es uno de los atributos de esa soberanía... En México, el artículo 41, primer párrafo, de la Constitución federal reconoce la situación descrita al disponer: “El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal”⁴

Cabe señalar que las partes que conforman la relación tributaria, por ministerio de Ley y derivado de las atribuciones que otorga la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, son el sujeto activo de la relación tributaria el Estado, cuyas facultades podemos resumir como el ente encargado de la recaudación al erario federal de los tributos, así como el encargado de verificar el cumplimiento de obligaciones tributarias de los particulares en relación al objeto de fondo en esa relación, y por la otra el gobernado y sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

Es como tienen el carácter de contribuyentes o sujetos pasivos de las obligaciones fiscales, todas las personas (físicas o morales), cuya situación quede ubicada dentro de los supuestos establecidos por las leyes fiscales, es decir los hechos imponible, sin importar que se trate de personas de derecho privado, de derecho social o aun, de derecho público.⁵

⁴ LOBATO Rodríguez, Raúl, ob. cit. p. 130

⁵ MABARAK Cerecedo, Maricela, “Derecho Fiscal Aplicado Estudio Específico de los Impuestos”, Ed. Mc Graw Hill Education, 2008, p. 54

En la doctrina mexicana se hace especial reproche al hecho de que la legislación no establece con claridad al sujeto pasivo de la obligación tributaria, ello puesto que existe una multiplicidad de escenarios en los que el obligado de fondo es el contribuyente causante del impuesto, y sin embargo el obligado de forma es un contribuyente diverso, por lo tanto es ambigua la interpretación para reconocer al sujeto pasivo de la relación.

Al respecto, “consideramos que tan criticable es la falta de definición del sujeto pasivo, tanto cuando es el titular de la deuda como cuando es el responsable del pago, o sea cuando es deudor directo y cuando es deudor indirecto, como criticable es que el Código Fiscal de la Federación indique que toda responsabilidad del pago es solidaria, pues ello significa ignorar que el origen de la responsabilidad no es siempre el mismo, circunstancia que se puede apreciar de la sola lectura del artículo 26 del Código citado. La crítica que formulamos ya ha merecido estudio por de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuya Primera Sala ha sostenido la siguiente tesis:

SUJETO PASIVO DEL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO Y SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. SUS DIFERENCIAS.”⁶

En donde se reconoce que el Estado es el encargado de verificar el cumplimiento de los contribuyentes en aquellas obligaciones a las que se encuentren constreñidas las personas ya sea al pago de la contribución particular, o bien a los aspectos formales de hacer, no hacer, soportar, evidentemente todas las formalidades enunciadas serán respecto a las actuaciones en las que el Estado verificará el debido cumplimiento de las disposiciones jurídicas aplicables a los casos concretos. Es decir, debemos reconocer al sujeto pasivo formal y al sujeto pasivo material.

Y nos resulta de gran importancia referenciar la ambigüedad que existe en la definición del sujeto pasivo de la relación tributaria, pues inclusive puede afirmarse que las

⁶ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, ob. cit. p. 157.

obligaciones y especificación de quien es el sujeto pasivo no se encuentran referidas en ciertos procedimientos, se menciona puesto que particularmente al tratar el presente estudio de la aplicación del artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación en aplicación al tercero involucrado con un contribuyente que se encuentra en estado de incumplimiento, y en donde las facultades que revisten a la autoridad no establecen los alcances y limitaciones que corresponderán a cada contribuyente en sus calidades análogas de sujeto pasivo de la obligación de soportar la intromisión del Estado en sus posesiones o domicilio, siempre bajo mandamiento escrito que funde y motive la causa de su actuar.

1.1 Medios de comprobación.

Es innegable “toda autoridad fiscal requiere de facultades para poder verificar si lo declarado por los contribuyentes por concepto de contribuciones a su cargo son las correctas o bien para cerciorarse del debido cumplimiento de todas las obligaciones a cargo de ellos son satisfechas en los términos de la legislación tributaria en vigor.

En nuestra legislación fiscal federal dichas facultades se encuentra recogidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las que se han ido ampliando a medida que va avanzando la doctrina sobre el comportamiento de los contribuyentes o nuevos métodos o sistemas que tienden a lograr un mejor comportamiento de parte de éstos en las obligaciones que se les imponen”⁷

Así, las autoridades fiscales se encuentran con la facultad de verificar de los contribuyentes, sujetos pasivos formales y materiales su contabilidad, mercancías, papeles y el cumplimiento fiscal de sus actividades cotidianas, así como la rectificación de sus resultados fiscales cuando se detecte de la revisión de su contabilidad, indicios que en ésta puede existir un perjuicio para el fisco federal. La autoridad fiscal, puede

⁷MARGÁIN Manautou, Emilio, ob. cit., p. 1

de igual manera auxiliarse y requerir a diversas autoridades información que permita complementar su procedimiento de verificación.

Por lo que “la fase administrativa del procedimiento se caracteriza por estar regida, como regla general, por el principio de oficiosidad, que consiste en que corresponde a la autoridad la carga del impulso del procedimiento, desde su inicio y a través de todos sus pasos hasta su terminación, sin que tenga que esperar a que el particular tome la iniciativa...”⁸, por lo que “esta fase del procedimiento tributario es esencialmente oficiosa porque el interés que procura es fundamentalmente el interés público, por la necesidad de obtener los ingresos necesarios para satisfacer los gastos públicos. En otras palabras, porque es responsabilidad de la administración el lograr el objetivo que se propone, que no es sino ingresar recursos al erario para la satisfacción del presupuesto”⁹

Igualmente, la obligación del Estado de allegarse de recursos para el cumplimiento de sus fines, supone la verificación del cumplimiento de la autodeterminación de las contribuciones realizada por los contribuyentes de conformidad con el artículo 6°, del Código Fiscal de la Federación, así como su pago al fisco, por lo que la comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes está sujeta a comprobación de acuerdo al ordenamiento referido, y por las que la autoridad se encuentra obligada a seguir una serie de pasos en procedimientos reglados con la finalidad de que se tutelen los derechos de los contribuyentes, ello al aplicarse los procedimientos en el sentido en el que la norma determine.

Bajo ese contexto, el artículo 42, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, establece que son facultades de la autoridad requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del

⁸ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, ob. cit. p. 209

⁹RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, ob. cit. p. 210

buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión, por lo que particularmente haremos referencia de las facultades de comprobación de cumplimiento que pueden llevar a cabo la autoridad establecidas en las fracciones II, III y IX, del artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, toda vez que es a través del ejercicio de esas facultades por las que la autoridad puede desprender, aunado al procedimiento particular del artículo 69-B, de ese Código, que las operaciones que realizan los contribuyentes pueden presumirse inexistentes en caso del tercero extraño al procedimiento que refiere en su primer párrafo.

“INEXISTENCIA DE LAS OPERACIONES HECHAS CONSTAR POR LOS CONTRIBUYENTES. LAS AUTORIDADES PUEDEN DECLARARLA EN USO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 42, O MEDIANTE EL PROCEDIMIENTO ESPECIAL REGULADO EN EL ARTÍCULO 69-B, AMBOS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.”¹⁰

Es decir, el discernimiento del Poder Judicial de la Federación ha ampliado el espectro de la aplicación de procedimientos distintos a los referenciados en el artículo 42, del Código Fiscal de la Federación para que las autoridades, en uso de las facultades de comprobación, pueda incluir una revisión distinta al cumplimiento de obligaciones tanto formales como de fondo al contribuyente, por lo que tenemos como resultado que en ejercicio de dichas facultades, la autoridad pueda verificar la existencia de las operaciones que realiza un contribuyente y a las que le da efectos fiscales, por lo que en el entendido de lo dispuesto por el criterio referido, es primordial tener en consideración lo que refiere el artículo 42 citado, puesto que a través de éste podrá determinarse por la autoridad hacendaria la existencia y realización de las actividades del contribuyente.

¹⁰ Tesis: XVII.2o.P.A.24 A, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, agosto de 2018, t. III, p. 2860

Consideramos limitado el criterio que permite a la autoridad verificar la inexistencia de operaciones por diversas razones que no han sido esclarecidas en la Ley ni mediante tesis jurisdiccionales, puesto que al no existir un margen ni para la autoridad ni para el contribuyente directo de cuáles son las formas de acreditar existencia y realización de actividades, queda al total arbitrio de la autoridad hacendaria el que pueda acreditarse o no la existencia de operaciones, así como para el caso del tercero ajeno al procedimiento directo, no se establece si en todo caso la verificación va a ser en función de un procedimiento con un antecedente, si debe darse parte y notificar personalmente o a través de buzón tributario cuál es éste, o totalmente distinto a lo que pueda existir con un contribuyente publicado de conformidad con el artículo 69-B, de la Federación.

1.1.1 Revisión de gabinete.

El fisco francés elaboró, durante 25 años, extraordinarios estudios técnicos que le permiten presumir cuál es el comportamiento de los contribuyentes por ramos o giros de la actividad económica, en los cuales participaron contadores, economistas, técnicos, profesionistas, etc., lo que le permitió ir reduciendo la distancia entre lo que percibía el contribuyente y lo que le declaraban, o bien, los que no omitían, cuál debería ser la utilidad fiscal atendiendo al monto de los ingresos declarados, incluso hoy la autoridad puede atendiendo al ritmo de vida del contribuyente presumir con bastante aproximación cuál debe ser el ingreso anual del mismo.

Así, a partir de estudios técnico-económicos de cada giro o rama de la actividad económica, bien puede el fisco reparar qué contribuyentes no se conducen con veracidad en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; estudios de los cuales carece nuestro Fisco Federal.¹¹

¹¹ Cfr. MARGÁIN, Manautou Emilio, Facultades de comprobación fiscal, ob. cit. p. 255

Al respecto disentimos de la última afirmación, puesto que en la actualidad, el Fisco Federal tiene plenamente identificados los ingresos y egresos de gran parte de las actividades económicas, pues inclusive gracias a la coordinación con la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, han podido detectarse tendencias que reflejan la naturalidad de operaciones entre actores para el desarrollo de una actividad económica, así como particularmente los contribuyentes relacionados en cada caso concreto, consecuentemente teniendo como resultado que la autoridad fiscal, gracias a los antecedentes con los que cuenta, desde sus oficinas puede requerir cierta información o hacer cuestionamientos al contribuyente con la certeza en la precisión de los mismos encaminada a que se le demuestre la forma y viabilidad de las operaciones fiscales.

Por lo que “las autoridades fiscales pueden, desde su escritorio, proceder a revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes, estando facultadas para solicitar a éstos, a los responsables solidarios o a terceros informes, datos o documentos o la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación”¹²

Pero, como en todo procedimiento administrativo, la autoridad se encuentra obligada a realizar diligencias de notificación de la comprobación fiscal de los contribuyentes, por lo que la autoridad fiscal necesariamente debe aplicar escrupulosamente lo dispuesto por el artículo 48, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, así como su correlativo artículo 134 del mismo ordenamiento, siendo éste último el que prevé la mecánica de las notificaciones que efectúa la autoridad fiscal a los contribuyentes, en donde se determina que las notificaciones de los actos administrativos se harán personalmente o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos; aunado al primer supuesto del artículo en mención, el Código Fiscal de la Federación también prevé las notificaciones por correo ordinario o telegrama cuando se trate de otros actos

¹² MARGÁIN, Manautou Emilio, Facultades de comprobación fiscal, ob. cit. p. 256

administrativos; por estrados, cuando el contribuyente se encuentra como no localizable, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto de desaparición sin presentar el aviso de cambio de domicilio después de la notificación de orden de visita domiciliaria o de requerimiento de contabilidad, documentación e información o cuando se notifique un crédito fiscal y antes de que se haya constituido garantía del interés fiscal; por edictos cuando haya ocurrido el deceso de la persona que se pretende notificar y; por instructivo.

Ahora, de conformidad con el artículo 137, del Código Fiscal de la Federación, tenemos reglamentado el supuesto de realización de la notificación cuando la persona a quien va dirigida no se encuentre, ello a través de la entrega de un citatorio con quien se encuentre en el domicilio, inclusive con un vecino o bien notificar por instructivo, con el efecto de que el contribuyente buscado se entere de que al día hábil siguiente la autoridad acudirá nuevamente al domicilio a dejar el acto administrativo a notificar.

De igual manera, las autoridades, cualquiera que sea el acto administrativo a notificar, de acuerdo al artículo 38, del Código Fiscal de la Federación se encuentran obligadas a emitir sus actos en documento escrito, ya sea impreso o digital; señalar la autoridad que lo emite; lugar y fecha de emisión; estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate y; ostentar la firma del funcionario competente y en su caso el nombre de la persona a que va dirigido.

Por todo lo referido e independientemente del análisis dirigido que se realizará en el capítulo respectivo de lo que determina el artículo 38, del Código Fiscal de la Federación respecto a la fundamentación y motivación de los actos de autoridad, es importante detenernos para mencionar que todo acto de las autoridades fiscales debe expresar el motivo, objeto y propósito de la actuación de autoridad, pues en atención a los principios de certeza y certidumbre jurídica establecidos en los artículos 14 y 16 Constitucionales, así como en las interpretaciones por parte del Poder Judicial de la Federación, el contribuyente debe tener la convicción del origen de las actuaciones

que se efectúen a efectos de verificar lo conducente, ello en virtud de que el contribuyente, y en general cualquier persona ante un acto de autoridad, debe saber a qué atenerse, es decir, tener pleno conocimiento de la causa de la autoridad a efectos de que pueda hacer valer lo que en derecho corresponda sin que medie dolo, error o intenciones no manifestadas, pues únicamente a través de la certeza de la actuación de la autoridad, es que puede tener acceso a la tutela de la garantía de audiencia previa.

Bajo este contexto nuestros tribunales se han pronunciado y la jurisprudencia se ha encargado de establecer la obligatoriedad de la aplicación del derecho de los gobernados a la audiencia previa, que es “por el que se impone la ineludible obligación a cargo de las autoridades para que, de manera previa al dictado de un acto de privación, cumplan con una serie de formalidades esenciales, necesarias para oír en defensa a los afectados para que con arreglo en imperativos legales, todo procedimiento o juicio ha de estar supeditado a que en su desarrollo se observen ineludiblemente distintas etapas que configuran la garantía formal de audiencia en favor de los gobernados, a saber, que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, así como de la cuestión que habrá de ser objeto de debate y de las consecuencias que se producirán con el resultado de dicho trámite, que se le otorgue la posibilidad de presentar sus defensas a través de la organización de un sistema de comprobación tal, que quien sostenga una cosa tenga oportunidad de demostrarla, y quien estime lo contrario, cuente a su vez con el derecho de acreditar sus excepciones”¹³

Al respecto consideramos de gran relevancia que el Poder Judicial de la Federación se haya pronunciado y esclarecido los momentos en donde el gobernado goza del derecho tutelado de ser oído por las autoridades, considerando ineludiblemente como base para el desarrollo del alegato el contar con la certeza de lo que trata el

¹³ Cfr. Tesis: I.7o.A. J/41 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Novena Época, t. XXVIII, agosto de 2008 p. 799

procedimiento para que en su caso, su defensa pueda darse en toda la amplitud que debe contemplar el apersonamiento del particular en su defensa, sin que haya lugar a que se deje indicio de que pueda abandonarse al gobernado en un estado de incertidumbre respecto de lo que se le atribuya o se le haga responsable, y en consecuencia en indefensión al no haber podido desahogar de manera completa sus manifestaciones o presentación de documentos e información.

Por lo que en el entendido de las garantías esenciales de los contribuyentes para el inicio de las facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal, así como el objeto de las mismas, tenemos ahora el desarrollo de la revisión de gabinete, la cual debe ajustarse al procedimiento que marca el Código Fiscal de la Federación.

En principio tenemos que emitida la orden de fiscalización al contribuyente, en donde se le avisen las obligaciones a su cargo que debe informar a la autoridad revisora, y realizada la notificación por cualquiera de los medios que correspondan de acuerdo al artículo 134, del Código Fiscal de la Federación, el contribuyente debe entregar a la autoridad fiscal directamente en sus oficinas, toda la información requerida en las que soporte su contabilidad, sus expedientes corporativos y en general aquella información que sirva para demostrar la determinación fiscal del ejercicio de que se trate, de conformidad con el artículo 48, del Código Fiscal de la Federación, tenemos la secuela de pasos a seguir por parte de la autoridad fiscalizadora y del contribuyente en la revisión de gabinete, mismos que inician con la orden de revisión, en donde se puede solicitar al contribuyente, responsable solidario o tercero informes, datos, documentos, contabilidad o parte de ella, por lo que notificada la solicitud al contribuyente, se debe indicar de igual manera el lugar y el plazo en el cual se deben proporcionar los informes o documentos, mismos que deben ser entregados por parte del contribuyente requerido o por su representante legal durante el transcurso de la realización de la revisión de gabinete de acuerdo a cada solicitud que formule la autoridad.

Así, “al término del examen de los informes, datos o documentos o la contabilidad o parte de ella, si fuese el caso, la autoridad fiscal formulará oficio de observaciones, en

el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario”¹⁴

Pero en el hipotético referido, tenemos que la autoridad puede concluir de la información que le fue proporcionada, si a su consideración existen supuestos en los cuales detectó alguna situación que signifique para el contribuyente la indebida realización u omisión en la forma de presentar o efectuar sus obligaciones fiscales, caso en que la circunstanciación juega un papel esencial toda vez que a partir del detalle y pormenorización de las supuestas irregularidades es esencial para que el contribuyente que pueda corregir su situación fiscal o en su caso poder desvirtuar el resultado de la autoridad.

De tal forma que ante la emisión del oficio de observaciones, “el contribuyente o el tercero cuentan con un plazo de 20 días, contados a partir del día siguiente a aquel en el que se le notificó el oficio de observaciones, para que presenten pruebas documentales que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo”.¹⁵

En el entendido del procedimiento, es importante mencionar que aquellos hechos u omisiones por los que el contribuyente no presente documentación comprobatoria para desvirtuar, se tendrán como consentidos. Pero no debemos olvidar que el contribuyente puede optar por corregir su situación fiscal respecto de las contribuciones referidas por la autoridad a partir de los hechos u omisiones que detecte y en el caso de que el contribuyente no corrija su situación fiscal, la corrección sea parcial, o no se lleguen a desvirtuar los hechos u omisiones asentados por la autoridad en el oficio de observaciones, la autoridad procederá a emitir la resolución determinante de contribuciones o aprovechamientos omitidos. Así “la autoridad fiscal deberá concluir la revisión de la contabilidad del contribuyente que se efectúa en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de 12 meses contados

¹⁴ MARGÁIN, Manautou Emilio, *Facultades de Comprobación Fiscal*, ob. cit. p. 259.

¹⁵ MARGÁIN, Manautou Emilio, *Facultades de Comprobación Fiscal*, ob. cit. p. 260.

a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación”¹⁶ y hasta la notificación del oficio de observaciones, momento en el que se darán 20 días hábiles al contribuyente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a emitir el oficio de observaciones y en el que deberá demostrar que no se encuentre en un supuesto de irregularidad; por lo que pasados los 20 días hábiles, la autoridad tiene la obligación de emitir la resolución de su procedimiento a más tardar a los 6 meses posteriores, de lo contrario la autoridad perdería su derecho.

1.1.2 Visita domiciliaria.

Ahora abordaremos la más amplia e importante de las facultades “para comprobar el cumplimiento que se le haya dado a las disposiciones tributarias, conforme al artículo 42, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, es la de practicar visitas en el domicilio o dependencias de los sujetos pasivos, de los responsables solidarios o de los terceros, para revisar ahí sus libros, documentos y correspondencia que tengan relación con las obligaciones fiscales. Este tipo de visitas encuentran su fundamento en el decimosexto párrafo del artículo 16, de la Constitución Política del país, ordenamiento que establece que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a formalidades prescritas para los cateos”.¹⁷

“En la legislación fiscal ordinaria, los artículos 38, y 43 a 47 del Código Fiscal de la Federación establecen, con base en lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, las formalidades a que debe sujetarse la práctica de las visitas domiciliarias para la comprobación de la situación fiscal del contribuyente en los términos siguientes:

¹⁶MARGÁIN, Manautou Emilio, *Facultades de Comprobación Fiscal*, ob. cit. p. 261.

¹⁷RODRÍGUEZ, Lobato Raúl, *Derecho Fiscal*, ob. cit. p. 237

La orden de visita debe constar por escrito; señalar la autoridad que lo emite; estar fundada, motivada y expresar el objeto o propósito (esta expresión que exige el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación ya que constituye en sí misma la motivación del acto en este caso concreto); ostentar la firma del funcionario competente y el nombre o nombres de las personas a que vaya dirigida y, si se ignoran, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación, indicar el lugar o lugares donde debe efectuarse la visita y el nombre de la persona o personas que deban efectuarla, las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número en cualquier tiempo por la autoridad competente”.¹⁸

Precisamente, la visita domiciliaria es la revisión de la contabilidad del contribuyente, en el domicilio fiscal del mismo, para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales pero dada su importancia debe respetar todas las formalidades, de lo contrario el acto sería afectado de nulidad.

Ahora bien, si “el inicio de la visita es un acto trascendental que de no llevarse a cabo correctamente, en los términos del artículo 44, fracciones I, II y III del CFF, se encuentra viciado el acto administrativo que se expida como consecuencia de lo observado en la revisión de la contabilidad y documentación con lo en ella asentado”,¹⁹ esto nos lleva a reflexionar que es indispensable que los funcionarios estén capacitados porque los errores implican costos, además, el inicio de la visita domiciliaria debe observar las formalidades de las notificaciones previstas en los artículos 134 y 137, del Código Fiscal de la Federación.

“Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitantes que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia; una vez identificados los visitantes requerirán, a la persona con quien se entienda la diligencia para que designe dos testigos, y si éstos no son designados o los designados no

¹⁸ RODRÍGUEZ, Lobato Raúl, Derecho Fiscal, ob. cit. p. 238

¹⁹ MARGÁIN, Manautou Emilio, Facultades de Comprobación Fiscal, ob. cit. p. 123

aceptan fungir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que integren, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita"²⁰

Bajo este contexto es importante señalar que “los visitados, sus representantes o la persona con quien se entiende la visita en el domicilio fiscal están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o a los lugares objeto de la misma, así como a mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales, de los que los visitadores podrán sacar copias para que, previo cotejo con sus originales, se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita. Igualmente se deben permitir la verificación de bienes y mercancías”.²¹ Si así lo establece la orden de visita cabe señalar que si el sistema de registro es electrónico deberán poner a disposición de los visitadores el equipo de cómputo y sus operadores, lo anterior para facilitar el proceso.

Tenemos que de toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada es decir señalando modo tiempo y lugar de los hechos u omisiones que hubieren conocido los visitadores; mismos que hacen prueba de su existencia para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado.

Incluso se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de la visita, disponiéndose que una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita, y también se establece que si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga.

²⁰ RODRÍGUEZ, Lobato Raúl, Derecho Fiscal, ob. cit. p. 242

²¹ RODRÍGUEZ, Lobato Raúl, Derecho Fiscal, ob. cit. p. 242

Por otro lado, si resulta imposible continuar o concluir con el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales, pero esta circunstancia deberá notificarse previamente a la persona con quien se entiende la diligencia, excepto en el supuesto de que el visitado hubiere desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.²²

Una vez realizada la verificación de la autoridad, dentro del plazo de los 12 meses de vigencia de las visitas domiciliarias, en su caso, ya que pueden durar más para instituciones del sistema financiero y de comercio exterior, la autoridad fiscal deberá informar al particular cuando menos 10 días antes de la emisión de la última acta parcial, el derecho que le asiste al contribuyente de apersonarse en las oficinas de la autoridad a efectos de que conozcan los hechos u omisiones detectados por la autoridad en atención a la verificación de la información que le fue proporcionada, o en su caso omitida, ello de conformidad con el artículo 42, párrafo quinto del Código Fiscal de la Federación, avance de la conclusión de la autoridad respecto de sus facultades de comprobación que debe perfeccionarse de acuerdo al párrafo sexto del propio artículo mediante la emisión de la última acta parcial, documento que deberá cumplir con las formalidades del artículo 38, del mismo Código, en donde la autoridad formaliza por escrito sus conclusiones.

Al ser una oportunidad para el gobernado dicho documento debe ser entregado al contribuyente con las mismas formalidades de las actas parciales de la visita domiciliaria, al ser el documento que recopila lo ocurrido durante las actuaciones de la autoridad y, por ende, en donde puede plasmar sus conclusiones de acuerdo a aquellas, haciendo de conocimiento el estado del procedimiento y exponiendo clara y pormenorizadamente los hechos, irregularidades u omisiones del contribuyente respecto de los impuestos y periodo revisados.

²² Cfr. RODRÍGUEZ, Lobato Raúl, Derecho Fiscal, ob. cit. p. 244

Así, a partir del levantamiento de la última acta parcial se prevé para respetar la garantía de audiencia de los contribuyentes, que éstos pueden presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones que se les atribuyan. El segundo párrafo de la fracción IV, del código mencionado prevé que antes de que se levante el acta final de la visita, debe integrarse una última acta parcial, y que entre ésta y el acta final deberán transcurrir cuando menos 20 días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los elementos de prueba mencionados, que incluso pueden ampliarse 15 días si solicitan prórroga.²³

Es importante destacar que en el caso de que proceda desvirtuar las “irregularidades en una visita domiciliar, el plazo de los 20 días que señala el artículo 46, fracción IV, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, no es un plazo fatal para el contribuyente, sino un plazo mínimo de espera para la autoridad, pues ella debe esperar cuando menos 20 días después de levantada la última acta parcial para poder levantar el acta final, de modo que mientras no se levante el acta final el contribuyente podrá presentar los medios de prueba que estime convenientes.”²⁴ Sin embargo debemos tener cuidado con el criterio de nuestros tribunales de Litis cerrada en materia de pruebas, por lo que si no se hacen valer deberemos invocarlas en el recurso administrativo.

De igual manera resulta de gran trascendencia mencionar que ante los hechos u omisiones detectados y plasmados por la autoridad en la última acta parcial, de no ser presentados por parte del contribuyente los documentos, libros, registros o aclaraciones pertinentes los mismos se tendrán por consentidos de acuerdo al párrafo tercero del referido artículo 46 del código; lo anterior lleva a la reflexión de las consecuencias de que el contribuyente realice manifestaciones con las que no se encuentra de acuerdo con las conclusiones de la autoridad, consistiendo en los efectos legales siguientes:

²³ Cfr. RODRÍGUEZ, Lobato Raúl, Derecho Fiscal, ob. cit. p. 248

²⁴ RODRÍGUEZ, Lobato Raúl, Derecho Fiscal, ob. cit. p. 248



25

Bajo este contexto reiteramos que de acuerdo a lo establecido en las reglas para la visita domiciliaria, dentro de un plazo que no excederá los 12 meses contados a partir del inicio de la misma, la autoridad deberá emitir y notificar el acta final, documento en el que se establece la conclusión definitiva de la visita, el cual si bien es parte del procedimiento administrativo, es únicamente la recopilación final de lo sucedido dentro del periodo de las facultades de comprobación y en donde deberá manifestarse respecto del escrito, aclaraciones y documentos que haya presentado el contribuyente dentro del plazo establecido de los 20 días, o inclusive fuera del mismo, teniendo en consecuencia el acto que cierra los procedimientos de la visita domiciliaria, y en caso de que existiere algún tema adicional posterior a la notificación del acta final, la autoridad deberá iniciar facultades de comprobación diversas, pues inclusive dicha situación se encuentra establecida a la notificación de la última acta parcial, ello en atención a la tutela de la garantía de audiencia, en donde el visitado evidentemente no podrá manifestarse respecto de hechos u omisiones que no conoció dentro de periodo fiscalizador, y también en atención a la certeza y certidumbre jurídica que debe permear el procedimiento de revisión fiscal, máxime cuando las actuaciones de la

²⁵ Cfr. RODRÍGUEZ, Lobato Raúl, Derecho Fiscal, ob. cit. p. 252

autoridad son dentro del domicilio del contribuyente; sin que deba entenderse que el cierre de las actuaciones constituye la resolución final a manera de crédito fiscal, sino la finalización del procedimiento incluso si al momento del cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio y si no se presentara se realizara con quien está.

Finalmente en atención al artículo 50, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal deberá emitir la resolución o crédito fiscal de que se trate dentro del plazo de 6 meses contados a partir de la notificación del acta final, si no la notifica entonces el gobernado puede invocar la caducidad.

1.1.3 Revisión electrónica

A partir de 1 de enero de 2014 entró en vigor la fracción IX del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, adicionándose la facultad de comprobación fiscal consistente en las revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, lo cual ha generado mayor tributación que el desahogo de las visitas domiciliarias.²⁶

Así, tenemos que otra facultad de la autoridad fiscal para comprobar el cumplimiento que se le haya dado a las disposiciones tributarias, conforme al artículo 42, fracción IX, del Código Fiscal de la Federación, es la revisión electrónica, cuya regulación está contenida en el artículo 53-B del referido código en donde con base en la información y documentación que obre en su poder, la autoridad fiscal dará a conocer al contribuyente los hechos que deriven de la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, a través de una resolución provisional que, en su caso, contenga la preliquidación respectiva y si el contribuyente la acepta, podrá optar por corregir su situación fiscal mediante el pago total de las

²⁶ Cfr. MARGAIN, Manatou Emilio, Facultades de comprobación fiscal, ob. cit. p. 341

contribuciones y aprovechamientos omitidos, junto con sus accesorios, en cuyo caso gozará del beneficio de pagar una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.²⁷

En este contexto, el contribuyente tendrá 15 días para manifestar lo que a su derecho convenga, así como para aportar la documentación o información que sirvan como pruebas para desvirtuar las irregularidades o acreditar haber realizado el pago correspondiente. En el caso de que el pagador de impuestos no aporte las pruebas o realice las manifestaciones que a su derecho convengan, la resolución se volverá definitiva y las cantidades determinadas se harán efectivas mediante el denominado procedimiento administrativo de ejecución. Ahora bien, una vez que se reciban las manifestaciones de derecho, y la documentación o información como pruebas aportadas por el contribuyente, la autoridad hará una valoración de las mismas para determinar en su caso crédito fiscal.

Por todo lo referido la autoridad podrá emitir un segundo requerimiento de información dentro del plazo de los 10 días siguientes a la recepción de las pruebas; caso en el cual el contribuyente tendrá para aportar lo solicitado por la autoridad.

Solicitar información y documentación de un tercero; situación que deberá notificársele al contribuyente dentro del plazo de 10 días siguientes a la solicitud de la información.

En ambos casos, se suspenderá el plazo previsto en la fracción IV del artículo 53-B del CFF. Es decir, el plazo de 40 días con los que cuenta la autoridad para analizar la información aportada, así como para emitir y notificar la resolución final al contribuyente, se suspende.

En consecuencia, concluidos los plazos para que los contribuyentes realicen las manifestaciones que a su derecho convengan, respecto a los hechos u omisiones,

²⁷ Cfr. RODRÍGUEZ, Lobato Raúl, Derecho Fiscal, ob. cit. p. 247.

datos a conocer durante las Revisiones Electrónicas, se tendrá por perdido el derecho para realizarlas.

Finalmente, las autoridades fiscales tienen la obligación de informar –vía Buzón Tributario– del derecho que tiene el representante legal del contribuyente y, en su caso, los órganos de dirección de las personas morales, de asistir a las oficinas de las autoridades tributarias para conocer de los hechos u omisiones que den lugar al incumplimiento de las obligaciones fiscales.²⁸

Así, la autoridad fiscal actualmente se encuentra en posibilidad de detectar mediante varios medios de información el cumplimiento de obligaciones fiscales por parte del contribuyente, lo anterior gracias a que no es necesario que la autoridad fiscal se apersona en el domicilio fiscal de los contribuyentes para practicar visitas o en su caso, requerir se le proporcione la contabilidad para efectuar una revisión, pues cuenta con la propia información que proporcionan los contribuyentes a través del portal electrónico del Servicio de Administración Tributaria, buzón tributario, o de terceros, comprendiendo también a distintas autoridades que puedan allegar al fisco de elementos para una determinación, en el caso también a los informes que obren en su poder derivado de lo que se conozca de la Unidad de Inteligencia Financiera o la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de donde puede conocer la actividad financiera de los contribuyentes y detectar alguna omisión en las declaraciones de sus ingresos y egresos, así como del pago del impuesto respectivo.

No obstante la diversa gama de vigilancia para el contribuyente, consideramos que mientras el sistema del portal electrónico del Servicio de Administración Tributaria no cuente con la capacidad suficiente para soportar la información de los contribuyentes, así como agilizar la captura de datos e información, de manera importante señalamos que la autoridad revisora debe actuar con discreción en el procedimiento de revisión

²⁸ Cfr. CERVANTES, García Pablo, Puntos Finos, Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., <https://www.ccpm.org.mx/avisos/revisiones-electronicas-medio-de-fiscalizacion-puntos-finos-enero2017.pdf>

electrónica, pues al día de hoy no es posible afirmar que la información puede ser entregada a la autoridad de manera completa en los plazos previstos en el Código Fiscal de la Federación y mucho menos presentar a la autoridad las situaciones de hecho para los contribuyentes que puedan llegar a acreditar o demostrar la razón de sus actividades económicas y en consecuencia fiscales.

Afirmamos que si la autoridad centra sus esfuerzos en establecer la comunicación electrónica de manera ágil y eficiente, puede encontrar en esa revisión los medios suficientes para llegar a determinar a los contribuyentes una resolución totalmente aproximada a una realidad jurídica, económica y fiscal de éstos, ello al tener como base las declaraciones que deben ser presentadas de manera mensual por parte del contribuyente, a las facturas que éste emite, a la información relativa a sus pagos gracias su propio sistema y a la colaboración de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, así como a las informativas presentadas por los contribuyentes relacionados, por lo que la autoridad está en posibilidad de contar con todos los elementos para cerciorarse del cumplimiento de los contribuyentes, insistiendo en el hecho que de dar más amplitud y agilidad a este procedimiento, la autoridad tiene una gran ventaja en favor de los intereses del fisco.

1.1.4 Otras

La autoridad fiscal, para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales y el estado en que se encuentran los contribuyentes respecto de las mismas, puede practicar múltiples formas de revisión, ello en cuanto a la forma en que se lleva a cabo la validación de los procesos de observancia por parte del contribuyente, y de los terceros que coadyuvan a dicho fin, contemplando el artículo 42, del Código Fiscal de la Federación los siguientes medios de acreditamiento para la autoridad:

VERIFICACIÓN

Revisar dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales.

Visitas Domiciliarias

Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

o La expedición de comprobantes fiscales por internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes.

o Las relativas a la operación de máquinas, sistemas, registros electrónicos y de controles volumétricos que estén obligados a llevar.

o La consistente en que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con marbete o precinto, o que los envases que contenían dichas bebidas han sido destruidos.

o Que las cajetillas de cigarros para su venta en México contengan impreso el código de seguridad y su autenticidad.

o Que se cuente con la documentación o comprobantes que acrediten la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías de procedencia extranjera.

o Lo relativo a las autorizaciones, concesiones, padrones, registros o patentes establecidos en la Ley Aduanera, su Reglamento y Reglas Generales de Comercio Exterior.

Es importante el referir que la autoridad fiscal cuenta con una amplia gama de procedimientos a efectos de verificar no solo el resultado fiscal de los impuestos del contribuyente, sino también aquellos elementos en donde puede advertir su debida observancia cotidiana por lo que cuando las autoridades no levanten el acta final de visita o no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos mencionados, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión.

Consideramos que la autoridad debe echar mano de todas las facultades con las que goza, pues la realidad es que no siempre debe actuar como órgano recaudador ya que el propio Código Fiscal de la Federación le otorga potestad de revisión y análisis en múltiple formas, ya sea para verificación de resultados fiscales para verificar lo declarado o para cuidado de actividades que suponen fines parafiscales, ya que la observancia de todas y cada una de las etapas que integran la actividad comercial de los contribuyentes y aquellos relacionados con los mismos, otorgará un sentido de cumplimiento si se lleva la vigilancia de las actividades circundantes a un contribuyente.

1.2 Determinación y liquidación de créditos fiscales

Recapitulando sobre el artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, el primer párrafo establece la facultad de la autoridad fiscal de determinar contribuciones omitidas, créditos fiscales, entre otras, en atención a las facultades de comprobación analizadas, las cuales se formularán a partir de las observaciones de hechos u omisiones y respecto de aquellas partidas por las que el contribuyente no corrigió su situación fiscal o no logró desvirtuar dentro de la auditoría. Así, el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación señala que las autoridades fiscales deberán emitir la resolución que determine créditos fiscales dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de la fecha en que se levante el acta final en ambos casos, veinte o treinta y cinco días según la visita o se hayan revisado un ejercicio o más de uno, siempre y

cuando, tratándose de más de un ejercicio, el aviso de más de veinte días se haya presentado dentro del plazo inicial de veinte días.

Así, es importante referir que los plazos a que alude en este numeral, se suspenderán en los casos siguientes:

| Suspensión de plazos | | |
|---|---|---|
| Huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga. | Fallecimiento del contribuyente hasta en tanto se designa el representante legal de la sucesión y | del fiscal sin haber presentado el cambio de domicilio correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice |

29

De tal forma que “cuando las autoridades fiscales no emitan la resolución correspondiente dentro del plazo mencionado, quedarán sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron durante la visita o revisión de que se trate, o bien, de no dictarse la resolución determinando créditos fiscales en el plazo de seis meses siguientes al levantamiento del acta final o al término del plazo para presentar el escrito objetando los hechos asentados en el oficio de observaciones derivado de la revisión de gabinete, la orden y todo lo actuado queda sin efectos y sólo que la autoridad fiscal

²⁹ Cfr. MARGÁIN, Manautou Emilio, *Facultades de Comprobación Fiscal*, ob. cit. p. 355

esté aún en tiempo puede iniciar de nuevo por el mismo periodo sus facultades de comprobación”³⁰

Por lo que “el acto por el cual se determine el tributo omitido y, en general, los actos definitivos y decisorios de la autoridad fiscal que den fin al procedimiento fiscal en su fase oficiosa, debe satisfacer una formalidad determinada, es decir, debe cumplir ciertos requisitos legales para que el acto se manifieste, de tal manera que la forma viene a ser una solemnidad para la existencia del acto. La forma constituye una garantía de seguridad jurídica para el particular y debe estar prevista en la ley. En ese sentido el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, siguiendo los lineamientos del artículo 16 de la Constitución general de la República, señala cuál es la forma como se debe manifestar el acto definitivo y decisorio de la autoridad fiscal; hacemos notar que los elementos formales del acto definitivo y decisorio del procedimiento fiscal se justifican por el principio de seguridad jurídica y son los siguientes:”³¹

**Acto de
autoridad.
Requisitos**

Emitirse por escrito, de esa manera se deja de manera cierta y definida el criterio de la autoridad.

Señalar autoridad emisora y que conste la firma de la misma.

Debe establecerse lugar y fecha de emisión

Encontrarse fundado y motivado, es decir, la conducta observada debe ser aplicable y encontrarse prevista en la norma.

³⁰ MARGÁIN, Manautou Emilio, Facultades de Comprobación Fiscal, ob. cit. p. 356

³¹ RODRÍGUEZ, Lobato Raúl, Derecho Fiscal, ob. cit. p. 255.

Hasta aquí, hemos expuesto las distintas mecánicas previstas en el Código Fiscal de la Federación que permiten a la autoridad fiscal el legal acercamiento al contribuyente a efectos de verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, las cuales si bien por ministerio de Ley la autoridad puede válidamente iniciar, solicitar información y documentos; de los cuales llegará a la conclusión respectiva de posibles hechos, omisiones o irregularidades, lo cierto es que dentro de esas facultades de la autoridad, el contribuyente goza, en paridad, de una serie de derechos plasmados en los principios de certeza y seguridad jurídica, por lo que la autoridad deberá respetar los elementos mínimos o indispensables de las actuaciones que exteriorice hacia el contribuyente, y de manera extensiva hacia aquellos procedimientos que no se encuentran conforme a la ley, pues la omisión de reglas no significa dar cabida a abusos o arbitrariedad, por ende, la autoridad podrá realizar sus actuaciones únicamente desde y hasta donde le permite la norma, así como debe ajustar todos sus procedimientos a los pilares en que descansan las garantías constitucionales de los gobernados.

Capítulo II. Artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación.

Nos hemos referido a las facultades la autoridad fiscal respecto de la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, por lo que es procedente entrar en materia de un procedimiento novedoso en la legislación mexicana que se encuentra en pleno uso por parte de la autoridad, mismo que aplica a efectos de poder corroborar la existencia de las operaciones de los contribuyentes, constatando con ello el hecho de que las actuaciones de los mismos tengan verificativo y no sean derivadas de maquinaciones para evadir las obligaciones del sujeto, de tal forma que resulte importante el contenido del numeral del Código Fiscal Federal.

De acuerdo al proveído en comento, podemos rescatar de su contenido que la autoridad fiscal, en atención a que de un contribuyente se tenga la sospecha que emite comprobantes fiscales (CFDI) sin contar con los elementos para llevar a cabo la actividad o la entrega de bienes a que se refieren los comprobantes fiscales, se presumirá que realiza operaciones inexistentes al no contar con elementos que den indicio de la realización de las actividades, estableciendo como tales el no contar con personal, infraestructura, activos, capacidad material directa o indirecta para ello, así como por encontrarse ante el Servicio de Administración Tributaria como no localizado.

Ahora bien, la mecánica en cuanto a los aspectos formales que marca el artículo en cita, establece que la presunción de operaciones inexistentes se notificará al contribuyente a través de buzón tributario; asimismo se publicará en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria y en el Diario Oficial de la Federación la lista de los contribuyentes a quienes previamente se les notificó de acuerdo al artículo 134 del Código Fiscal de la Federación; los contribuyentes contarán con un plazo de 15 días contados a partir de la última de esas publicaciones de acuerdo al segundo párrafo del propio artículo así como al artículo 69, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación para aportar a la autoridad fiscal las pruebas necesarias para desvirtuar la presunción de la autoridad. El contribuyente puede solicitar una prórroga

para seguir ofreciendo pruebas, misma que se concede de manera automática por el plazo de 5 días contados a partir de la publicación en el Diario Oficial de la Federación.

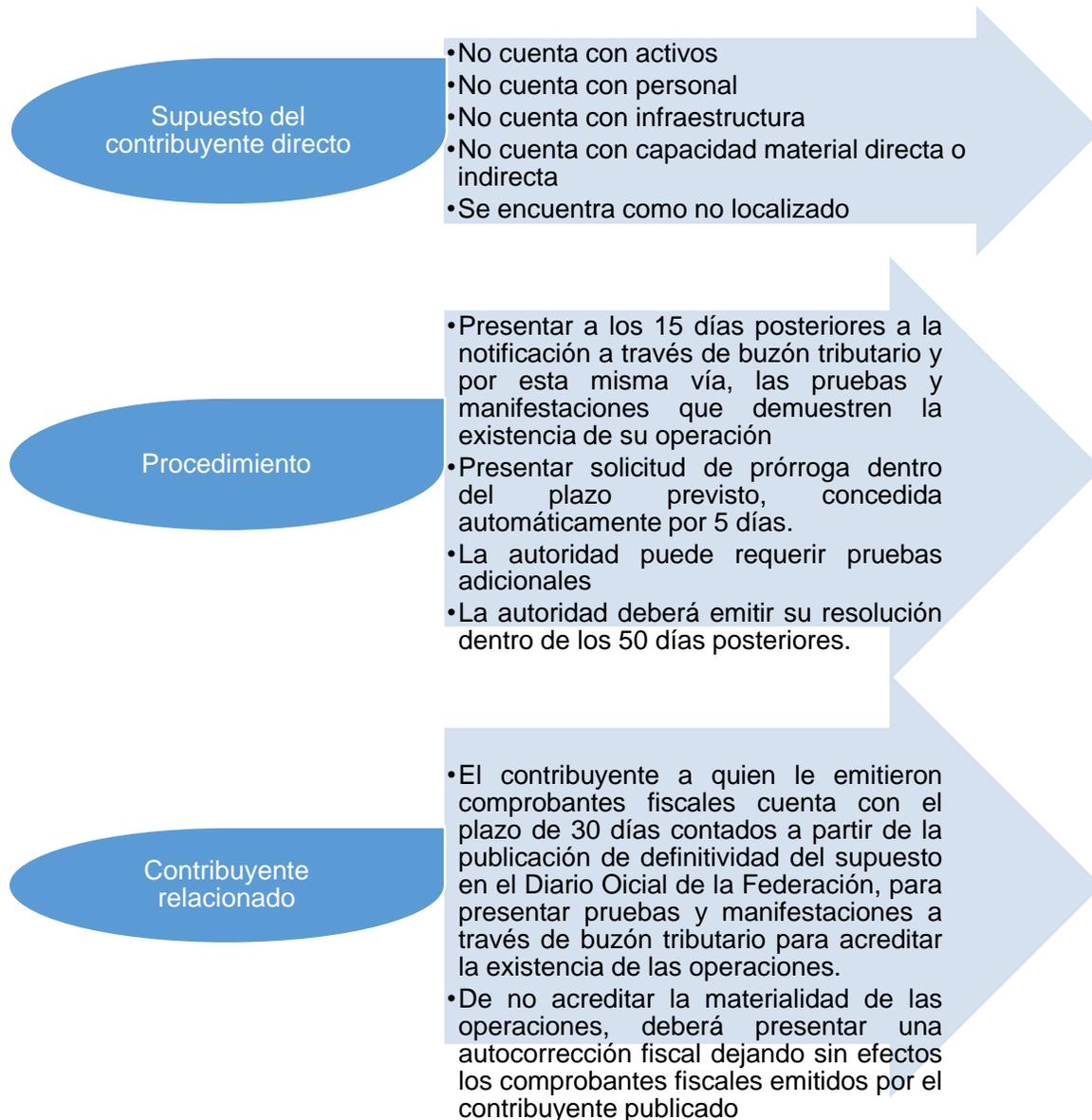
De manera inmediata posterior a ese plazo, la autoridad puede requerir dentro de los siguientes 20 días hábiles a través de buzón tributario al particular, información o documentales, las cuales deberán presentarse dentro del plazo de 10 días siguientes a la realización de dicha notificación, suspendiendo ello el plazo para emitir la resolución.

La autoridad cuenta con el plazo de 50 días para emitir resolución en la que fundamente y motive la conclusión de su razonamiento, ello de considerar que el contribuyente no desvirtuó la presunción y por ende, se encuentra definitivamente en el supuesto de acuerdo al cuarto párrafo del artículo de referencia. De no realizar la notificación, se entenderá que queda sin efectos la presunción que dio origen al procedimiento.

La consecuencia particular de tener por no desvirtuada la presunción, coloca al contribuyente en estado de definitividad de realización de operaciones inexistentes, pudiendo derivar una autocorrección fiscal por parte del contribuyente que emitió los comprobantes fiscales, en la emisión de los créditos fiscales correspondientes, así como tener dichas operaciones como actos simulados para los efectos de delitos que prevé el Código. Aunado a la notificación por buzón tributario al particular, la autoridad deberá publicar en su página de internet y en el Diario Oficial de la Federación un listado de aquellos contribuyentes que se encuentran en ese supuesto.

El efecto general de tener por no desvirtuada la presunción es la de considerar con efectos generales, que los comprobantes fiscales emitidos no producen ni produjeron efecto fiscal alguno. Aunado a la notificación por buzón tributario al particular, la autoridad deberá publicar en su página de internet y en el Diario Oficial de la Federación un listado de aquellos contribuyentes que se encuentran en ese supuesto.

En atención a lo anterior, los contribuyentes que dieron efectos fiscales a los comprobantes fiscales, cuentan con el plazo de 30 días contados a partir de la publicación definitiva para presentar una autocorrección fiscal, o bien, demostrar que adquirieron los bienes y/o servicios amparados en los comprobantes fiscales.



En ese sentido, podemos observar del artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación, la hipótesis que encuadra a las empresas que no cuentan con los elementos de los cuales se pueda deducir la capacidad para realizar el servicio que amparan los comprobantes fiscales emitidos, en donde asimismo se reglamenta el procedimiento para llegar a demostrar que independientemente de la ausencia de los

elementos que contempla la norma, estos sí prestaron efectivamente el servicio. Al respecto consideramos que al ser el único artículo que reglamenta el supuesto de operaciones inexistentes en cuanto al fondo, el mismo se limita a esquematizar el supuesto sin establecer cuando menos un criterio general por el que se pueda desprender un estándar mínimo para valoración de las pruebas que pueda presentar el contribuyente; de igual manera consideramos limitado la tutela de los derechos del contribuyente en lo que respecta al tercero receptor de los comprobantes fiscales, pues en ningún momento se desprende del artículo cuándo conocerá este tercero de los hechos exactos y particulares de los que se le otorga el plazo para imponerse.

2.1 Antecedentes

“Como se recordará, el pasado 9 de diciembre de 2013 se publicó en el DOF, el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación (Decreto), a través del cual se establecieron diversas modificaciones y adiciones al CFF, entre las que se encuentran las facultades y los procedimientos a que se refiere su artículo 69-B.

En ese sentido, mediante la adición al CFF de lo dispuesto por el artículo 69-B se otorgó una nueva facultad a las autoridades fiscales que les permite combatir frontalmente el tráfico de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes.”³²

En este orden de ideas, en la publicación de la Gaceta Parlamentaria de la LXII Legislatura Federal de la Cámara de Diputados, de 8 de septiembre de 2018 número 3857-C, se emitió dentro del anexo C, las iniciativas por las que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones, conteniendo en el apartado de Iniciativas la relativa al artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación.

³² Lic. y C.P. Christian R. Natera y Lic. Luis Felipe Reyna López
https://www.natera.com.mx/puntos_finos/Puntos%20Finos%20227.pdf p. 37

En principio, se estableció en la iniciativa de reforma que una de las causas más dañinas y que más ha contribuido para agravar la recaudación fiscal, son los esquemas agresivos de evasión fiscal, por lo que deben eliminarse o corregirse los motivos que los originan, a través de instrumentos eficaces que permitan combatir frontalmente el referido fenómeno, los cuales erosionan de manera grave las bases gravables, sin poder reflejar incrementos significativos en la recaudación.

La Administración Pública Federal, detectó que algunos contribuyentes se encontraban realizando deliberadamente actividades para disminuir o evadir sus obligaciones fiscales, ello mediante la adquisición de comprobantes fiscales, situación que pudo notar de la deducción o acreditamiento de impuestos, operaciones amparadas en dichos comprobantes, sin embargo, los mismos eran emitidos por un contribuyente que no presaba ningún servicio, ni entregaba bienes, y en general, no se realizaba operación alguna que justificara la emisión de los mismos, pues se encontraban carentes de sustancia respecto de la realización de operaciones, o en su caso, sí se efectuaba una operación sin embargo, el importe del comprobante fiscal no guardaba congruencia con el servicio efectivamente prestado.

En ese sentido la autoridad pudo detectar que tanto el emisor como el receptor de comprobantes fiscales y, en ocasiones hasta el adquirente final son partes relacionadas, donde sus accionistas, administradores u apoderados son las mismas personas.

Al respecto, se descubrió que adicionalmente los operadores de la estrategia fiscal mencionada, ofrecen una gran variedad de objetos sociales para poder adecuarse a las necesidades de los adquirentes, con la emisión de comprobantes fiscales con conceptos que ayuden a disfrazar mejor la operación. De igual manera como parte de los motivos de la adición del artículo se mencionó que los operadores de este tipo de estrategias suelen tener una vida activa muy breve, liquidando la empresa original o dejándola simplemente inactiva, en donde la rentabilidad de la estrategia descrita radica en la creación de sociedades que inicialmente cumplen con sus obligaciones

fiscales, sin embargo posteriormente y una vez finalizada la verdadera intención de ese negocio, se abandona a la empresa dejándola sin activos, bienes, infraestructura ni personal, es decir, sin elementos mediante los cuales el fisco pueda constatar la existencia de obligaciones o proceder al cobro de obligaciones, inclusive abandonado el domicilio fiscal a efectos de que no pudiera ser fiscalizada. En atención a lo anterior, el Servicio de Administración Tributaria pudo recoger una serie de rasgos o patrones de este tipo de empresas, con ello, permitiéndole detectar de una manera genérica a las empresas que presumiblemente pudieran efectuar este tipo de operaciones.



33

En la iniciativa de reforma del artículo mencionado, se hizo especial hincapié en el hecho de que la estrategia detectada era parte de la maquinación no sólo la persona que emitía el comprobante fiscal, sino también aquél contribuyente que recibía el mismo, quien por un probable pago de comisión, ampara un servicio que no se prestó o un bien que no se adquirió con la única finalidad de erosionar o suprimir la carga tributaria.

³³ Presidencia de la República, Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y el Código Fiscal de la Federación, proceso legislativo, DOF 9 de diciembre de 2013, p. CV

Dentro del propio documento la Legislatura, dentro del apartado de Análisis, discusión y valoración de la minuta, determinó en el punto Vigésimo Quinto, que se consideraba “adecuado el procedimiento que se propone, mediante la adición del artículo 69-B, con las adecuaciones realizadas por la Colegisladora, para contrarrestar el uso indebido de comprobantes fiscales, así como la posibilidad de aclaración que se otorga, en respeto de la garantía de audiencia, a quienes están en el supuesto de irregularidad, y la oportunidad de corrección a aquellos que por diferentes causas han dado efectos fiscales a los comprobantes que se presumen irregulares, ya que con ello se respetan las garantías constitucionales de los contribuyentes.”³⁴

Ahora, la adición del artículo obedeció a la detección por parte del Ejecutivo Federal, y en seguimiento a la exposición de motivos del artículo a que “una de las causas más dañinas y que más ha contribuido para agravar la recaudación fiscal, son los esquemas agresivos de evasión fiscal.

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

Inicialmente este esquema consistía en usar comprobantes apócrifos, para deducir y acreditar las cantidades amparadas en los mismos, sin realizar los pagos correspondientes; posteriormente estas prácticas indebidas evolucionaron a estructuras mucho más complejas en perjuicio del fisco federal.

Tal es el caso del tráfico de comprobantes fiscales, que en esencia consiste en colocar en el mercado comprobantes fiscales auténticos y con flujos de dinero comprobables, aunque los conceptos que se plasman en los mismos, carecen de sustancia o la poca

³⁴ LXII Legislatura Federal, Dictamen correspondiente a la minuta con proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, DOF 9 de diciembre de 2013, p. XL

que pudieran tener no es proporcional a las cantidades que amparan los referidos comprobantes.”³⁵

Por todo lo referido nos resulta trascendente hacer una valoración a las modificaciones en el artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación, desde la adición en el Código hasta la última reforma publicada, resaltando en color verde las modificaciones realizadas y en color rojo lo que fue sustraído, así como las fechas de los cambios realizados:

| Texto original | Texto vigente |
|---|---|
| <p>Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes fiscales por actos o actividades inexistentes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren endicha situación a través de su buzón tributario, en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación.</p> | <p>Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, <i>directa o indirectamente</i>, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, <i>se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes</i>. En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria,</p> |

³⁵<http://181.189.159.2/2017/mayo/incum/contenido/ponencias/Paez%20Medina%20Maria%20Elena/Datos%20Orelevantes%20y%20cifras.pdf> Servicio de Administración Tributaria, mayo de 2017, p. 1

Las personas físicas o morales podrán manifestar ante la autoridad fiscal, en un plazo de diez días hábiles contados a partir de la notificación en su buzón tributario, lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los motivos que llevaron a la autoridad a notificarlos.

así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. *Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.*

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

Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su

Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer, notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que se encuentran efectivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo.

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

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

posteriores a la notificación de la resolución.

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

La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente. Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero de este artículo, deberán proceder a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código en el mes siguiente al de la citada publicación, calculando las contribuciones actualizadas, recargos y multas correspondientes o, de ser el caso, acreditar en el mismo plazo ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales.

En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no corrigió su situación fiscal o no acreditó la efectiva prestación de servicio o adquisición de los bienes, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones

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

En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las

| | |
|---|---|
| <p>amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efectos de lo previsto en el artículo 109, fracción IV, de este Código.</p> | <p>operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.</p> |
|---|---|

En esa tesitura, se hace evidente la evolución del artículo en lo referente a la claridad de términos y conceptos, ello toda vez que hace la distinción particular entre el momento que surte sus efectos la notificación y las publicaciones, esclareciendo el momento para que el particular realice el cómputo del plazo con el que cuenta para desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes, que será dentro de los 15 días siguientes a la publicación del listado en el Diario Oficial de la Federación. Asimismo, a manera más cercana a un procedimiento formal con amplitud a la garantía de audiencia, establece la posibilidad para que el contribuyente solicite una extensión en el plazo para presentar información, así como para que la propia autoridad se la solicite; de igual manera establece un plazo cierto para poder emitir la resolución de que se trate y establece que de no emitirla en el término de 50 días, se entenderá por desvirtuada la presunción; se hace más largo el término para el receptor de comprobantes fiscales para acudir ante la autoridad a efectos de demostrar la existencia de sus operaciones.

No obstante las adiciones al artículo, consideramos que sigue siendo insuficiente para el emisor de comprobantes fiscales el medio para demostrar la existencia de sus operaciones, ello toda vez que el artículo establece que las aclaraciones y pruebas deberán ser presentadas a través de buzón tributario, sin embargo la realidad es que dicho medio electrónico no cuenta al día de hoy con la posibilidad de presentar información relativa al procedimiento del artículo 69-B.

Podemos afirmar lo anterior toda vez que de la existencia y atención a los casos prácticos en que hemos podido participar, no existe en el buzón tributario el complemento, vínculo electrónico, apartado o manera de acceder a una forma directa

para presentar información; robustece a lo dicho la regla 2.2.6 anexo 1A ficha de trámite 156, en el marco de lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación vigente para 2018, misma que continúa su vigencia, la cual establece que hasta en tanto este trámite no se publique en la relación de promociones, solicitudes, avisos y demás información disponibles en el buzón tributario, el mismo deberá presentarse mediante escrito libre ante las oficinas de la autoridad que suscribió el oficio de presunción o a través del Portal del SAT, de conformidad con lo que se establece en la regla 1.6. en relación con la regla 2.2.6. de la RMF.

Por lo anterior consideramos una violación a las garantías de certidumbre y certeza jurídica que el texto de la Ley contenga el medio para que el contribuyente pueda desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes, y que, sin embargo, no exista la manera de presentarlo de conformidad a lo que marca la norma, pues inclusive los funcionarios del Servicio de Administración Tributaria se encuentran reacios a recibir la información de manera personal, situación en la que reflexionamos que si el personal del Servicio de Administración Tributaria no conoce las reglas de procedimiento, un contribuyente tampoco se encuentra obligado a saberlas.

Aunado a lo referido, cuando se trata del receptor de los comprobantes fiscales, persona para la que tampoco se encuentra la posibilidad de realizar el trámite a través de buzón tributario, dicho tercero desconoce de manera total el origen, causas, motivos, comprobantes fiscales, importes y periodo fiscal por el que debe demostrar la existencia de operaciones, lo cual le genera una inseguridad jurídica total.

De igual manera consideramos violatorio a los derechos del contribuyente el hecho de que la información debe presentarse ante la autoridad que emitió el acto, ello puesto que el domicilio del contribuyente emisor del comprobante fiscal puede encontrarse en el Estado de Chihuahua y el receptor en el Estado de Veracruz, por lo que se violenta lo dispuesto en la Ley Federal de Derechos del Contribuyente en lo relativo a que el contribuyente tiene derecho a realizar las actuaciones ante la Administración que le corresponda por razón de domicilio, lo anterior en virtud de lo oneroso que puede llegar

a ser enviar la información por paquetería, aunado a la incertidumbre de que realmente llegue a la autoridad de manera completa, ello puesto que la reforma publicada el 24 de agosto de 2015, al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, en su artículo 5º, contempla que las Administraciones Generales y Centrales, las coordinaciones, administraciones y subadministraciones adscritas a estas, tendrán su sede en la Ciudad de México y ejercerán sus atribuciones en todo el territorio nacional, criterio del que se ha valido el Servicio de Administración Tributaria y que ha dejado en estado de incertidumbre al contribuyente sujeto al procedimiento en estudio.

2.1.1 Interpretación teleológica

Derivado de la propia exposición de motivos en la adición al Código Fiscal de la Federación del artículo de referencia, podemos advertir que la administración pública federal detectó la realización de una práctica indebida por parte de algunos contribuyentes, quienes emitían comprobantes fiscales carentes de una razón de negocio, en donde sí existe el documento de forma que marca el artículo 29 del propio Código y el movimiento de recursos en cuentas bancarias que cierra la operación formalmente; sin embargo dicha operación encierra la maquinación de generar para quien recibe la factura, un elemento que puede llegar a deducir de su base gravable para efectos del cálculo de impuestos, y a su vez, en diversas ocasiones, la empresa que emite la factura tiene para sí misma a una empresa diversa quien le emite comprobantes fiscales sin realizar actividad alguna con la misma intención de reducir su carga fiscal, generando con ello el conocido efecto carrusel, en donde podemos ejemplificar que el SAT, busca el domicilio fiscal de Construcciones, S.A. de C.V. se encuentra con que el lugar inexistente. El efecto se da cuando las facturas que emitió Construcciones, S.A. de C.V. beneficia a otras más, y estas otras, refacturan a otra y a otras, teniendo así toda una cadena fiscal que en la mayoría de los casos es complicado de rastrear.

Este efecto carrusel no es mera casualidad. Este efecto siempre es el acuerdo de dos empresas perfectamente constituidas y que una factura a la otra. Muchos se

preguntarán ¿qué no por eso ya existen las facturas electrónicas? Pues aquí es donde viene la simulación, pues para llevar a cabo este efecto se debe conocer la situación fiscal de ambas empresas, y de ese modo ver a cuánto puede ascender una factura, por mencionar un ejemplo. Una vez conocidas las situaciones de las empresas, la que tenga saldo a favor (si es que es el caso, pues es probable que ni siquiera tenga saldo a favor) facturará a la empresa que desea reducir su carga fiscal.³⁶

En el entendido que las estrategias son diferentes a la evasión fiscal, los contribuyentes saben de las consecuencias en apariencia favorables para disminuir costos fiscales, tenemos este tipo de actividades que poco tienen de sustanciales, toda vez que los comprobantes fiscales se emiten principalmente con la finalidad de reducir los costos fiscales de una empresa, es decir, saben que no es correcto lo que hacen.

Puesto que la evasión fiscal implica el no pago, o la omisión del pago, y para perpetrarla algunas veces sólo se deja de cumplir lisamente, pero en otras se ejecutan actividades o se aprovechan errores del fisco, dicho ilícito tiene, a veces agravantes, a veces atenuantes y aun excluyentes de responsabilidad para el culpable de la misma; así no será igual la pena para quien por ignorancia deja de cumplir la ley y para quien con plena intención y conocimiento incumple con su obligación.³⁷

Teniendo así el referente social en materia de cumplimiento de obligaciones fiscales, resulta necesario hacer referencia al contexto internacional, de donde podemos desprender que este tipo de actividades no son privativas de nuestro país, por el contrario, dicha práctica ha sido perpetrada en diversos países en donde el marco legislativo permite este tipo de actividades a través de la omisión o permisión legislativa para su instrumentación, y por ende, tanto las regulaciones establecidas en la norma impositiva como las posturas de los gobernados, encuentran identidad en las formas y en consecuencia, en el enfoque que particularmente han tomado los contribuyentes

³⁶ Cfr. CERVANTES, <https://contadorcontado.com/2014/06/09/operacion-carrusel/>, 9 de junio de 2014.

³⁷ Cfr. RODRÍGUEZ, Mejía Gregorio, <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3673/4485>

con el ánimo de generar el aparente beneficio fiscal; por tanto, la detección de dicha actividad fue materia de pronunciamiento por parte de organizaciones internacionales.

Así, “el 18 de mayo de 1994, México se convirtió en el miembro número 25 de la OCDE; el Decreto de promulgación de la Declaración del Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos sobre la aceptación de sus obligaciones como miembro de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 05 de julio del mismo año. Es un plano de igualdad, México analiza las políticas públicas de los países miembros”³⁸

En este mismo contexto es importante referir que “fundada en 1961, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) agrupa a 36 países miembros y su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo. La OCDE ofrece un foro donde los gobiernos puedan trabajar conjuntamente para compartir experiencias y buscar soluciones a los problemas comunes. Fijan estándares internacionales dentro de un amplio rango de temas de políticas públicas”³⁹

En atención al objetivo de la OCDE y la participación y cooperación de México en dicha organización, es que el país se ha sujetado a las políticas establecidas, ello a efectos de mejorar los ámbitos en donde se llega a señalar por parte de esa organización la deficiencia u oportunidad de mejora a nivel nacional así como para efectos de uniformidad con los países participantes, teniendo en consecuencia facilidades para el tratamiento de las políticas públicas tanto internas como en relación a otras naciones. En ese entendido, en materia tributaria como ejemplo podemos señalar que adicionalmente a la inclusión del artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación, en la reforma al mismo publicada el 8 de diciembre de 2013 en el Diario Oficial de la Federación, otras reformas que fueron incluidas en atención a las recomendaciones

³⁸<https://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/laocdeenmexico.htm>

³⁹<https://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>

de la OCDE, siendo una de ellas la inclusión del Buzón Tributario, mecanismo electrónico implementado por el Servicio de Administración Tributaria para efectos de agilizar la comunicación con los contribuyentes. Es decir, todas las modificaciones están dentro de un entorno de cambio a nivel internacional para frenar la erosión fiscal.

En ese supuesto, consideramos de gran importancia y relevancia que el Servicio de Administración Tributaria tome en cuenta las sugerencias que esa organización emite, y de donde podemos realizar una breve conclusión respecto de las recomendaciones de la OCDE; ya que resulta de gran importancia el uso de las tecnologías para facilitar el cumplimiento y la comunicación entre el contribuyente y autoridad, hecho por el que a pesar de las deficiencias y/o mejoras que deban hacerse a ese medio de comunicación, resulta un ejemplo, avance y modernización de la autoridad, situación que necesariamente conlleva evaluarla de manera positiva y a visualizar que las recomendaciones de la organización, llevadas a cabo de buena manera, denotan lo favorecedor que pueden llegar a ser para el Estado.

Justamente, todas las recomendaciones de la OCDE en cuanto al problema de la compra de facturas, fue planteado como problemática por ese organismo, motivo por el cual se permitió realizar una serie de recomendaciones a efectos de que al ser parte México de la comunidad de países miembros en búsqueda de tratamiento igual por parte del estado en relación a la uniformidad de los miembros, se detectó y propuso una serie de medidas a ser consideradas y que ya hemos incorporado a nuestros ordenamientos.

Así, “en el marco de la Organización de Cooperación y Desarrollo – OCDE, el Grupo de los Siete países más industrializados del mundo (G7) en su XV Cumbre Económica realizada en París en julio de 1989 decidió crear el Grupo de Acción Financiera (GAFI / FATF) integrado por los países participantes y abierto a otros estados interesados. Los líderes del G-7 dieron al GAFI el mandato de estudiar las medidas de cooperación ya adoptadas con anterioridad en cada Estado miembro a fin de prevenir la utilización del sistema bancario y financiero por parte de las organizaciones delictivas. En dicho

entendido, la organización quien de igual manera detectó operaciones encaminadas al financiamiento de operaciones ilícitas, es decir lavado de dinero, y en atención a la Convención de Viena y la Convención de Palermo por las que se definió el combate a la delincuencia organizada internacional, se emitieron criterios por parte de la GAFI en atención a establecer políticas de los Estados miembros para detectar y detener este tipo de operaciones, mencionado en su Recomendación 3 de los Estándares Internacionales Sobre la Lucha Contra el Lavado de Activos y el Financiamiento del Terrorismo y la Proliferación de febrero de 2012, que “los países deben tipificar el lavado de activos en base a la Convención de Viena y la Convención de Palermo. Los países deben aplicar el delito de lavado de activos a todos los delitos graves, con la finalidad de incluir la mayor gama posible de delitos determinantes,”⁴⁰ razón por la que esa organización ha creado grupos de acción que cuentan con los objetivos siguientes:

- Análisis del alcance de las organizaciones dedicadas a lavar dinero y estudio de las diferentes metodologías utilizadas para lograr sus objetivos.
- Estudio de un marco de cooperación judicial a nivel internacional y de una estructura jurídica uniforme, a ser aplicada por los países miembros.
- Estudio de un marco eficiente de cooperación a nivel administrativo y de medidas de prevención y de vigilancia a ser adoptadas por las instituciones financieras y por los organismos que las supervisan y fiscalizan.

Así el contexto, y derivado de la necesidad del Estado Mexicano de dar cumplimiento a los compromisos contraídos internacionalmente, es que a efectos de detener a grupos delincuenciales que presumiblemente podían estar siendo la fuente de financiamiento para organizaciones delictivas, es que se instrumentó legislativamente un medio para poder detectar a este tipo de personajes, de quienes podría darse la

⁴⁰ “Las resoluciones del GAFI”, febrero de 2012 <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF-40-Rec-2012-Spanish.pdf>

identificación toda vez que no cuentan con los elementos o recursos para generar y “blanquear” dinero. Por tanto podemos observar que la intención de la adición al artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación, obedeció a la necesidad internacional de cortar los flujos económicos que pudieran estar financiando actividades ilícitas, de delincuencia organizada internacional. Al respecto consideramos que la instrumentación legislativa no previno la instrumentación de la organización pública federal, ello porque fácticamente el Servicio de Administración Tributaria, autoridad competente para estos procedimientos de acuerdo al propio Código, el Reglamento del Código y el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, se centró en un tema recaudatorio más que en la detección y prevención de ilícitos por los que se configure un financiamiento a organizaciones criminales.

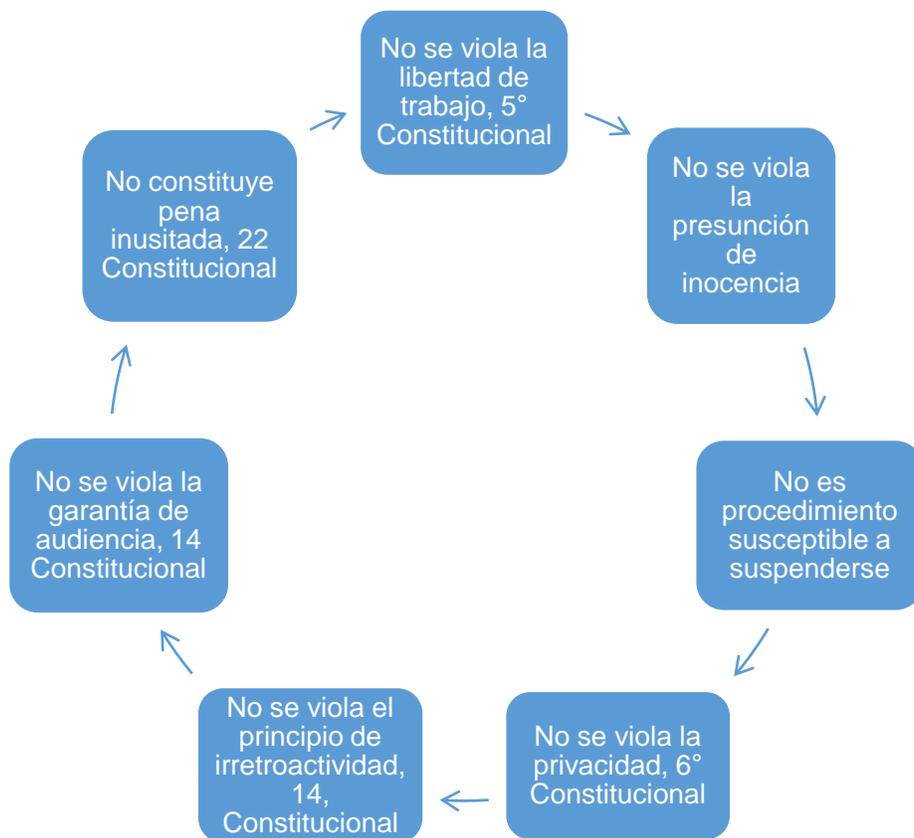
Por lo anterior, reprochamos enérgicamente la postura y enfoque que ha dado el Servicio de Administración Tributaria a la problemática de fondo, misma que esa autoridad no atiende al estar inmerso en otro tipo de intereses, como se mencionó, el recaudatorio en particular; se afirma lo anterior derivado de que al día de hoy, la autoridad referida comenzó una cacería de contribuyentes a quienes por no contar con los elementos que prevé el artículo, es decir, activos, personal, infraestructura, capacidad material directa o indirecta para prestar el servicio, o quienes se encuentren en un supuesto de no localización, es motivo de una conclusión totalmente subjetiva que se emite como resolución a ese procedimiento en donde determina la inexistencia de operaciones en el supuesto de definitividad, no previniendo el hecho de que por la urgencia de recaudar, pone al contribuyente de frente a una causa penal por delincuencia organizada, siendo que de muchos contribuyentes la realidad de la razón de negocios es específica, segmentando en consecuencia actividades que puede desarrollar otro contribuyente con otro fin específico, es decir, quien les pueda proporcionar servicios de transporte, distribución, almacenamiento, domicilio en arrendamiento y hasta de personal.

Consideramos que la finalidad de las recomendaciones de la OCDE resulta clara y totalmente dirigida a enfrentar una problemática internacional, la cual resumimos en el blanqueamiento de recursos de procedencia ilícita a través de mecanismos legales, operación a la cual se le da la falsa apariencia de encontrarse dentro de los parámetros de cumplimiento de la Ley. Estimamos que el Servicio de Administración Tributaria debe enfocar todos sus esfuerzos al cumplimiento del compromiso internacional en lo referente a identificar y detener este tipo de prácticas, las cuales lesionan no solo al erario, sino a la sociedad en una de sus fibras más sensibles, es decir, la permisión por parte de las autoridades de que estos grupos delictivos operen negocios ilícitos, lo cual causa malestar social, al desviar el poder a combatir a contribuyentes que no son delincuentes.

2.1.2 Criterios de aplicación del Poder Judicial de la Federación

El poder Judicial de la Federación ha tenido a bien emitir los criterios para la implementación del artículo 69-B, de donde se puede observar que nuestro máximo Tribunal concedió a este procedimiento tan controversial y polémico el enfoque de encontrarse en atención a lo dispuesto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por tanto, que el mismo no violenta las garantías constitucionales que los gobernados alegaron en contra del mismo artículo.





*Fuente de síntesis de los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación de septiembre, octubre y diciembre de 2015.

2.1.2.1 Respeto al artículo 5 Constitucional

Nuestro más alto Tribunal se ha pronunciado respecto de la constitucionalidad del artículo 69-B, en lo tocante a las violaciones hechas valer por los gobernados quejosos en el procedimiento de amparo indirecto por la adición del artículo en estudio, constituyendo jurisprudencia que establece que el artículo no viola lo dispuesto en el artículo 5° Constitucional, mismo que consagra el derecho a la libertad de trabajo.

El criterio se emitió en el sentido de que el hecho de que exista una comunicación a terceros respecto de que presumiblemente un contribuyente realiza operaciones inexistentes, no le impide, limita o restringe el normal desarrollo de las actividades de

la negociación, ello puesto que el contribuyente en todo caso tiene a su alcance el derecho de la garantía de audiencia, y no realizar la publicación de los contribuyentes que presuntivamente se encuentran en ese supuesto recaería en la permisón dejar que terceras personas realicen operaciones que pueden resultar ilícitas.⁴¹

Consideramos acotado el criterio emitido por el Poder Judicial de la Federación, ello derivado de que la sanción impuesta antes de tener el criterio definitivo, anticipa el alcance del fallo ya sea de la propia autoridad fiscal o del Tribunal Federal de Justicia Administrativa o de los Tribunales Colegiados de Circuito, causando estragos de manera inmediata al contribuyente ya que al ser una persona, física o moral, señalada como presunto maquinador de operaciones inexistentes, de manera automática coarta su posibilidad de establecer relaciones de negocio con proveedores o clientes.

Aunado a lo referido, creemos que existe una inconsistencia en la propia narrativa de la Jurisprudencia toda vez que inicialmente se establece que, esa publicación no limita el desarrollo de las actividades del contribuyente, sin embargo, posteriormente refiere que ello se realiza a efecto de no menoscabar el interés de la colectividad de relacionarse con un presunto operador de operaciones inexistentes. Por lo tanto, la propia Jurisprudencia envuelve un señalamiento que el contribuyente que se encuentra en la presuntiva tiene abierta la posibilidad de realizar sus operaciones, pero nos preguntamos ¿que es preferible prevenir a otros para evitar realizar operaciones que pueden ser ilícitas? Implícitamente el contenido de la Jurisprudencia se encuentra criminalizando al contribuyente, no obstante el alegato de que puede seguir realizando sus operaciones y que puede defenderse, pues la realidad es que la postura del criterio ya encuentra, por sí, un señalamiento de que el contribuyente se encuentra en una situación irregular en sus operaciones, siendo natural el cuestionamiento, ¿quién se va a relacionar comercialmente con ese contribuyente?

⁴¹ Cfr. Tesis: 2a./J. 134/2015, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, t. II, octubre de 2015, p. 1743

Consideramos que si bien no se impide al contribuyente realizar su operación, la realidad es que se le limita de manera significativa, y el hecho de limitar la actividad comercial antes de ser si quiera oído, es una violación a la libertad del trabajo y esto ha quedado confirmado en la práctica.

2.1.2.2 Respecto al artículo 6 Constitucional

De igual manera se emitió Jurisprudencia relativa al artículo 6° Constitucional, misma que dispone la constitucionalidad del procedimiento no se encuentra en violación al proveído aludido, atendiendo a que los datos que se publican en los listados tanto en la página del Servicio de Administración Tributaria como en el Diario Oficial de la Federación son de carácter público al ser así determinado por la legislación nacional, por lo que no se considera que transgrede los derechos a la vida privada de las personas.⁴²

Al respecto se considera que no existe afectación directa al artículo de referencia, pues en realidad las publicaciones no implicaron datos de confidencialidad ni secrecía que debieran ser tutelados en razón del artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación. No obstante lo anterior, creemos que los derechos tutelados que sí son transgredidos con la inserción del artículo, en consistencia de aplicación y sistematicidad por razones diversas.

2.1.2.3 Respecto al artículo 14 Constitucional. Irretroactividad

La Jurisprudencia ha establecido que el procedimiento de mérito no contraviene el principio de irretroactividad de la Ley toda vez que el artículo 69-B establece el supuesto de inexistencia de operaciones, y que los comprobantes fiscales no surtirán sus efectos, ello también en atención a los artículos 29 y 29-A, del Código Fiscal de la

⁴² Cfr Tesis: 2a./J. 140/2015, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, t. II, octubre de 2015, p. 1745

Federación, proveídos que deben de tener verificativo al contar con los requisitos que dichos artículos establecen; que en consecuencia, si el comprobante fiscal no se encuentra soportado por una operación real no se considera que el supuesto modifica la situación de hecho al no existir, por lo que a través del procedimiento de operaciones inexistentes solo se evidencia tal situación.⁴³

Por todo lo referido, consideramos sumamente insuficiente el criterio del Poder Judicial de la Federación toda vez que a nuestro juicio, desvía el asunto planteado respecto de la violación al principio de irretroactividad, en principio porque de igual manera da la apariencia de que el sujeto revisado ya efectuó las operaciones inexistentes, y que por tanto se puede proceder a realizar la consecuencia de un procedimiento, no obstante apenas se encuentre iniciado; asimismo poco tienen relación de fondo los artículos 29 y 29-A referidos, pues inclusive en la exposición de motivos de la adición del artículo 69-B se menciona que los contribuyentes emiten el comprobante fiscal con todos los requisitos que prevé la Ley y con flujos de dinero comprobables, por lo que resulta inconsistente el criterio del máximo Tribunal al sostener que no se viola el principio de irretroactividad de la Ley por cuestiones de forma que el legislador superó desde el momento de la discusión de la propuesta.

No obstante, consideramos que el artículo no viola el principio de irretroactividad de la Ley, no por las razones expuestas, sino porque la autoridad, de acuerdo al artículo 67, del Código Fiscal de la Federación, cuenta con el plazo genérico de 5 años para determinar contribuciones y aprovechamientos omitidos y sus accesorios y para imponer sanciones, por lo que consideramos que el artículo 69-B, debe seguir la misma suerte respecto del plazo para que la autoridad determine, ello en el natural entendido de que es el tiempo en el que el contribuyente se encuentra obligado al resguardo de la información contable. Ahora, si bien es un procedimiento relativamente nuevo, entonces consideramos que la autoridad tiene facultad para iniciarlo, ello

⁴³ Cfr. Tesis: 2a./J. 132/2015, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, t. II, octubre de 2015, p. 1740

implica que debe aplicar un criterio de razonabilidad en la revisión de documentos que entregan los contribuyentes, pues la realidad es que la Ley no prevé el resguardo de información corporativa ni de operación, ni contempla una metodología para ello, por lo que la autoridad debe revisar y valorar a discreción la suficiencia de la operación que se le entrega documentalmente.

2.1.2.4 Respetto al artículo 14 Constitucional. Audiencia

El máximo Tribunal se pronunció respecto de la constitucionalidad del respeto de la garantía de audiencia del proveído en análisis, determinando su constitucionalidad derivado de qué, la primera publicación por encontrarse el emisor de comprobantes fiscales en estado de presunción de operaciones inexistentes constituye un acto de molestia no sujeto a la observancia de la tutela del derecho a la garantía de audiencia, aunado a que al contribuyente se le concede un plazo para manifestar lo que a su derecho convenga; asimismo, para el tercero que dio efectos fiscales a los comprobantes, de igual manera se le otorga un plazo para acudir ante la autoridad a efectos de demostrar la existencia y materialidad de la operación, y por tanto no se viola la garantía aludida.⁴⁴

Al respecto consideramos acotado el criterio Jurisprudencial, pues si bien se otorga un plazo para demostrar la existencia de operaciones, el Poder Judicial de la Federación debió mediar el término para ello, puesto que como emisor de los comprobantes fiscales puede resultar insuficiente el término previsto en Código para apersonarse ante la autoridad, pues localizar la materialidad de todo un ejercicio (plazo que utiliza generalmente la autoridad para este artículo) puede llegar a ser tarea más compleja que supone tener un plazo considerable; inclusive la autoridad para revisar contabilidad, información, datos, papeles y documentos de los contribuyentes tiene el

⁴⁴ Cfr. Tesis: 2a./J. 133/2015, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, t. II, octubre de 2015, p. 1738

plazo de 12 meses para concluir la revisión, por lo que consideramos que existe poca congruencia y razonabilidad en cuanto al plazo previsto.

De igual manera para el contribuyente receptor de los comprobantes fiscales, inclusive se complica más la tarea de demostrar a la autoridad, puesto que ese contribuyente, al desconocer los oficios que dieron comienzo a la presunción y a la definitividad del supuesto, debe darse a la tarea de rastrear el origen de la situación que ahora debe demostrar. Aunado a lo expuesto, consideramos que la Jurisprudencia desatiende la situación jurídica como la planteamos respecto de la posición del receptor de los comprobantes fiscales, ello derivado de que, inclusive con la publicación del listado en el Diario Oficial de la Federación de los contribuyentes que se encuentran en el supuesto del artículo 69-B, la realidad es que un gobernado no tiene obligación formal de revisar las publicaciones diarias que emite el Diario Oficial de la Federación, pudiendo desconocer la existencia del supuesto de quien le emitió comprobantes fiscales, teniendo en consecuencia una falta de apersonamiento no por desinterés o negligencia, sino porque la autoridad fiscal no se da a la tarea de aproximarse a esos contribuyentes a efectos de exponerles claramente y de conformidad con el artículo 38, del Código Fiscal de la Federación, la situación jurídica en la que se encuentran.

Afortunadamente, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente emitió criterios relativos al apersonamiento del tercero ante la autoridad y definió los momentos en que el contribuyente receptor válidamente puede demostrar a la autoridad fiscal la existencia de sus operaciones, criterio que rebasó en tutela de derechos relativos a la audiencia al de la Jurisprudencia.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en el criterio 2/2016/CTN/CS-SASEN (Aprobado 2da. Sesión Ordinaria 26/02/2016)⁴⁵, determinó que ante la incertidumbre en que el artículo referido deja al contribuyente receptor de comprobantes fiscales, y ante el desconocimiento evidentemente no puede alegar lo

⁴⁵http://www.prodecon.gob.mx/buscador_c/buscarcrit/371

que en su derecho corresponde, que al contribuyente relacionado debe respetársele el derecho al debido proceso, es decir, que se le informe del procedimiento de manera personal y directa, asimismo en el desarrollo de la recomendación refiere a que el contribuyente cuenta con el término de los 30 días contados a partir de la publicación en el Diario Oficial de la Federación, así como a través de una carta invitación y en el ejercicio de las facultades de comprobación que ejerza la autoridad de conformidad al artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, para presentar pruebas y manifestar lo que a su derecho corresponda.

En ese mismo tenor, en el criterio 9/2016/CTN/CS-SASEN (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 03/06/2016)⁴⁶, la propia Procuraduría determinó que para la protección de los artículos 14 y 16, constitucionales de audiencia y certeza jurídica, a los contribuyentes receptores de comprobantes fiscales debe notificárseles legalmente y no por medio de la publicación del Diario Oficial de la Federación, ya que es una característica esencial del debido proceso el tener conocimiento fehaciente del acto que lo agravia.

Derivado de los criterios de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, es que podemos concluir que para lo tocante al tercero extraño al procedimiento, debe respetarse las garantías del debido proceso, siendo una de ellas la tutela efectiva del derecho a la garantía de audiencia, para que el particular efectivamente pueda demostrar su situación fiscal.

2.1.2.5 Respecto al artículo 22 Constitucional

En lo concerniente a el artículo 22 Constitucional, el Poder Judicial de la Federación emitió un criterio Jurisprudencial relativo a que el artículo 69-B no viola lo dispuesto en dicho proveído, ello en razón de al ser emitidas las publicaciones en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria y en el Diario Oficial de la Federación

⁴⁶http://www.prodecon.gob.mx/buscador_c/buscarcrit/409

a efectos de que los contribuyentes relacionados hagan valer lo que en derecho corresponda, ello no significa una pena que deba respetar los derechos fundamentales reconocidos en el artículo constitucional de referencia.⁴⁷

Inicialmente disintimos del criterio del Poder Judicial de la Federación, en el entendido de que todo procedimiento y toda actuación de autoridad debe respetar necesariamente los derechos reconocidos por el artículo 22 constitucional, pues no es un tema discrecional o a debate el hecho de que la autoridad esté impedida de caer en excesos hacia los gobernados.

En ese entendido y de acuerdo a lo establecido en el artículo 22 constitucional, tenemos que en dicho proveído se salvaguarda la integridad física y moral de los gobernados, por lo que una de los supuestos que prohíbe el artículo lo es la infamia. Por infamia entendemos de acuerdo a la Real Academia de la Lengua Española “descrédito, deshonor”⁴⁸, asimismo por descrédito entendemos “disminución o pérdida de la reputación de las personas, o del valor y estima de las cosas”⁴⁹, por lo que la publicación de los contribuyentes que se encuentran en la situación de ser presuntos operadores de operaciones inexistentes, se encuentran mermados en su reputación, consecuentemente para efectos comerciales, se disminuye su valor.

Afirmamos que el artículo 69-B influye en la reputación de las personas, toda vez que sin estar acreditado el supuesto que contempla, se dan a conocer sus datos y ello provoca que el contribuyente se encuentre disminuido en su capacidad para operar el negocio, e insistimos, todo procedimiento de autoridad debe respetar lo consagrado en el artículo 22 constitucional, pues inclusive el artículo prevé los supuestos especiales en donde no se entenderá como una de las penas inusitadas la actuación de la autoridad en lo relativo a la confiscación.

⁴⁷ Cfr. Tesis: 2a./J. 161/2015, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, t. I, diciembre de 2015, p. 277

⁴⁸ <https://dle.rae.es/?id=LUWBKUJ>

⁴⁹ <https://dle.rae.es/?id=CksVMaL>

Asimismo, el artículo prevé que toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado, situación por la que consideramos excesivo el hecho de que la autoridad publique los datos de los contribuyentes por un supuesto de irregularidad que ni siquiera se ha configurado, de manera clara y concreta.

2.1.2.6 Respecto al a la presunción de inocencia

La Jurisprudencia refirió que el procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones no contraviene el principio de presunción de inocencia, ello con base en que de acuerdo a la información que obra en poder de la autoridad se da la presunción de inexistencia de operaciones, situación por la que el contribuyente puede comparecer a ejercer lo que a su derecho corresponda, por lo que al ser un procedimiento que admite prueba en contrario, no se fincan responsabilidades al gobernado, por lo que las publicaciones en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria y en el Diario Oficial de la Federación únicamente constituyen un llamamiento al contribuyente, aunado a que el precepto tiene la finalidad constitucional de buscar la certeza de la relación tributaria.⁵⁰

Bajo ese contexto, consideramos que el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación constituye una transgresión al principio de la presunción de inocencia en lo relativo a la publicación de los datos del contribuyente en medios oficiales cuando todavía éste se encuentra en un estado de presunto operador de operaciones inexistentes; lo anterior así inclusive en función del propio criterio jurisprudencial, ello puesto que nuestro máximo Tribunal refiere a que las publicaciones constituyen un llamamiento al contribuyente, sin embargo consideramos que este bien puede realizarse por medio de las notificaciones que se encuentran previstas en los artículos 134 y 137 del Código Fiscal de la Federación, pues para esos mismos efectos se encuentran diseñados los medios de contacto y notificación con el particular, por ello

⁵⁰ Cfr. Tesis: 2a./J. 135/2015, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, t. II, octubre de 2015, p. 1,742

consideramos excesivo el hecho de que la autoridad informe a la colectividad de un hecho del cual no tiene la certeza, y ello es a todas luces una violación al principio referido, pues constituye tener desde ese momento al contribuyente con el riesgo de menoscabar su actividad comercial, lo cual si bien no es directamente una sanción por parte de la autoridad al no encontrarse firme, si lesiona los derechos de los contribuyentes toda vez que disminuye su reputación para efectuar las actividades de su giro, situación que puede resultar en la gravedad de acabar con las operaciones de una empresa, por lo que afirmamos que para las personas físicas compromete su existencia y de las personas físicas se compromete su subsistencia.

2.1.2.7 Respecto a la suspensión

Al respecto de la suspensión de realizar la publicación a un contribuyente en la página del Servicio de Administración Tributaria y en el Diario Oficial de la Federación cuando éste se encuentra en la calificativa de presunto realizador de operaciones inexistentes, para que no se efectúe la segunda publicación, la Jurisprudencia determinó la improcedencia de conceder la suspensión en atención a que es ello es un acto futuro de realización incierta, puesto que se encuentra a expensas de lo que demuestre o no el contribuyente dentro del procedimiento, y de suprimirse la publicación por tener la suspensión concedida no obstante inclusive el contribuyente no desvirtúe la inexistencia de sus operaciones, dejaría en estado de incertidumbre al contribuyente que le dio efectos a los comprobantes fiscales al desconocer si ya logró desvirtuar la operación el contribuyente emisor y ello de igual manera acarrearía un daño a la colectividad al poder tener relación con el contribuyente que realiza operaciones ilícitas.⁵¹

Consideramos que la autoridad únicamente debería informar al tercero que dio efectos a los comprobantes fiscales una vez se configure de manera definitiva el supuesto del artículo 69-B, no antes, pues inicialmente podría darse mejor control del procedimiento,

⁵¹ Cfr. Tesis: 2a./J. 88/2014, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, t. I, septiembre de 2014, p. 858

y el tercero tener la certeza de que se encuentra frente a un acto del que debe imponerse y tener la certeza de que en un momento dado surte sus efectos para los términos que deban computarse. No podemos considerar situación contraria relativa a la suspensión toda vez que las jurisprudencias que se emitieron relativas al procedimiento del 69-B se complementan en seguir una línea de acción, misma que si bien consideramos insuficiente y violatoria de derechos constitucionales, la realidad es que deberían modificarse todos los criterios relativos para llegar a considerar situación distinta respecto de la suspensión.

Expuestos los criterios de la autoridad, podemos concluir que a nuestra valoración, el artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación presenta inconsistencias derivado de la forzada entrada en vigor del asunto, mismo que como se ha dicho atiende a una serie de necesidades y recomendaciones internacionales, haciendo el juicio negativo respecto de que si bien los organismos internacionales formulan los lineamientos de políticas globales para ser seguidas por los Estados, la realidad es que éstos tienen libertad de jurisdicción para aplicar los criterios internacionales, y precisamente ahí es donde consideramos que el Estado mexicano falló, ello al no tener un proceso legislativo que otorgue congruencia sistemática de la norma adicionada, así como del Poder Judicial de la Federación, ello puesto que no jerarquizó de manera correcta el criterio normativo que debe prevalecer en nuestro marco jurídico, ello puesto que si bien los tratados internacionales tienen el mismo rango que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en materia de Derechos Humanos, y era necesaria la implementación de lo acordado en la Convención de Palermo, el poder judicial debió ajustar esas políticas al cuidado de los principios constitucionales, pues al final del día son los preceptos de nuestra norma máxima los que otorgarán certeza de la congruencia de la norma y en consecuencia los que dan a los particulares la certeza de la protección de la Nación a sus garantías y derechos fundamentales.

2.2 Elementos para considerar operaciones inexistentes

Observamos que la autoridad determinó lineamientos para poder determinar el hecho de que un contribuyente se encuentre en el supuesto de presunción de operaciones inexistentes, mismas que se refirieron anteriormente para efectos de establecer la finalidad en la adición del artículo, características de las cuales es procedente el análisis relativo a nuestra legislación, a los usos y costumbres de la actividad comercial y a la interpretación que realiza el Servicio de Administración Tributaria respecto de la colocación de los contribuyentes en cada una de las hipótesis.

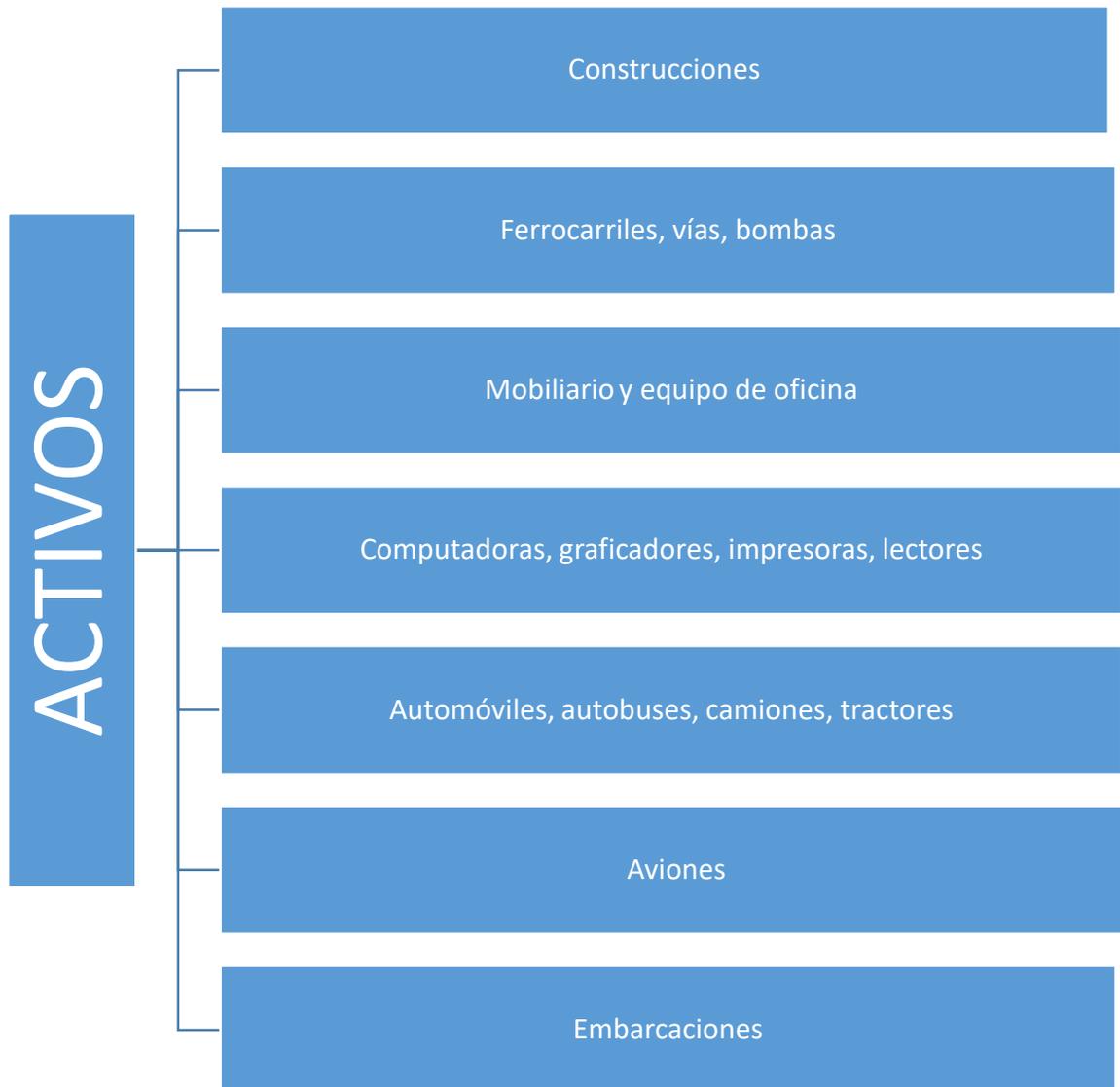
2.2.1 Activos

En el artículo 69-B se hace referencia al hecho de que uno de los supuestos para poder presumir la inexistencia de operaciones radica en el no contar con activos, mismos por los que el Servicio de Administración Tributaria comprende que la ausencia de éstos es motivo de realizar operaciones pues las mismas se estarían realizando sin los elementos para ello.

Al respecto, nos indica la Norma Internacional Financiera B-6 en el párrafo 52.2, inciso a), que un activo es un recurso controlado por una entidad, identificado, cuantificado en términos monetarios, del que se esperan fundamentalmente beneficios económicos futuros, derivados de operaciones ocurridas en el pasado, que han afectado económicamente a dicha entidad.

Encontramos en el artículo 32, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta la definición del concepto de activo, señalando que el activo fijo es un conjunto de bienes tangibles que utilizan los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeritan por su uso y por el transcurso del tiempo, no siendo la intención para estos bienes el ser enajenados dentro del curso normal de operaciones.

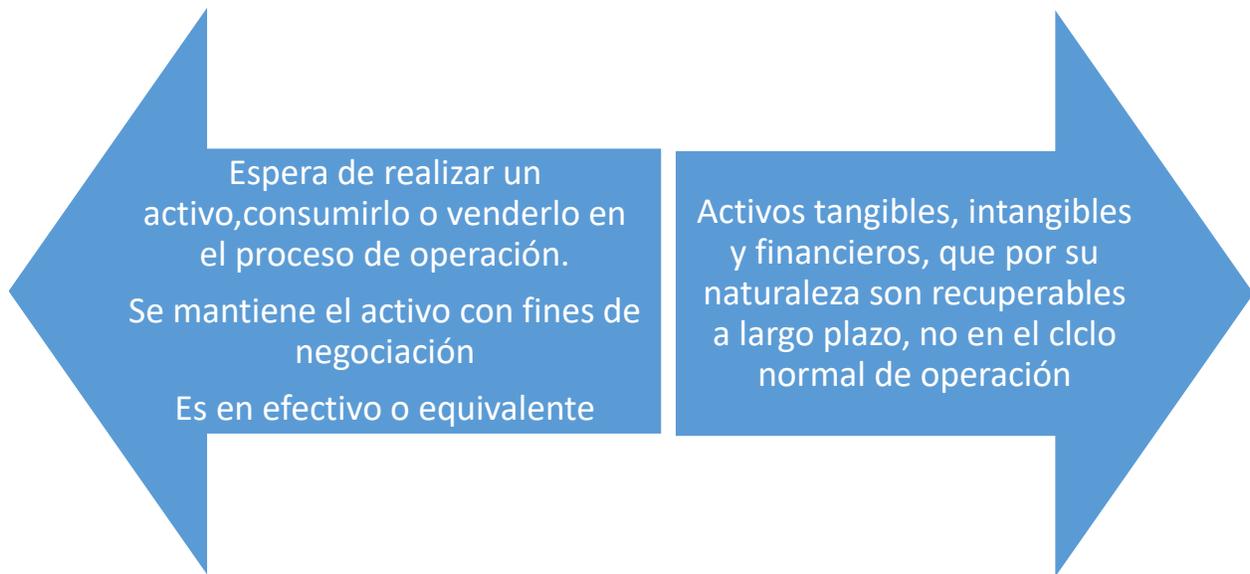
De igual manera el artículo 34, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, prevé un listado de los porcentajes en que los bienes pueden ser depreciados, otorgándonos con ello ejemplos de lo que se consideran activos:



De la misma forma la Norma Internacional Financiera B-6, párrafos 54.1 y 55.1, expone los alcances para entender un activo, el cual puede ser a corto plazo o circulante, así como a largo plazo, no circulante o fijo, distinguiendo entre ellos de la siguiente forma:

CIRCULANTES

FIJOS



Tenemos en consecuencia, que los activos son los elementos o recursos de la operación que permiten la realización de la misma, al ser un medio para lograr el fin, ya sea de manera material o inclusive intangible, por ejemplo a través de marcas, patentes, derechos de autor, entre otros elementos que otorgan características especiales a los bienes, sus procesos o los servicios que los contribuyentes brindan para satisfacer el giro de su negociación.

Respecto de la función de los activos para una empresa, nos resulta lógico y congruente el hecho de que ante la ausencia de estos la autoridad presuma la inexistencia de operaciones, ello al carecer la persona física o moral del elemento mediante el cual se apoya y puede realizar sus funciones, por lo tanto, consideramos que para el procedimiento del artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación, el

contribuyente debe demostrar con toda claridad el motivo de no haber manifestado activos en el balance de su declaración anual.

Por tanto, el SAT, en los oficios mediante los cuales informa a los contribuyentes que se encuentran en el supuesto de presuntiva del artículo 69-B, suele referir a investigaciones que realiza con diversas autoridades respecto de los activos que pueden ser propiedad del contribuyente, las autoridades a las que se dirige son, por ejemplo, a la Tesorería, al Catastro, al Padrón Territorial, incluso al Registro Público de la Propiedad y del Comercio y a la Secretaría de Movilidad; autoridades a las que les solicita el registro de contribuyentes en particular que tengan de bienes muebles o inmuebles que puedan ayudar a realizar su operación. Ante la negativa de que informen las autoridades, el Servicio de Administración Tributaria concluye que al no contar con los activos necesarios o mínimos para desarrollar una actividad, es razón para de que el contribuyente se encuentre realizando operaciones inexistentes, pues posteriormente se afirma que el activo fijo y/o circulante, que debe formar parte del patrimonio porque sería imposible que el contribuyente cumpla con el objeto social que informó en el Registro Federal de Contribuyentes, pues inclusive los ingresos no podrían ser coincidentes o equivalentes con la inversión o gasto que se debió haber efectuado para obtenerlos, esta es la postura del SAT.

En el contexto legal y operativo de una empresa, nos resulta importante mencionar que los contribuyentes no en todos los casos necesitan de los elementos a que nos hemos referido, la necesidad de contar con activos siempre dependerá y estará en función de la mecánica de trabajo del particular, es decir de cada contribuyente, por ello, cuenten o no con activos, la obligación de demostrar a la autoridad el origen y destino de los recursos prevalecerá, máxime cuando nos encontramos frente a los antecedentes de ocultamiento de recursos o deducciones que no son aplicables en el estricto sentido, por lo que sostenemos que la conciencia tributaria implica desarrollar la actividad comercial con la mayor diligencia a efectos de poder comprobar las formas de operación, pero el SAT no puede especular si contamos o no con recursos sin pruebas.

2.2.2 Infraestructura

Debemos entender por infraestructura para efectos de operaciones inexistentes un concepto similar al del activo, ya que la infraestructura es de acuerdo a la definición de la Real Academia Española el “conjunto de elementos, dotaciones o servicios necesarios para el buen funcionamiento de un país, de una ciudad o de una organización cualquiera”⁵², motivo por el que podemos asemejarla a los activos, únicamente con la particularidad de que la infraestructura supone una capacidad instalada para la negociación, es decir, terrenos, almacenes, bodegas, edificios o complejo de bienes propios de la actividad particular, como puede ser una flotilla de autobuses para el transportista, a inversiones de instalaciones deportivas, que si bien todos esos elementos forman parte del activo, la practicidad de tener la infraestructura supone contar con la base instalada para el desarrollo de las actividades.

En ese sentido y de manera similar con la búsqueda e investigación que realiza el Servicio de Administración Tributaria para conocer si un contribuyente cuenta con infraestructura, en los oficios mediante los cuales informa a los contribuyentes que se encuentran en el supuesto de presuntiva del artículo 69-B, suele referir a investigaciones que realiza con diversas autoridades. Al respecto, si cuenta con respuesta en sentido negativo, se concluye por el SAT que no cuenta con los elementos necesarios para desarrollar una actividad, lo cual es causa de que el contribuyente se encuentra realizando operaciones inexistentes, pero puede ser que en ese momento ya tenga esa dimensión la empresa, pero no que nunca lo tuviera.

En el mismo sentido con los activos, un contribuyente no necesariamente necesita una infraestructura o capacidad instalada para realizar su operación, se tiene que valorar la actividad particular de cada contribuyente para conocer la forma en que se realizan las actividades, ya que por no contar con ciertos elementos, no se puede deducir automáticamente la inexistencia de operaciones, pues ya sea por razones de ahorro,

⁵²<https://dle.rae.es/?id=LYf3Ibz>

de costo-beneficio, de proyección de vida de la negociación o del devenir actual en la forma de operaciones, se debe mantener por parte de la autoridad, prudencia y entendimiento del contexto actual de las negociaciones, con ello nos referimos a que un contribuyente puede o no contar con cierto tipo de activos, ejemplo un automóvil, que si bien puede ser de gran utilidad para dar movilidad y rapidez, puede también llevarse a cabo la operación mediante otro tipo de formas de traslado, no restando ello la viabilidad o posibilidad de que se realice la operación; respecto a la infraestructura o activos fijos como un inmueble, un contribuyente puede elegir obtener en arrendamiento el lugar en donde desarrolla su negocio, o no contar con dicho elemento; asimismo, una negociación puede estar proyectada con un tiempo de vida a mediano plazo y en internet realizar todas sus operaciones, por lo que quizás a un contribuyente no le resulte eficiente invertir en activos fijos tangibles de los cuales pueda o no obtener una utilidad, ya que el costo puede ser más elevado que el beneficio, y; por último nos referimos a que en el siglo XXI existen muchas operaciones que no suponen un resultado material o inclusive en la elaboración o desarrollo, pues los medios electrónicos han sustituido y eficientado mecanismos de operación, mencionando como ejemplo la venta de bienes inmuebles, en ese sentido lo que puede estar en duda no es la venta del bien, sino la forma en que se llegó a ello, las desarrolladoras tienen fuera del inmueble a una persona, una silla, mesa y sombrilla que puede ser la oficina, quien suele dar la información de la propiedad a la persona interesada en muchas ocasiones hasta por Whatsapp.

Por lo tanto, el no contar con grandes instalaciones no es sinónimo de no ser funcional en la actividad empresarial y obtener ingresos, por lo que entonces el criterio se vuelve totalmente subjetivo.

2.2.3 Personal

Respecto del personal, los contribuyentes se encuentran obligados a declarar ante el Servicio de Administración Tributaria anteriormente a través de la Declaración Informativa Múltiple y actualmente a través de los recibos de pago de nómina

timbrados, el personal que de acuerdo al artículo 8, de la Ley Federal del Trabajo entendemos como la persona física que presta sus servicios a un patrón de manera subordinada, y es a través de quienes se realizan las operaciones de la actividad del contribuyente.

Ante la ausencia de declaración de trabajadores o que de la base de datos con que cuenta el Servicio de Administración Tributaria se desprenda que un contribuyente no cuenta con trabajadores, la autoridad se allega de información que pueden proporcionar otras autoridades para poder conocer de la existencia de las personas que realizan el servicio para el contribuyente, ello a través del Instituto Mexicano del Seguro Social, del Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores o de las Tesorerías Estatales para efectos del impuesto sobre remuneraciones al trabajo personal. En caso de que las autoridades informen que el contribuyente no cuenta con personal registrado, el Servicio de Administración Tributaria concluye que éste no cuenta con el medio o recurso humano que satisfaga la necesidad del trabajo que se desarrolla en el negocio, y que por lo tanto, sus operaciones se presumen inexistentes.

En ese entendido nos resulta evidente que las negociaciones, en su mayoría, requieren de personal para poder desarrollar sus funciones, que éste elemento en particular es vital para la realización del giro comercial y que la ausencia del recurso humano puede ser, a nuestra consideración, el detonante y presunción de peso respecto de la inexistencia de operaciones.

Ahora bien, debemos regresar a los argumentos que han sido expuestos con anterioridad, en el sentido de que recientemente, las empresas o incluso las personas físicas se inclinan a reducir costos, y la realidad es que en el año 2019, se había planteado la reforma laboral para la desaparición o regulación de las empresas dedicadas a la subcontratación de personal, como es conocido, *outsourcing*.

Efectivamente, los contribuyentes en la actualidad y derivado de los grandes costos que supone una relación laboral con todas las obligaciones que ello implica, han

optado por la contratación de empresas que asumen costos, riesgos y administración de personal.

En ese sentido podemos afirmar que tan grandes son los riesgos y costos para una negociación respecto del personal, que se ha generado este medio alternativo para contar con el elemento humano dentro de la empresa, y que al final nos encontramos ante las llamadas economías de opción, las cuales se encuentran dentro de las actuaciones lícitas y libres de todo individuo, la elección y realización de un negocio, acto o contrato lícito que se ha elegido por su resultado equivalente y menor o nula carga fiscal.⁵³

Derivado de lo anterior, la realidad para numerosos contribuyentes recae en el supuesto mencionado, en el que carecen o carecieron del personal directo para la realización de las actividades del negocio, motivo por el que la autoridad, a nuestro juicio, válidamente va a presumir la inexistencia de operaciones al no contar el contribuyente con el elemento indispensable para llevar a cabo el fin que persigue, sin embargo, volvemos a la reflexión de que actualmente el contexto y dinámica social permiten medios, tipos o formas de generar un ahorro para los contribuyentes, quienes se han perfilado a la disminución de costos y riesgos a efectos de salvaguardar la existencia de la negociación, situación que ha sido criticable en tanto que como se mencionó, fue tema de la reforma laboral para frenar este tipo de esquemas al considerarse que la economía de opción se deriva de “los sistemas neoliberales, y quienes se atreven a arriesgar, aunque sea levemente, el principio de seguridad jurídica salvaguardando los intereses hacendarios”⁵⁴

De lo expuesto podemos concluir que los esquemas de opción resultan agraviantes para el trabajador, en el sentido de que no es acreedor a todas las percepciones que

⁵³ Cfr. VENEGAS, Álvarez Sonia, Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México, ed. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2007, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/5/2489/6.pdf>, p. 68

⁵⁴ VENEGAS, Álvarez Sonia, ob. cit. Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México, ed. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2007, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/5/2489/6.pdf>, p. 67

marcan las leyes laborales al encontrarse en una especie de afiliación y obligación con el patrón “material” y que sin embargo, no goza de todos los derechos que pudieran serle inherentes. No obstante, mientras no exista prohibición o en el mejor de los casos, regulación a este tipo de esquemas, consideramos que los contribuyentes en su calidad de patrón, tratarán de disminuir las cargas y obligaciones tanto fiscales como laborales en medida de lo posible y de lo legal; ahora, para efectos del artículo 69-B, deberemos entender entonces que si un contribuyente utiliza un esquema de opción, el cual no ha sido prohibido o regulado debidamente, entonces la autoridad fiscal no puede atribuir válidamente el carácter de realizador de operaciones inexistentes sin antes haber valorado y necesariamente tomado en cuenta el antecedente de operación de la empresa. Nos referimos constantemente a las economías de opción toda vez que son actualmente los mecanismos que se utilizan de manera reiterada por parte de los contribuyentes y que son la causa de que se encuentren en la mira de la autoridad fiscal, que si bien tienen argumentos en contra o a favor, ello no se traduce en una irregularidad a la Ley ni tampoco en un cumplimiento asegurado, por ello insistimos en que la autoridad debe revisar a conciencia y en la razonabilidad del negocio la forma de operación, tomando en cuenta el marco jurídico en cuanto al rango de acción de los contribuyentes; así como inclinarse al motivo de la adición del artículo en estudio, el cual se refiere teleológicamente a la comercialización de facturas para el blanqueamiento de recursos de procedencia ilícita, y es ahí en donde debe enfocar sus esfuerzos para poder detener ese tipo de prácticas.

2.2.4 Capacidad material directa o indirecta

En cuanto a lo que respecta a la capacidad material directa o indirecta, una vez más nos referimos a los activos, infraestructura y personal, elementos que son a través de los cuales podrá operar un negocio al tener el medio, el lugar y la oportunidad para ejecutarlo.

En ese tenor, el supuesto indica que es motivo para presumir la inexistencia de operaciones el no contar con la capacidad material indirecta, por ello, debemos volver para analizar que la autoridad debe verificar que el contribuyente este realizando sus actividades a través de un medio indirecto, es decir, en el caso podemos referir nuevamente que la capacidad indirecta para comercializar, producir bienes o prestar servicios puede llegar a darse a través de la colaboración de un tercero, situaciones que se han planteado a lo largo de este capítulo y por las que no está de más repetir que la autoridad fiscal, debe verificar la forma de operación de las empresas a efectos de constatar que los medios para lograr los fines del negocio sean o no gracias a la intervención de otras personas, razón por la que, al ser el supuesto no contar con la capacidad indirecta, da una oportunidad al contribuyente para solventar y demostrar la forma de operaciones, hecho del cual tenemos conocimiento, ha sido obviado por la autoridad en sus determinaciones, toda vez que se aferra al hecho de que un contribuyente, por no contar con los elementos que de igual manera enlista el artículo, nunca podrá demostrar la existencia de operaciones, situación que de acuerdo a las consideraciones que hemos expuesto, nos resulta sumamente desafortunado, pues se pierde el sentido de la inclusión a la norma de este artículo, y únicamente pone en situaciones complejas a contribuyentes que nada tienen de relación con operaciones ilícitas.

En este entendido, la autoridad debe valorar la forma de operación del contribuyente, quien puede o no contar con los elementos de manera directa para prestar sus servicios, ya que el realizar su operación con el auxilio de un tercero, no es un impedimento para ello.

2.2.5 No localización

En el contexto del cumplimiento de obligaciones en materia fiscal, uno de ellos de acuerdo al artículo 27, del Código Fiscal de la Federación es el relativo a contar con un domicilio fiscal el cual de conformidad al artículo 10, del propio ordenamiento, será

en los locales, casa habitación, en donde lleven a cabo sus actividades o en donde se lleve la administración principal del negocio.

En ese entendido, los contribuyentes deben encontrarse localizables para la autoridad fiscal, pues es a través de su ubicación, como puede existir la comunicación entre el contribuyente y la autoridad para de ser necesario, realizar las aclaraciones conducentes, ejecutar los cobros que resulten de las determinaciones de la autoridad y en consecuencia poder demostrar la realización de sus operaciones al estar en contacto con la autoridad y hacer frente a sus requerimientos.

Consideramos una obligación y requerimiento natural para los contribuyentes el estar localizables para la autoridad, puesto que de ello se podrá desprender el cumplimiento a que se encuentra obligado, y en caso de que no se encuentra localizado, la autoridad válidamente puede formular presunciones tanto de su utilidad fiscal como respecto de la inexistencia de operaciones, en el entendido de que si un contribuyente no aclara las operaciones que pueden vislumbrarse como irregulares, la autoridad válidamente sacará las conclusiones que deriven de la información de la que puede allegarse de conformidad con el artículo 63, del Código Fiscal de la Federación.

No obstante lo anterior, volvemos a reiterar el hecho de que la autoridad debe realizar sus actuaciones de conformidad con el artículo 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, ello puesto que para tener como no localizado a un contribuyente, deben mediar diligencias por parte de la autoridad para acreditar que efectivamente el contribuyente no se encuentra en el domicilio que dio de alta para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, así como seguir las mecánicas para demostrarlo, ello en todo caso a través de los llamamientos o búsqueda del contribuyente con las formalidades que marcan los artículos 134 y 137 del citado Código.

Por todo lo manifestado en relación a los elementos por los que se constituye la presuntiva de inexistencia de operaciones, podemos concluir al respecto de todas las vertientes de presunción de operaciones inexistentes, que el Servicio de

Administración Tributaria debe de atender a la operación que le demuestre el contribuyente, ya que como hemos analizado, puede haber concurrencia de ciertos elementos que den indicio de la realización de este tipo de actividades y que sin embargo envuelvan una realidad totalmente distinta al tema de la presunción, por lo que una vez más reiteramos que la razonabilidad de la autoridad es necesaria y obligatoria, toda vez que de conformidad con el artículo 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, las resoluciones que emita la autoridad deben encontrarse debidamente fundadas y motivadas, por ello, el motivo de la imposición de una sanción debe ser congruente con la realidad de los contribuyentes, situación a la que únicamente podrá arribar la autoridad posteriormente al análisis y estudio del caso concreto.

Desafortunadamente de los casos de los que tenemos conocimiento, la autoridad no guarda la razonabilidad referida, pues convierte el procedimiento en un supuesto que no admite prueba en contrario al desconocer formas de operación por no contar con los elementos que prevé el artículo, independientemente de que un contribuyente demuestre que es a través de medios y formas diversas que alcanza el motivo del giro de su negocio o en el caso del tercero, que éste sí recibió los bienes o servicios que le fueron facturados; asimismo, por un caso de no localización, éste debe encontrarse debidamente diligenciado para efectos de ser motivo de los actos de molestia o privativos que realice la autoridad con un tercero.

De acuerdo a las hipótesis en que puede recaer un contribuyente para estar en el supuesto de operaciones inexistentes, se han enunciado las violaciones que puede llegar a padecer dicho sujeto para determinar definitivamente que se encuentra en ese supuesto, por lo que nos resulta trascendente el hecho de que aquellos actos de autoridad que se realizan indebida o ilegalmente, y que tienen como resultado la actualización del supuesto para ese contribuyente, en efecto reflejo recaerán sobre sus clientes las consecuencias de ser empresas que deducen operaciones inexistentes, motivo por el que deben corregir su situación fiscal realizando las modificaciones en su contabilidad, o demostrando la existencia y materialidad de la

operación, sin embargo, ha significado un obstáculo para el contribuyente en calidad de tercero el demostrar la existencia de la operación, ello derivado tanto de los criterios genéricos que ha tomado el Servicio de Administración Tributaria, como de la ausencia de regulación respecto de los efectos que pueden derivar en el cumplimiento relativo a la existencia de operaciones, es decir, la dificultad versa en la ausencia en nuestra normatividad de los elementos que definitivamente acreditarán la existencia de la operación o cuando menos otorgarán un indicio de ello, o la realización ilegal de las diligencias de la autoridad para comprobar el cumplimiento y existencia de operaciones cuando su consecuencia trasciende a la existencia de la actividad del contribuyente.

De igual manera, nos parece relevante mencionar que el 16 de mayo de 2019 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, una reforma al artículo 113, en su fracción III y se adicionó el artículo 113-Bis, del Código Fiscal de la Federación, refiriendo dichos artículos, respectivamente, a la penalización de emitir, enajenar o adquirir comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes. En ese sentido, es imperiosa la necesidad de manifestar que el Servicio de Administración Tributaria se encuentra con la obligación de emitir sus determinaciones relativas con el más grande de las previsiones y cuidados, con la certeza de que efectivamente está sancionando a facturadores de operaciones inexistentes, falsas o simuladas, ya que su criterio en cada caso concreto será concluyente para los contribuyentes, ya no sólo respecto del pago de contribuciones por parte de un contribuyente, sino de la libertad de los gobernados.

Se insiste en el hecho de que la autoridad fiscal debe apearse a la exposición de motivos de la inserción del artículo 69-B, pues la finalidad que persigue dicho artículo dista y va más allá de una necesidad recaudatoria, aunado al hecho de que la consecuencia de aplicar criterios subjetivos y arbitrarios para recaudar, ahora pone en tela de juicio la libertad de las personas.

Capítulo III. Estudio de caso relacionado con el tercero (EDO)

Tenemos conocimiento de diversos asuntos en donde el tercero en el procedimiento relativo al artículo 69-B, del CFF se ha enfrentado a criterios del SAT que a nuestra consideración, no guardan la formalidad jurídica para su determinación, por parte de la autoridad, creemos importante exponer los casos en los que existe un evidente estado de incertidumbre para el tercero relacionado, siendo éstos relevantes al ser las actuaciones de la autoridad un criterio reiterado y que afecta las defensas de los contribuyentes de conformidad con los proveídos en nuestro marco jurídico que establecen mecánicas de seguridad, conocimiento y atención oportuna por parte de los particulares ante los actos de autoridad.

3.1 Desconocimiento del oficio de origen.

Inicialmente nos referimos al supuesto en el que un contribuyente desconoce el oficio o publicación del proveedor relacionado, quien se encuentra en la situación del artículo 69-B, del CFF. Al respecto, el contribuyente que dedujo los comprobantes fiscales cuenta con 30 días para demostrar que la operación que efectuó con el contribuyente publicado efectivamente se llevó a cabo, es decir tiene la posibilidad de demostrar lo conducente una vez que la autoridad inicie algún procedimiento, ya sea a través de carta invitación o directamente por el ejercicio de sus facultades de comprobación, sin embargo, la autoridad ha tenido la práctica de no informar al contribuyente el supuesto en el que se encuentra su proveedor, es decir, únicamente informa de que éste se encuentra publicado definitivamente en el supuesto de operaciones inexistentes, sin embargo, no le comunica al contribuyente relacionado el contenido del oficio que le afecta directamente, esto aunado a la incertidumbre respecto de aquello que puede realizar la autoridad para su revisión, pero el problema es que el contribuyente desconoce qué comprobantes fiscales son por los que debe demostrar la existencia y materialidad de la operación.

Los 30 días que tiene el contribuyente son contados a partir de la última de las publicaciones en el DOF de contribuyentes que se encuentran en el supuesto de definitividad del artículo 69-B, del CFF, pues ellos corren el grave riesgo de apersonarse y no poder demostrar, ello al desconocer los elementos indispensables necesarios para que un contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga, situación que se agrava al correr en su contra el plazo de 30 días sin tener conocimiento del asunto de fondo, es decir no puede integrar la probanza si no se le aclara cual es el supuesto en el que encuadra el EFO, y por ende cual es el efecto para él y como lo puede desvirtuar.

3.1.1 Ejercicio auditado: Caso 1

Tratándose de las características particulares, razones y antecedentes del asunto, el contribuyente de origen, desconoce los comprobantes fiscales por los que debe demostrar existencia, pues inclusive el contribuyente conoce de la publicación en el Diario Oficial de la Federación de la situación en que se encuentra su proveedor, pero desconoce las causas inmediatas que dieron lugar a su situación.

En ese sentido tenemos que el oficio por el que se informa a los contribuyentes directos que realizaron operaciones inexistentes, de acuerdo a su redacción y a lo que marca el Código, debe especificar por qué, cuáles y cuántos comprobantes fiscales, configuró su actuar el supuesto de operaciones inexistentes, ya que al tercero relacionado no le es emitido dicho comunicado mediante el cual pueda corroborar que son los mismos comprobantes fiscales por los que la autoridad se encuentra afirmando su inexistencia en revisión, o en su caso por los que debe desvirtuar su inexistencia en el apersonamiento de 30 días que marca el CFF.

Aunado a lo mencionado, el oficio que determina la inexistencia de operaciones, debe mencionar los comprobantes fiscales en particular, ceñirse a un ejercicio o ejercicios determinados, ello de conformidad con lo establecido por el Poder Judicial de la

Federación en la Jurisprudencia⁵⁵, y en tratándose de la debida fundamentación y motivación de las órdenes de revisión para los contribuyentes, mismas que en el inicio de las revisiones por parte de la autoridad deben estar debidamente redactados con el periodo, objeto, materia, lugares a verificar y en general todos aquellos elementos que eviten actos arbitrarios por parte de la autoridad y posteriormente, se les debe otorgar a los contribuyentes mecanismos de defensa, ya que de lo contrario se le impide el acceso a una adecuada defensa desde el momento en que se originan las facultades de la autoridad fiscal, ya que al ser procedimientos que se encuentran viciados de origen, la autoridad debe establecer y dejar clara, particularmente para este procedimiento, la temporalidad de la revisión que se encuentre efectuando, y en el caso concreto, la temporalidad de las operaciones que deben ser demostradas por parte de los contribuyentes, es decir debe motivar de manera correcta para no violentar los derechos del contribuyente.

Tenemos que en consecuencia a la obscuridad e indebida secrecía con la que la autoridad lleva el procedimiento, el contribuyente en su calidad de tercero relacionado desconoce si el ejercicio que se encuentre revisando la autoridad tiene relación directa con el de la definitividad de operaciones inexistentes, en ese sentido la autoridad, al cuestionar el origen de la inexistencia de operaciones, suele mencionar que el oficio emitido al contribuyente directo de acuerdo al artículo 69-B, del CFF, no puede notificársele al contribuyente relacionado al carecer del interés y personalidad jurídica para conocer de dicho oficio ya que inicialmente no fue dirigido a éste. De acuerdo a las garantías de certeza y seguridad jurídica, resulta sumamente agravante para el contribuyente tercero relacionado el que la autoridad oculte el origen de su proceder, ya que el contribuyente nunca se encontrará con la certeza de que el procedimiento particular iniciado efectivamente tiene relación con los periodos que se encuentre revisando la autoridad.

⁵⁵Cfr. Tesis: 2a./J. 175/2011, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. IV, enero de 2012, p. 3545.

Cfr. Tesis: 509, Apéndice de 1995, Octava Época, t. III, p. 367.

A efecto de concretar el presente caso, nos referiremos a un asunto que fue de nuestro conocimiento, en donde el tercero relacionado pudo allegarse del oficio por el que se determinó la inexistencia de operaciones de manera definitiva a su proveedor; dicho oficio establecía que el contribuyente realizó operaciones inexistentes por el ejercicio 2012, siendo relacionadas las facturas por ese ejercicio de las cuales la autoridad consideró su inexistencia. Ahora bien, el contribuyente tercero relacionado se encontraba siendo sujeto de una revisión de gabinete por el ejercicio 2011, 2012, 2013 y 2014, siendo la conclusión del procedimiento el rechazo de deducciones por todos los ejercicios con el proveedor derivado de que, a criterio de la autoridad, fueron actividades que se encontraban calificadas como operaciones inexistentes.

Por lo que a todas luces es violatorio para el contribuyente tercero relacionado que la autoridad fiscal se encuentre dando efectos adicionales a lo que es decretado por el oficio que dio vida al procedimiento de mérito, así como resulta agravante que el tercero pueda estar en el supuesto de enterarse de que esa es la motivación del asunto de origen inclusive después de que se le determinó un crédito fiscal, y en donde la única defensa, en el mejor de los casos, pueda obtenerla inclusive hasta el juicio de amparo, ello al no informarle la autoridad oportunamente de las causas inmediatas a la determinación que le condujo un perjuicio.

En ese sentido, consideramos que predomina el interés recaudatorio por la autoridad, e incluso se ha mostrado dispuesta a ocultar el expediente por el que inicia sus actos de molestia, asimismo ha excedido sus facultades de manera ilegal al determinar supuestos sin fundamento, ya que como en el caso expuesto, unilateral y arbitrariamente determina sin el procedimiento que debe anteceder a toda conclusión de autoridad, que las operaciones de un contribuyente que ni siquiera fue sujeto de su revisión, fueron inexistentes por ejercicios adicionales a los que se determinaron inicialmente, y en el caso, el tercero relacionado se encontró sin la posibilidad jurídica de defensa al desconocer el asunto, y derivado de ello, la autoridad en nuestra opinión encuadra en desvío de poder, al dejar al contribuyente sin fundamentos ni motivos para su defensa.

3.1.2 Contribuyentes relacionados: Caso 2

El contribuyente tercero relacionado, al desconocer el oficio que dio origen al procedimiento del artículo 69-B, del CFF, desconoce los comprobantes fiscales por los que la autoridad determinó la inexistencia de operaciones, y en ese sentido, los comprobantes fiscales emitidos a los contribuyentes, estos los consideran correctos en su momento porque reúnen los requisitos que marca el Código Fiscal de la Federación.

A continuación expondremos el antecedente de un contribuyente tercero relacionado, a quien la autoridad en el procedimiento de revisión de gabinete, determinó el rechazo de deducciones al estar estas relacionadas con un proveedor que fue publicado de conformidad al 69-B, del CFF. No obstante el supuesto de definitividad de ese contribuyente, el tercero pudo allegarse del oficio que determinó la hipótesis de operaciones inexistentes, enterándose que en ese oficio se determinó la inexistencia de operaciones por comprobantes fiscales en particular, sin embargo en ese oficio no fueron mencionados los comprobantes fiscales emitidos a ese tercero relacionado, sino los emitidos a otros contribuyentes.

En el entendido del procedimiento, resulta desproporcionado que la autoridad se encuentre determinando la inexistencia de operaciones a contribuyentes que no se encuentran relacionados en la presunción ni en la definitividad del supuesto, hecho por el que concluimos que la autoridad excede sus facultades sin sustento y en violación a preceptos legales y constitucionales, haciéndonos reflexionar respecto a, si la autoridad conoce el oficio de operaciones inexistentes, documento en el que basa sus determinaciones, porque sanciona a contribuyentes que no encuadran en el supuesto.

Nos resulta claro que el procedimiento relativo a las operaciones inexistentes es evidentemente violatorio a los derechos de certeza y seguridad jurídica del tercero relacionado al procedimiento, ello derivado de que sin analizar las consecuencias de dar legalidad y constitucionalidad a un proveído que no establece de manera indicada

el propio procedimiento que regula, deja abierta la posibilidad a la arbitrariedad por parte de la autoridad fiscal, situación que en consecuencia deja al particular en estado de indefensión ante la autoridad.

3.2 Notificación de relación con EFO: Caso 3

Como hemos referido con anterioridad, no obstante el contribuyente en su calidad de tercero cuenta con diversos momentos para demostrar y acreditar que efectivamente recibió un servicio, el criterio de la autoridad administrativa se centra en que el contribuyente necesariamente debió conocer de la situación de su proveedor desde la publicación en el Diario Oficial de la Federación, motivo por el que de no apersonarse en el plazo de 30 días siguientes, el contribuyente pierde toda posibilidad de demostrar lo que ha su derecho corresponde.

Respecto de lo anterior, es importante traer a colación el criterio Jurisprudencial que establece que las publicaciones en el Diario Oficial de la Federación, no constituyen notificaciones⁵⁶, ello en el claro entendido inclusive de que las notificaciones a los contribuyentes, cuando es respecto de un acto que les afecta de manera directa, deberán seguirse de conformidad con los artículos 134 y 137 del Código Fiscal de la Federación, por lo que consideramos que la publicación en el Diario Oficial de la Federación, al tener el carácter de prevención a la colectividad, no puede tenerse como efecto la notificación formal.

3.3 Autoridades con distinta competencia territorial: Caso 4

El artículo 5º, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, establece que sus Administraciones Desconcentradas pueden ejercer sus facultades en toda la República Mexicana, no obstante ello, tenemos que para el contribuyente

⁵⁶ Cfr. Tesis: 82 (H), Tomo IV Administrativa Tercer Parte – Históricas Primera Sección - SCJN, Quinta Época, t. IV, Apéndice de 2011, p. 1402

puede resultar una verdadera dificultad al poder apersonarse ante la autoridad que determinó la inexistencia de operaciones al encontrarse esta en una Entidad de la República distinta a la ubicación del contribuyente.

En el caso concreto que conocimos, pudimos advertir la irregularidad para el contribuyente en lo relativo a que al no encontrarse habilitada la posibilidad de presentar a través de Buzón Tributario la aclaración relativa a la existencia de operaciones para el contribuyente que emitió los comprobantes fiscales, tampoco para el contribuyente que dedujo los mismos entonces no existe una vía para ello en el citado medio digital. Por lo anterior, el contribuyente tiene únicamente la posibilidad de apersonarse ante la autoridad que emitió la determinación, situación que puede resultarle sumamente onerosa y convertirse en una carga y una dificultad al no tener la certeza de que en todo caso los documentos que se envíen por paquetería efectivamente lleguen de manera completa ante la autoridad que va a valorarlos.

Asimismo, si bien el contribuyente en todo caso puede presentar el asunto ante la autoridad que le corresponde por razón de domicilio para su valoración, la realidad es que esa autoridad no contará con el antecedente o expediente de la situación del contribuyente que emitió los comprobantes fiscales, hecho por el que en todo caso la autoridad debería de solicitar a su similar de otra entidad la remisión del expediente, situación que en todo caso no se encuentra prevista en el Código Fiscal de la Federación, por la que la propia autoridad se encuentra remitiendo una a otra los asuntos, insistiendo en que ello deriva de la falta de reglamentación del procedimiento como puede desprenderse de la comunicación que manifestó la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal "4", de la Ciudad de México, del Servicio de Administración Tributaria a su similar de la Ciudad de México, en lo relativo al caso en estudio, en donde al parecer la autoridad no conoce a cabalidad quién es la Desconcentrada que debe conocer de los asuntos de otras delimitaciones territoriales, pues remite a quien emitió el oficio de operaciones inexistentes, los documentos del procedimiento del EDO, como se puede apreciar en el cuadro siguiente:

Por medio del presente y por tratarse de un asunto de su competencia se remite escrito con firma autógrafa presentado por el C. [redacted] en su carácter de apoderado legal de la contribuyente [redacted], el 05 de septiembre de 2017 ante Oficialía de Partes de esta Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal del Distrito Federal "4", así como 12 legajos de copias fotostáticas con documentación anexa.

Lo anterior en relación a la Queja presentada con fecha 31 de mayo de 2017, ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en el expediente No. [redacted], ya que la contribuyente tuvo conocimiento que una de las empresas con las cuales tuvo operaciones [redacted], se encuentra publicada en el listado definitivo de contribuyentes relacionados con el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Por lo que de la consulta realizada a las bases de datos con las que cuenta esta autoridad fiscal, se conoció que esa Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Yucatán "1", con sede en Yucatán, fue quien emitió el oficio 500-69-00-03-00-2017- [redacted] de fecha 09 de enero de 2017, en términos del artículo 69-B, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, a la contribuyente

S.C.

4

1

A su vez, la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal "1", de Yucatán, del Servicio de Administración Tributaria, devolvió el expediente, manifestando que autoridad que debe resolver es la que corresponde al contribuyente por razón de domicilio:



Esta Autoridad le informa que recibió escrito con firma autógrafa presentado por el C. Carlos Garcia Bolaños en su carácter de apoderado legal, así como 12 legajos de copias fotostáticas con documentación anexa de la contribuyente **ASOCIACION PARA LA ENSEÑANZA, S.C.**, mediante oficio número 500-74-02-02-01-2017-12043, de fecha 11 de septiembre de 2017 suscrito por la M. en I. Asdrubal Maya Torres Subadministrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal "2" de la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal del Distrito Federal "4"; con sede en la Ciudad de México y recibido el 14 de septiembre de 2017 en oficialía de partes de esta Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Yucatán "1".

Sin embargo esta autoridad devolvió la documentación íntegra tal como la recibió mediante oficio 500-69-00-03-00-2017-29827 de fecha 28 de septiembre de 2017, suscrito por la C.P. Gladys Beatriz Araujo Alamilla, en su calidad de Administradora desconcentrada de Auditoría Fiscal de Yucatán "1", enviado por paquetería el día 29 de septiembre de 2017, informándole que debía realizar los procedimientos establecidos en la norma vigente.

Para mayor claridad transcribimos el resumen de comunicación entre Administraciones Desconcentradas.

| Autoridad remitora de expediente, ADAF "4" D.F. | Autoridad receptora de expediente, ADAF "1" Yucatán | Consideraciones |
|---|---|--|
| Informa a la autoridad que emitió el acto del asunto para que realice la valoración relativa a las manifestaciones del EDO. | Informa a su similar del D.F., que ella es quien debe realizar los procedimientos de la norma y resolver el asunto. | El contribuyente queda en estado de incertidumbre al desconocer qué autoridad es competente para dar trámite y resolver. |

En ese entendido, el contribuyente que dio efectos fiscales a los comprobantes fiscales, se encuentra en estado de incertidumbre al desconocer la autoridad ante la

“En la Ciudad de México, Coyoacán siendo las diecisiete horas con veinte minutos del día veinticuatro del mes de abril del año dos mil diecisiete, el suscrito C. Isaac Eli Díaz Mendoza, con número de empleado 62673, adscrito a la Administración Desconcentrada de Recaudación del Distrito Federal “4”, con sede en la Ciudad de México, acreditando mi personalidad con el oficio 400-75-00-04-00-2017-256, que me habilita como verificador, notificador y ejecutor, en el cual aparece mi nombre, firma y fotografía que coincide con mis rasgos físicos, de fecha Dos de Enero de dos mil diecisiete, con vigencia de Dos de Enero de dos mil diecisiete al treinta y uno de Diciembre de dos mil diecisiete, la cual ostenta la firma original de la C. María Ivett Clark Perla, Administradora Desconcentrada de Recaudación del Distrito Federal “4” con sede en la Ciudad de México, hago constar que sucedieron los siguientes hechos: Luego de cerciorarme que el domicilio en que se actúa es el correcto por así encontrarse señalado en los indicadores oficiales con el nombre de la calle **** , el cual es de dos pisos, fachada de enredadera verde, portón negro, interior beige y ventanas, donde asistí el día veinte de abril a las quince con diez horas, toque al timbre del domicilio y se gritó por el nombre de la razón social pero no salió o contesto nadie. Toqué en la casa de al lado con el número 167, pero nadie contestó tampoco. Volví el día veintiuno de abril a las once con cuarenta horas nuevamente toqué el timbre del domicilio y toqué el timbre con insistencia y al portón sin localizar a nadie, se tocó en la casa de al lado con el número 167, pero cuando se tocó en busca de datos de la empresa buscada no salió nadie. También se visitó el día veinticuatro de abril a las diecisiete veinte horas, se tocó en varias ocasiones al timbre y al portón sin que se localice a nadie motivo por el cual no se llevó a cabo la diligencia”

Nos oponemos a este tipo de prácticas por parte de la autoridad fiscal, pues de la diligencia transcrita se observa que el verificador manifiesta haber acudido al domicilio de la contribuyente el 24 de abril de 2017, en donde tocó la puerta y no fue atendido, asimismo tampoco fue atendido en los inmuebles vecinos; de igual manera manifiesta en esa misma acta de hechos que acudió al domicilio el 21 de abril de 2017 y tampoco fue recibido por el contribuyente.

Así el antecedente del que tuvimos conocimiento, resulta clara la ilegalidad respecto de que la no localización para el contribuyente que emitió comprobantes fiscales y fue publicado en términos del artículo 69-B, del CFF, pues el acta de hechos que fue levantada para demostrar tal situación, fue realizada indebidamente al manifestar en una redacción de hechos otros que no constaron por haberse efectuado en día diverso, momento por el que en todo caso debió haberse levantado el acta de hechos relativa a lo que ocurrió particularmente en esa diligencia.

Como podemos advertir, la diligencia realizada a efectos de localizar a un contribuyente carece de las formalidades necesarias para poder llegar a una determinación tan excesiva como lo es estar como no localizado y ser presunto operador de operaciones inexistentes, siendo ésta la referencia del sujeto directo colocado en el supuesto y por el que el tercero tiene que demostrar la existencia de la operación.

En ese sentido, resulta imposible para el contribuyente extraño en el procedimiento cambiar el sentido de la diligencia, pues inclusive ésta se haya realizado de manera irregular, el Servicio de Administración Tributaria muestra el documento al contribuyente en su calidad de tercero para pretender demostrar por qué sus operaciones, en consecuencia, fueron inexistentes en relación con ese proveedor, por lo que consideramos válido el cuestionamiento respecto de hasta dónde puede afectar a un tercero el procedimiento iniciado a otro contribuyente, del cual inclusive hace constar la ilegalidad de la determinación.

3.5 Ausencia de plazos para resolver la instancia: Caso 6

De la redacción del artículo 69-B, del CFF, puede desprenderse que este no prevé actualmente, ni en los textos anteriores a la reforma de 16 de mayo de 2018, el procedimiento para los contribuyentes en calidad de terceros que dan efectos a comprobantes fiscales a los cuales se les dio la calificativa de inexistentes, pues para los contribuyentes en calidad de terceros no se prevén reglas de un procedimiento,

iniciando con el hecho de que para los referidos contribuyentes no existe forma de conocer el detalle, causas o motivos inmediatos por los que se debe comparecer ante la autoridad a efectos de acreditar que efectivamente se adquirieron los bienes o servicios que se encuentran amparados en las facturas; asimismo, no establece para la autoridad plazos para realizar su determinación final, pues si bien con la citada reforma la autoridad cuenta con un plazo para emitir su resolución, el artículo únicamente hace mención al procedimiento relativo al contribuyente que emitió los comprobantes fiscales, sin embargo no marca una línea de tiempo mediante la cual la autoridad válidamente puede emitir la resolución al contribuyente que dio efectos a los comprobantes fiscales.

En ese sentido se omiten las particularidades relativas a la seguridad jurídica para los contribuyentes, ello en lo relativo a que la autoridad, una vez apersonado el contribuyente en el plazo de 30 días que marca el artículo 69-B, del CFF, no tiene un límite temporal definido para poder emitir su resolución, lo cual deja en estado de indefensión a dicho gobernado al desconocer cuándo podrá obtener una determinación derivada de sus manifestaciones, así como permitir a la autoridad determinar arbitraria y unilateralmente el momento en que desee resolver la instancia.

Por lo anterior, si bien una interpretación jurídica sistemática nos arrojaría que el plazo para que la autoridad fiscal resuelva la instancia en el mismo plazo que al contribuyente que emitió los comprobantes fiscales, la realidad es que un procedimiento en su instrumentación no debe estar a interpretaciones en suplencia, pues pueden existir diversos criterios para la realización de la terminación de un procedimiento, y el hecho de que el procedimiento no cuente con los elementos mínimos que otorguen certeza al contribuyente entonces puede válidamente argumentarse que son violatorios esos actos a los artículos 14 y 16, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Al respecto, el caso concreto que hemos conocido relativo precisamente a la ausencia de plazos en el procedimiento, en donde se deja a interpretaciones por parte de las

autoridades cómo es que debe llevarse a cabo este procedimiento; ya hay una sentencia emitida por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa que para mayor claridad incorporamos

En las relatadas circunstancias, la correcta o incorrecta regulación del procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones, previsto en los tres primeros párrafos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, y la observancia o inobservancia de los plazos legales establecidos para su tramitación; no guarda relación alguna con la presentación de la instancia a través de la cual, un contribuyente que hubiera dado cualquier efecto fiscal a comprobantes emitidos por los contribuyentes publicados en términos del párrafo tercero de ese artículo,



TERCERA SALA REGIONAL METROPOLITANA.

EXPEDIENTE: 16383/18-17-03-9

**ACTORA:
S.C.**

11

pretenda acreditar que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales.

Podemos advertir de la conclusión del Tribunal Administrativo, que el hecho de que exista una ausencia de la reglamentación del procedimiento para el contribuyente que dedujo los comprobantes fiscales calificados como inexistentes, está siendo

desestimada de plano al no ser estudiada simplemente porque no hay que estudiar, a criterio del Tribunal, situación que a todas luces deja al gobernado en estado de indefensión total, ello al ser determinado por un Tribunal Jurisdiccional que el hecho de que no existan formalidades dentro del procedimiento es atribuible a que ese hecho no guarda relación con la instancia.

Como resultado del análisis del artículo 69-B, del CFF, el estado del procedimiento para el contribuyente que deduce las operaciones inexistentes, tenemos que de acuerdo a las reglas y momentos dentro del propio procedimiento que marca dicha legislación, no se cuenta con indicios de legalidad al desconocerse todos los elementos que puedan otorgar certeza y seguridad jurídica a dichos contribuyentes, hecho jurídico que conlleva a la inevitable conclusión de su inconstitucionalidad al no prever aspectos que marca nuestra norma máxima para la Ley y para los actos de autoridad, hecho por el que permea la incertidumbre para el particular y en situación opuesta, un campo abierto para la improvisación por parte de la autoridad que materialmente se encuentra aplicando el artículo a los contribuyentes mencionados.

Evidencia de lo anterior lo son los casos prácticos expuestos, mismos que no surgen de una fuente distinta a la omisión legislativa, pues la carencia de regulación para efectos de ese tercero extraño al procedimiento originan una serie de arbitrariedades por parte de las autoridades en sus distintos ámbitos de competencia, tanto administrativa como jurisdiccional, situación en la que tampoco ha existido una suplencia sistemática en relación a las disposiciones que son complementarios de la legislación fiscal, como en el caso lo es el Código Federal de Procedimientos Civiles, y en última instancia, ante la omisión de la Ley, si es que fuera el caso, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En ese sentido, consideramos que la propia Ley cuenta con los elementos que pueden ser suplidos por parte de Tribunales de primera instancia, pues el Código Federal de Procedimientos Civiles, en sus artículos 202 y 203, establece claramente el procedimiento que deben seguir las autoridades, pues establece claramente técnicas

para poder llegar a la verdad jurídica, mismas que no deben ser malinterpretadas por ser analizadas aisladamente y mucho menos omitidas en su estudio; asimismo, consideramos que en aspectos constitucionales, al ser el Poder Judicial de la Federación la autoridad competente para dirimir asuntos que versen en violaciones precisamente a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es quien debe salvaguardar y tutelar los derechos y garantías que contempla nuestra norma máxima, y al existir omisiones de la Ley en este respecto, debe manifestarse para la reglamentación de la ausencia de constitucionalidad, situación en la que no puede pasar por alto dichas ausencias, pues precisamente para estos temas es para lo que debe enaltecerse la existencia de un tribunal máximo, aunado a que la norma no puede contravenir a los principios rectores de un Estado de Derecho, ni si quiera por cuestiones tributarias o de recaudación, que ha sido el fin de los procedimientos del artículo en estudio, pues afirmamos que han sido menores los casos que estudian el lavado de dinero y la delincuencia organizada, procedimientos en los que inclusive en materia penal, debe salvaguardarse el debido proceso para los gobernados.

Así, tenemos que al desconocer el oficio de origen, el contribuyente que dedujo las operaciones que fueron calificadas como inexistentes, se le está negando la posibilidad de conocer el acto que da vida a la afectación en su esfera de derechos, y del cual, si bien no puede impugnarlo al ser una resolución dirigida a otro contribuyente, consideramos que si podría exponer válidamente aquellas irregularidades que detecte del mismo oficio, si es que tiene conocimiento del mismo, pues en el caso estamos ante un procedimiento sui generis que es dirigido a un contribuyente pero tiene afectación directa a otro, y al estar emitido de manera irregular el mismo, de acuerdo a los formalismos esenciales de un acto de autoridad, consideramos que su impugnación debe ser sometida a valoración por parte de los tribunales aun cuando lo controvierta el contribuyente en su carácter de tercero, pues como se mencionó, es un acto que le afecta directamente y que en su caso, se puede encontrar viciado de origen.

Derivado del estudio del artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación, de sus antecedentes, su finalidad y en sentido contrario, del criterio con el que se encuentra aplicándolo el Servicio de Administración Tributaria, consideramos que la autoridad se encuentra colocando a los contribuyentes en supuestos de irregularidad que no son correspondientes con la realidad de los mismos, puesto que con el criterio que se encuentra tomando la autoridad respecto la realización de un acto de su competencia, usando “sus poderes legales, pero con una finalidad diversa de aquélla que se desprende de la intención del legislador o de la misma expresión de la norma jurídica, negando el hecho de que la legislación administrativa se inspira en la satisfacción de interés general. El funcionario al aplicar la ley lleva a cabo ese propósito y no debe señalar otra finalidad a la norma por móviles personales, políticos, de tercero u otros análogos.”⁵⁷

En dicho entendido y de acuerdo a los casos prácticos en análisis, podemos ultimar que el supuesto contenido en el artículo, a pesar de ser definido en el contenido del propio proveído y en los criterios del Poder Judicial de la Federación como un procedimiento *iuris tantum*, en realidad es un procedimiento que no admite prueba en contrario, ello asemejándolo al procedimiento *iure et de iure*, lo anterior por que el contribuyente, si no contó con activos, personal, infraestructura o en el caso la autoridad determinó que se encuentra como no localizado, presupuestos por los que no existe duda, prueba o reconocimiento en contrario al ser hechos pasados y en muchos casos ciertos, tenemos en consecuencia que a pesar de que el contribuyente presente otros medios de prueba respecto de la materialidad, forma y existencia de la operación, ello no configura el motivo de salir del supuesto principal, es decir, no contar con los elementos que diseñó el legislador para dicho artículo.

Aunado a nuestra postura, la cual se desprendió de los casos prácticos y de la observación a los criterios de autoridad, la lógica jurídica nos indica que debe existir

⁵⁷ SERRA, Rojas Andrés, “Derecho Administrativo”, Ed. Porrúa, ed. 24, 2003, p. 124
<http://www.diccionariojuridico.mx/definicion/desvio-de-poder/>

para el tercero extraño al procedimiento la tutela de sus derechos fundamentales, contar con las garantías de certidumbre, certeza, seguridad jurídica y audiencia, ello desde y hasta toda la amplitud que ello implica, es decir, inicialmente conocer que es parte de un procedimiento administrativo, el plazo que tiene para desvirtuar, tener conocimiento del oficio determinante de la definitividad del supuesto a efectos de conocer al contribuyente relacionado, ejercicio en revisión, facturas relacionadas, importe y fechas de los documentos que se tienen en verificación por parte de la autoridad, conociendo de igual manera si el procedimiento llevado a cabo al emisor de comprobantes fiscales se encuentra *sub iúdice*, conocer el oficio de presuntiva y el de definitividad a efectos de constatar que en todo caso ese tercero sí se relacionó en las facturas señaladas que quedaron sin efectos o inclusive fue desvirtuada la presunción en una parte, pues únicamente a través de su conocimiento podrá estar en pleno goce de los derechos que le asisten como tercero relacionado.

Independientemente de la interpretación que se encuentra realizando el Servicio de Administración Tributaria, mínimamente respecto de este procedimiento se le debe otorgar al tercero involucrado extraño al procedimiento la oportunidad de defenderse, lo anterior puesto que la consecuencia de dejar sin efectos los comprobantes fiscales puede ser un castigo sumamente severo por la conducta desplegada por un contribuyente distinto, y muchas veces por la conducta desplegada por el Servicio de Administración Tributaria de manera unilateral, cuyos costos y secuelas pueden dejar al contribuyente sin razón de negocios al asumir obligaciones que se habían encontrado cubiertas y por las que previamente desembolsó el recurso necesario para solventarlas, e inclusive por los que puede enfrentar una causa penal.

El presente asunto pudiera parecer una problemática menor, sin embargo, a febrero de 2017, se tenía el conteo de 6,811 contribuyentes que emitieron comprobantes fiscales apócrifos, con la alarmante suma de 4,080 en el estado definitivo del supuesto,

con una expectativa de encuadrar en ese supuesto a 2,621 contribuyentes más.⁵⁸ En las cifras del Servicio de Administración Tributaria a marzo de 2019, se tiene el conteo de 8,529 contribuyentes en estado de presuntiva y 5,524 en estado de definitividad.⁵⁹

Concluimos el presente trabajo de investigación refiriéndonos a que el procedimiento de operaciones inexistentes se ha desenfocado de su objetivo de origen, siendo ya más un instrumento de recaudación que una táctica para evitar el lavado de dinero para actividades ilícitas, en donde al contribuyente común se le ha revirado la fuerza de la autoridad para castigar las operaciones que realiza con el ahorro natural de una operación de negocios al no existir por parte del Servicio de Administración Tributaria la razonabilidad de lo que en verdad puede llegar a configurarse como inexistencia de operaciones y la consecuente causa penal de actos simulados, ni razonabilidad al momento de valorar las probanzas que se le muestran, ni en cuanto al caso particular de cada contribuyente, máxime cuando se trata de un contribuyente ajeno al procedimiento inicial, quien desconoce el origen, causas, motivos, razones inmediatas y particulares de lo que debe desvirtuar para la autoridad, siendo necesario que exista un párrafo en el mencionado artículo que contemple los derechos fundamentales del tercero relacionado, pues no es suficiente concederle la gracia legislativa de establecer que puede apersonarse después de los 30 días de la publicación en el Diario Oficial de la Federación de la definitividad del supuesto de quien le emitió facturas, pues se aproximan una serie de cuestiones difíciles para un contribuyente, ¿ante quién presentó la información si el buzón tributario no contempla el trámite? Entonces ¿es presencial?, si no conozco con certeza quién emitió, ¿ante que autoridad presento? ¿a quién dirijo la promoción?, ¿estoy relacionado en esa presunción? ¿por qué facturas? ¿de qué ejercicio fiscal se trata? ¿por cuál motivo el contribuyente que me facturo se encuentra en el supuesto?...

⁵⁸ Cfr. SALDÍVAR, Belén, “El SAT tiene en la mira a 2,621 contribuyentes por operaciones inexistentes 12 de febrero de 2018” El Economista,, <https://www.eleconomista.com.mx/economia/El-SAT-tiene-en-la-mira-a-2621-contribuyentes-por-operaciones-inexistentes-20180212-0105.html>

⁵⁹http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=PorMotPub.html

Consideramos que la autoridad, en aras de cumplir sus funciones naturales, sus obligaciones internacionales y satisfacer la estimativa de recaudación fiscal anual, está excediendo sus atribuciones para poder cumplir las metas referidas, sin embargo, afirmamos rotundamente que la autoridad no puede aplicar los casos de excepción que busca la norma, a la generalidad de contribuyentes, asimismo la autoridad debe en todo caso aplicar criterios con base en la razonabilidad de la operación de cada contribuyente en particular y verificar discretamente la posición en que se encuentra el contribuyente relacionado, pues no debe justificar el satisfacer una necesidad agrupada de recaudación, una necesidad colectiva, violando los derechos fundamentales de todos y cada uno de sus integrantes.

CONCLUSIONES

1.- En la situación en que se encuentra la autoridad hacendaria, consideramos necesaria la intervención del Poder Legislativo derivado de que fueron identificadas diversas violaciones a los derechos de los contribuyentes, y a efecto de subsanar las irregularidades o lagunas de la Ley para otorgar certeza respecto del procedimiento del artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación en lo relativo al procedimiento de quien deduce los comprobantes fiscales calificados como inexistentes de los llamados EDO's, es necesario integrar un procedimiento que permita el acceso a la justicia y la defensa adecuada a partir del conocimiento pleno, que tengan los contribuyentes del asunto por el que estén obligados a desvirtuar el estado de inexistencia de los comprobantes a los que dieron efectos. Dicho lo anterior, consideramos que las modificaciones en el artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación, deben ser en la propia ley.

2.- El artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación debe incluir una manifestación de los documentos que pueden servir al contribuyente para acreditar la existencia de la operación, mismo que en todo caso debe anticipar al contribuyente que debe encontrar respaldo en contabilidad o en cumplimiento de obligaciones relativas a lo que se manifieste, por ejemplo en la orden y notificación que se le haga si la presunción de la autoridad va en el sentido de que no cuenta con la infraestructura para operar, el contribuyente debe mostrar el contrato de arrendamiento, el pago del mismo y en general las probanzas que pueden soportar y acreditar la manifestación y para el caso del contribuyente que deduce la operación, la autoridad debe de acuerdo a lo que establece el ordenamiento en comento notificar la irregularidad en concreto que se le atribuye

3.- El contribuyente en su calidad de tercero, debe conocer el oficio determinante de operaciones inexistentes para el emisor de comprobantes fiscales, a efecto de poder verificar que el contribuyente con quien tuvo relación efectivamente tenga los comprobantes fiscales calificados como inexistentes en común, y en caso de

coincidencia, verificar el periodo fiscal en que se encuentra determinada la inexistencia y por qué comprobantes debe acreditar la existencia de la operación, asimismo se deberá entregar el antecedente de la determinación de la autoridad a efecto de que se pueda manifestar respecto de una probable violación en ese procedimiento, es decir debe establecerse en la Ley, los protocolos que debe cumplir el tercero.

4.- Se debe conocer el oficio que determina la inexistencia de operaciones emitido al emisor de comprobantes fiscales, y a partir del conocimiento debe surtir efectos el plazo de 30 días para desvirtuar la inexistencia, plazo que debe computarse una vez que se cumplan las formalidades de los artículos 134 y 137, del Código Fiscal de la Federación, debiendo ser notificado directamente el contribuyente que deduce operaciones, ya que actualmente no se cumplen.

5.- Debe notificarse al contribuyente que dedujo las operaciones calificadas como inexistentes, cuál será la autoridad competente para conocer y resolver el asunto cuando el oficio de operaciones inexistentes sea emitido por una ADAF de otra entidad de la República distinta a la del contribuyente, y en su caso brindarle los, mecanismos para asegurarse que la información llegará de manera completa ante esa autoridad.

6.- El contribuyente que se encuentre en posibilidades de controvertir el motivo de la calificativa de operaciones inexistentes, en el oficio dirigido al emisor de comprobantes fiscales, debe permitírsele aporte la probanza, cuando derivado de una mala práctica de acuerdo a la Ley por parte de la autoridad, se afecte directamente la esfera jurídica de un tercero.

7.- El contribuyente que deduce los comprobantes fiscales debe conocer el estado y trámite del procedimiento del contribuyente que los emitió, a efecto de conocer si se encuentra impugnado el acto o en todo caso si el mismo ya está firme, o si se obtuvo la nulidad del mismo, todo lo anterior, para conocer las implicaciones que le deparan al tercero, ya de lo contrario se le dejará en estado de indefensión.

8.- El plazo para que la autoridad resuelva la instancia iniciada por el tercero que deduce los comprobantes fiscales, debe encontrarse establecido, ya que hoy la norma no lo prevé.

9.- Todo lo referido son las imprecisiones que deben de subsanarse y que consideramos debe adicionarse al artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación, en el entendido de que algunos de los actos, por los que se violentan derechos deben notificarse al contribuyente en su calidad de tercero al ser de naturaleza propia y directa al contribuyente que emitió los comprobantes fiscales, por lo que este es quien tiene el interés jurídico para controvertirlos, sin embargo, al ser un procedimiento *sui generis* en el que el incumplimiento de un contribuyente afecta directamente a otro, éste último debe poder conocer, respecto del origen del procedimiento que se encuentra causando la afectación a su esfera jurídica de derechos y obligaciones, de lo contrario se vulnera su garantía de audiencia.

10.- De acuerdo a las medidas propuestas, consideramos que el tercero en el procedimiento del artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación puede estar ante los elementos de acceso a la justicia, con la posibilidad de defensa, ante la certeza, certidumbre y seguridad jurídica que deben encontrarse insertos en la norma, ello de acuerdo a los preceptos Constitucionales que deben tutelarse por parte de la autoridad y que proponemos se adicionen al artículo 69-B del CFF.

Bibliografía

- 1.- ALVARADO Esquivel, Manuel de Jesús, Coord., Manual de derecho tributario, Ed. Porrúa, México, 2005.
- 2.- ANTÚNEZ Álvarez, Rafael, El derecho fiscal y su interpretación, Ed. Seo de Urgel, México, 2010.
- 3.- BURGOA Orihuela, Ignacio, Las garantías individuales, Ed. Porrúa, Octava edición, México, 1973.
- 4.- CALVO Nicolau, Enrique, Tratado del Impuesto Sobre la Renta, Ed. Themis, México, 1996.
- 5.- CORDERA, Rolando y TELLO, Carlos, México la disputa por la nación. Perspectivas y opciones de desarrollo, México, Ed. Siglo XXI Editores, 2010.
- 6.- DE LA CUEVA, Arturo, Derecho fiscal, Ed. Porrúa, México, 2011.
- 7.- DIEP Diep, Daniel, El tributo y la constitución, Ed. Pac, México, 2000.
- 8- FORRESTER, Viviane, El horror económico, México, Ed. Fondo de Cultura Económica, 2009.
- 9.- KOLLER Lucio, Carl, La obtención de una renta real y disponible, Ed. Themis, México, 2006.
- 10.- MABARAK Cerecedo, Maricela, Derecho fiscal aplicado estudio específico de los impuestos, Ed. Mc Graw Hill Education, 2008.
- 11.- ORTEGA González, Jorge, Derecho presupuestario mexicano, Ed. Porrúa, México, 2007.
- 12- MARGÁIN Manautou, Emilio, Facultades de comprobación fiscal, Ed. Porrúa, Quinta edición, 2016.
- 13.- MARGÁIN Manautou, Emilio, Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, Ed. Porrúa, Vigésimo segunda edición, 2014.

- 14.- ORRANTIA Arellano, Fernando, Las facultades del congreso en materia fiscal, Ed. Porrúa, México, 2001.
- 15.- RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Ed. Oxford, México, 2014.
- 16.- STIGLITZ Joseph, El malestar en la globalización, México, Ed. Taurus, 2010.
- 17.- TAPIA Tovar, José, La evasión fiscal, causas, efectos y soluciones, Ed. Porrúa, México, 2000.
- 18.- URESTI Robledo, Horacio, Los impuestos en México, México, Editorial Tax, 2004.
- 19.- VENEGAS Álvarez, Sonia, Derecho fiscal, México, Ed. Oxford, 2011.
- 20.- ZAMUDIO Urbano, Rigoberto, Sistema tributario en México, Ed. Porrúa, México, 2005.

Cibergrafía

- 1.- Las resoluciones del GAFI, febrero de 2012 <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF-40-Rec-2012-Spanish.pdf>
- 9.-RODRÍGUEZ, Mejía Gregorio,
<https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derechocomparado/article/view/3673/4485>
- 11.- Lic. y C.P. Christian R. Natera y Lic. Luis Felipe Reyna López
https://www.natera.com.mx/puntos_finos/Puntos%20Finos%20227.pdf
- 12.- CERVANTES García, Pablo, Puntos Finos, Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., <https://www.ccpm.org.mx/avisos/revisiones-electronicas-medio-de-fiscalizacion-puntos-finis-enero2017.pdf>
- 23.- VENEGAS Álvarez, Sonia, Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México, ed. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2007, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/5/2489/6.pdf>

24.- SERRA Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, Ed. Porrúa, ed. 24, 2003,
<http://www.diccionariojuridico.mx/definicion/desvio-de-poder/>

Páginas web consultadas

1.- <https://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>

2.- <http://www.prodecon.gob.mx>

3- <https://dle.rae.es>