

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

**“EL COMPROBANTE FISCAL DIGITAL POR INTERNET COMO
MEDIO PARA IDENTIFICAR OPERACIONES INEXISTENTES”**

T E S I N A

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE:
ESPECIALISTA EN DERECHO FISCAL**

**P R E S E N T A:
LIC. JESÚS CAMACHO MACÍAS**

**T U T O R:
DR. CARLOS JAVIER VERDUZCO REINA**

CIUDAD UNIVERSITARIA, CIUDAD DE MÉXICO, A 23 DE AGOSTO DE 2021



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	I
Capítulo Primero. Marco Referencial.....	1
1.1. Antecedentes en México.....	1
Capítulo Segundo. El Comprobante Fiscal Digital por Internet.....	11
2.1. Elementos del Comprobante Fiscal Digital por Internet.....	11
2.2. Contenido del Comprobante Fiscal Digital por Internet.....	15
2.3. El Comprobante Fiscal Digital por Internet Versión 3.3.....	18
2.4. Tipos de Comprobante Fiscal Digital por Internet.....	20
2.5. Sujetos que Intervienen en la Emisión del CFDI.....	21
2.6. Formas de Cancelar un CFDI.....	23
2.7. Proceso para Cancelar un CFDI.....	24
2.8. Derechos Generales de los Contribuyentes.....	25
2.9. Principales Obligaciones de los Contribuyentes.....	27
Capítulo Tercero. Las Operaciones Inexistentes.....	28
3.1. Sujetos Involucrados en la Emisión y Recepción de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet que Amparan Operaciones Presuntamente Inexistentes.....	29
3.1.1. Empresa que Factura Operaciones Simuladas (EFOS).....	29
3.1.2. Características generales que se ha detectado que tienen los EFOS.....	29
3.1.3. Empresa que Deduce Operaciones Simuladas (EDOS).....	31
3.1.4. Características generales que se ha detectado que tienen los EDOS.....	31
3.2. Beneficios que se han Detectado que Obtienen Generalmente los Contribuyentes que Emiten u Obtienen CFDI's que Amparan Operaciones Inexistentes.....	31

3.3. Problemas que se Presentan para el Erario Público Derivado del Uso de los Comprobantes que Amparan Operaciones Inexistentes.....	32
3.4. Las Facultades de Comprobación de la Autoridad Fiscal en el Supuesto de Operaciones Inexistentes.....	33
3.5. Procedimiento para Declarar una Operación como Inexistente.....	34
3.6. El Comprobante Fiscal Digital por Internet que Ampara Operaciones Inexistentes desde el Derecho Penal.....	41
3.7. Principal Cuestionamiento con Relación al Artículo 69-B.....	42
CONCLUSIONES.....	52
BIBLIOGRAFÍA.....	56
CIBERGRAFÍA.....	57

INTRODUCCIÓN

La emisión y adquisición de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet que amparan Operaciones Inexistentes se han convertido en un grave problema para la autoridad fiscal en nuestro país, toda vez que se ha causado un enorme deterioro a las finanzas públicas.

A partir del año 2014 entró en vigor el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, cuyo propósito fundamental fue convertirse en una herramienta de fiscalización en favor de las autoridades; ya que en este artículo se establece el procedimiento a seguir cuando el fisco asume que las actividades que realiza un contribuyente se consideran inexistentes, en términos de dicho numeral.

Si bien es cierto que con este artículo se busca perseguir a contribuyentes que enajenan bienes y servicios y que buscan llevar a cabo este tipo de prácticas, como lo son las Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS) y las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS), uno podría asumir de la lectura de los supuestos que señala el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación que procesalmente hablando el mecanismo está bien estructurado; sin embargo, en la práctica, se hace más que evidente que la autoridad presupone la culpabilidad del contribuyente, publicando distintos datos de este, tanto en el Diario Oficial de la Federación como en el portal de internet del Servicio de Administración Tributaria, situación que resulta adversa para los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones fiscales.

El desarrollo del presente trabajo pretende exponer los conceptos básicos, así como el mecanismo con el que opera la autoridad fiscal amparada en el artículo antes citado, con el propósito de que el lector conozca el fundamento legal, los supuestos y lo efectos que le pueden resultar aplicables al contribuyente cuyo proceder se encuadra en dichos escenarios, ya sea como un contribuyente emisor o receptor de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet que amparan Operaciones Inexistentes.

De igual manera, por medio de este trabajo, buscamos hacer notar que el actuar de la autoridad puede llegar a transgredir con principios legales que se encuentran consagrados en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y estos, por encima de cualquier prerrogativa deben ser indubitablemente respetados.

Es importante mencionar que actualmente existe escasa información impresa actualizada que desarrolle el tema objeto del presente trabajo y la poca información disponible es la que se encuentra prevista en la ley y la que la misma autoridad fiscalizadora comparte a través de sus portales oficiales de internet y que unos pocos particulares han desarrollado y compartido de igual forma en internet, por lo que en el presente trabajo nos dimos a la tarea de recabar toda la información disponible y verosímil que estuviera relacionada con el objeto de estudio del presente.

Sin embargo, en vista del panorama actual de México en el que prácticamente estamos acercándonos a una crisis económica sin precedente alguno y en donde se percibe que el fisco federal, más que ayudar a los contribuyentes, busca el inicio del procedimiento que esta descrito en el artículo materia de estudio del presente trabajo, ya sea de manera justa o injusta, a pesar de que esto vaya en contra de los Derechos Humanos consagrados en nuestra Constitución Política.

Situación por la que consideramos de suma importancia que este tipo de trabajos se sigan realizando para enriquecer el acervo de consulta para todo aquel interesado en el tema, ya sea por conocer más del mismo o bien, por haberse encuadrado en alguno de los supuestos del artículo analizado.

EL COMPROBANTE FISCAL DIGITAL POR INTERNET COMO MEDIO PARA IDENTIFICAR OPERACIONES INEXISTENTES

Capítulo Primero

Marco Referencial

1.1. Antecedentes en México

La facturación electrónica se utiliza en la mayoría de los establecimientos que enajenan productos o proporcionan servicios. Esto se debe a que en la actualidad se generan Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) de manera fácil y rápida gracias a las reformas que se han realizado al Código Fiscal de la Federación (CFF) para regular este tipo de operaciones. Pero esto no siempre fue así por lo que resulta importante el conocer cuáles fueron los antecedentes de lo que hoy conocemos como los CFDI.

Previamente a que se implementara la Facturación Electrónica en nuestro país, la mejor manera de tener un control sobre los procesos operativos, funcionales y contables de cualquier empresa era mediante la impresión de diversos comprobantes fiscales, a través del registro físico de pólizas, emisión de facturas y balanzas de comprobación¹.

Desde 1873 se inició el uso de la facturación impresa en papel, y poco a poco se fueron incorporando requisitos fiscales para que esta pudiera ser válida al momento de verificar el origen de los gastos e ingresos. La autoridad fiscal no tenía una manera fehaciente de comprobar la falsificación de estas, y existían documentos donde no se podían corroborar las compras, emisores inexistentes, ni las devoluciones por saldos a favor².

¹ La balanza de comprobación en contabilidad electrónica es una lista que refleja los saldos de todas las cuentas del catálogo contable, balance y de resultados; ahí se conocerán saldos iniciales, cargos, abonos y saldo final una vez concluido el mes o periodo.

² Servicio de Administración Tributaria, (10 de noviembre de 2011), *LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. 500 AÑOS DE HISTORIA*, http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/21_19712.html, consultado el 17 de enero de 2020.

A partir del porfiriato (1876-1910), se produjo un proceso de fortalecimiento y centralización del poder en manos del gobierno federal. Este proceso fue acompañado por una serie de reformas fiscales y financieras iniciadas en la década de 1870, mismas que se consolidaron en el decenio de 1890 cuando se logró alcanzar superávit en las cuentas públicas. El plan de reformas fiscales fue ideado desde 1867 por el ministro Matías Romero, pero tardó en ponerse en marcha. Dicho plan contenía cambios radicales tales como: establecimiento de las rentas interiores del timbre, herencias y contribuciones directas sobre la propiedad raíz, la abolición de las alcabalas, apertura de la costa al comercio de exportación, establecimiento de líneas de vapores, etc.³

El estallido de la revolución en 1910 inicialmente no afectó de manera muy marcada la recaudación, pero a partir de 1914 la intensificación de los conflictos y las guerras internas llevó al sistema tributario a la crisis, con el simultáneo desplome del régimen monetario, bancario y bursátil. Sin embargo, la expansión de las exportaciones que se produjo en esta época, incluyendo el petróleo, permitió obtener importantes ingresos para la administración de Venustiano Carranza, aun cuando tuvo que dedicar la mayor parte de estos al gasto militar.⁴

La gran transformación de la economía mundial que se vivió después de terminada la Segunda Guerra Mundial implicó el crecimiento interno de los países, así como su endeudamiento, lo que provocó que los sistemas impositivos modificaran la recaudación dejando de presionar a los gravámenes indirectos, surgiendo así los Impuestos Sobre la Renta (ISR), dando origen a un proceso de globalización. Este sistema consistió en la suma del total del ingreso obtenido por el contribuyente, sobre el cual se aplicaba el gravamen, tras permitir la deducción de los gastos propios. Con esto se trató —desde 1961— que la recaudación se basara cada vez

³ LARA DORANTES, Rafael, *La recaudación tributaria en México*, IUS, Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla A.C., (23), México, 2009, <https://www.redalyc.org/pdf/2932/293222963006.pdf>, pp. 113-143, consultado el 10 de abril de 2020), ISSN: 1870-2147.

⁴ *Ibidem*, p. 117.

más en el ISR y menos en gravámenes indirectos. El sistema de globalización impositiva se inició en 1964, cuando se pretendió en la Ley del Impuesto Sobre la Renta unificar los procedimientos para determinar la base tributaria de aquellos contribuyentes que se dedicaran al comercio, a la industria, agricultura, ganadería y pesca; pero no fue posible que se diera esta unificación debido a la complejidad que esto representaba y a las presiones políticas de los grupos que se negaban a este cambio.⁵

Durante la década de los años 90, se presentó la revolución del Internet y este se comienza a emplear en el mundo como una herramienta global, se populariza el comercio electrónico en las grandes empresas y las Pequeñas y Medianas Empresas⁶ comienzan a llevar a cabo sus procesos para adentrarse en esta nueva tecnología, durante esta década, y específicamente en 1997 surge el Comité de Factura Electrónica gracias la Asociación Mexicana de Estándares para el Comercio Electrónico que en ese entonces se encontraba formada por un grupo de 45 empresas⁷.

El 31 de mayo de 2004⁸ el Servicio de Administración Tributaria (SAT) aprobó la facturación electrónica como un medio de comprobación fiscal a través del marco legal y regulación operacional del Comprobante Fiscal Digital (CFD), bajo el modelo diseñado por el Comité de Facturación Electrónica⁹.

Fue finalmente en el año 2005 en el que después de diversas pruebas piloto, la factura electrónica inicia con la versión 1.0, y aunque no era obligatoria ya se

⁵ *Ibidem*, p. 118.

⁶ La Pequeña y Mediana Empresa o PyME, recibe su nombre dependiendo del volumen de ingresos, valor del patrimonio y número de trabajadores con los que cuenten.

⁷ MUNUZURI, Manuel, 2013, La historia de la Factura Electrónica en México, <https://realvirtual.com.mx/la-historia-de-la-factura-electronica-en-mexico/>, consultado el 10 de septiembre 2019.

⁸ Diario Oficial de la Federación de 31 de mayo 2004, http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=671350&fecha=31/05/2004, consultado el 10 de abril de 2020.

⁹ Es un conglomerado de la iniciativa privada formado por alrededor de 45 empresas asociadas a la Asociación Mexicana de Comercio Electrónico.

empezaba a utilizar para llevar a cabo la facturación. Sin contar con un gran volumen de facturas ya se convertía en una realidad palpable.

A partir del 07 de diciembre de 2009¹⁰, se publicó en el Diario Oficial de la Federación que los cambios y modificaciones relativas a la emisión de comprobantes digitales entrarían en vigor a partir del 01 de enero de 2011 y el SAT determina que existen 2 opciones para realizar Facturas Electrónicas, siendo estas a través de medios propios o a través de distintos auxiliares (era necesario solicitar los números de folio y serie al SAT).

El 14 de septiembre de 2010 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la creación del CFDI o Comprobante Fiscal Digital por Internet, este sería el nuevo modelo a seguir para la facturación electrónica en nuestro país, es aquí donde se autoriza a los Proveedores Autorizados de Certificación¹¹ (PAC) que son responsables de realizar la validación del documento y presentarlo ante el Servicio de Administración Tributaria. Al incluir este esquema abre muchísimas facilidades al contribuyente, dejando al PAC encargado de todo el proceso. Por lo que a partir de 2011 iniciaría paulatinamente el uso generalizado de Comprobante Fiscal Digital por Internet con base a la reforma al artículo 29 del Código Fiscal de la Federación

El 07 de julio de 2011 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2011, en la que el Servicio de Administración Tributaria comienza a dar a conocer a los contribuyentes en que consiste la modalidad de facturación basada en el Comprobante Fiscal Digital por Internet; es importante resaltar que durante este año existían 3 métodos de facturación, **1.-** el Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI), que obligaba a todas las empresas con ingresos mayores a los 4 millones de pesos, **2.-** el Comprobante Fiscal Digital¹²

¹⁰ Diario Oficial de la Federación de 07 de diciembre 2009, https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5123041&fecha=07/12/2009, consultado el 10 de abril de 2020.

¹¹ Figura que se abordará más adelante en la presente investigación.

¹² El Comprobante Fiscal Digital es un esquema de facturación que antecede al CFDI, este tipo de comprobante es generado, procesado, transmitido y resguardado usando tecnologías de la información, también es conocido como “facturación por medios propios”, lo que significaba que cada

(CFD), que era la emisión del comprobante por medios propios y 3.- el Código de Barras Bidimensional¹³ (CBB), en el que se podían facturar comprobantes impresos para ingresos que no superaran los \$4 millones de pesos.

El 30 de diciembre de 2013 a través de la publicación de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014 en el Diario Oficial de la Federación, el Servicio de Administración Tributaria establece como el 01 de abril de 2014 como el día en el que el uso del Comprobante Fiscal Digital por Internet se torna obligatorio para todos los contribuyentes, dejando atrás la facturación impresa por medio de los CFD y CBB y de igual manera se inicia la emisión de los recibos de nómina para todos los empleados¹⁴.

A partir del 01 de julio de 2017 se realiza el cambio en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet, de la versión 3.2¹⁵ a la nueva versión 3.3, incorporando grandes cambios, de entre los que destacan: la estandarización de información a través de los catálogos, la disponibilidad de la validación que contiene el CFDI a todos los usuarios del SAT, se implementó el complemento de recibos de nómina. Sin embargo, los contribuyentes podían continuar emitiendo facturas en la versión 3.2 hasta el 31 de diciembre del 2017, con el objetivo de que, durante la convivencia de versiones, migraran paulatinamente sus procesos de facturación. A partir del 01 de enero de 2018 la versión 3.3 sería la única versión válida para la emisión de facturas electrónicas y debería incluir el complemento de recepción de pagos y el proceso de aprobación para la cancelación de facturas electrónicas.¹⁶

contribuyente podía mandar a hacer un sistema con las características deseadas y que generara este tipo de factura, es decir, se empleaba algún software para facturar y mes con mes se debía enviar un reporte al SAT de lo facturado.

¹³ Un Código de Barras Bidimensional es un patrón que codifica los datos en dos dimensiones mediante puntos, rectángulos, cuadrados, hexágonos y otros patrones geométricos en vez de barras paralelas, por lo que permiten incluir más información por unidad de área que los códigos de barras lineales.

¹⁴ Diario Oficial de la Federación de 30 de diciembre de 2013, http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5328461&fecha=30/12/2013, consultado el 20 de enero de 2020.

¹⁵ Versión del Comprobante Fiscal Digital por Internet cuyo uso obligatorio comenzó a partir del 01 de julio de 2012 hasta el 01 de julio de 2017.

¹⁶ Comunicado de prensa del Servicio de Administración Tributaria “SAT da a conocer facilidades en materia de factura electrónica” de 12 de mayo de 2017, https://www.gob.mx/sat/prensa/com2017_048, consultado el 21 de enero de 2020.

El 01 de noviembre de 2018 el Servicio de Administración Tributaria estableció la obligación para todos los contribuyentes de contar con un buzón tributario para que a partir del 01 de enero de 2019 pudieran ejercer el derecho de aceptar o negar la cancelación de un CFDI.¹⁷

Se hizo obligatorio a partir del 01 de septiembre el uso del Recibo Electrónico de Pagos. El mismo día entra en vigor el proceso de aprobación para la cancelación de facturas electrónicas, para ejercer el derecho a la aceptación o negación de la cancelación del CFDI es necesario contar con un buzón tributario.

A partir del 14 de octubre del 2019, se actualizó la guía de llenado del Comprobante Fiscal Digital por Internet. Esos cambios entrarían en vigor a partir del 01 de enero de 2020 y no modificarían el estándar técnico, únicamente se limitaban a brindar orientación fiscal sobre el llenado del CFDI:

Los principales cambios fueron¹⁸:

- Se ajustó redacción y se actualizó liga en el Apéndice 3 Clasificación de Productos y Servicios y Apéndice 4 Catálogos del comprobante.
- En el Apéndice 5 Emisión de CFDI de Egresos, se realizaron cambios que hacen referencia al nodo CFDIRelacionados en sus puntos I, II y III¹⁹.
- Se eliminaron las ligas del Apéndice 8 Caso de Uso Facturación de Anticipos y Apéndice 9 Caso de Uso Facturación por contratos de obra pública.

¹⁷ ManagementPro, *La Factura Electrónica y su evolución en México*, (29 de junio de 2017), <https://blog.mproerp.com/la-factura-electronica-y-su-evolucion-en-mexico/>, consultado el 21 de enero de 2020.

¹⁸ Servicio de Administración Tributaria, *Formato de Factura (Anexo 20)*, [https://www.sat.gob.mx/consultas/35025/formato-de-factura-electronica-\(anexo-20\)](https://www.sat.gob.mx/consultas/35025/formato-de-factura-electronica-(anexo-20)), el 25 de enero de 2020.

¹⁹ En la Guía de Llenado de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet, el apéndice 5 hace referencia a la Emisión de CFDI de Egresos, el punto I habla de la emisión del CFDI que está relacionado a varios comprobantes, el punto II habla de la emisión del CFDI que está relacionado a un comprobante, el punto III habla de la emisión del CFDI que está relacionado a varios comprobantes con un importe menor al CFDI de tipo "I" (Ingreso).

- Se realizó precisión en el campo Descripción de la Representación Gráfica de las Facturas del Apéndice 10 Caso de Uso Emisión del CFDI por Donativos Otorgados en Numerario o en Especie y Donativos Globales en Numerario o en Especie.
- En la Guía de llenado del Comprobante Fiscal Digital a través de Internet que ampara retenciones e información de pagos, se precisa que en el CFDI no se deben registrar cantidades en negativo.

Con todos estos cambios realizados a nuestro Sistema de Facturación Electrónica, México ya es considerado como uno de los países más avanzados en este tema, ya que, desde sus inicios y hasta el día de hoy se han realizado millones de transacciones en este tema y con el paso del tiempo seguirá incrementando el volumen de facturación de una forma segura y transparente para todos.

Ahora bien, para representar la importancia que tienen las emisiones de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet, es importante plasmar en el presente trabajo los datos que el mismo Servicio de Administración Tributaria ha presentado al respecto, considerando que el total general de facturas emitidas a partir de enero de 2005 a febrero de 2020 es de 49,188,961,864²⁰.

²⁰ Tomando en cuenta los Datos Abiertos del SAT publicados en su Portal de Internet http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=NumComp.html, consultado el 10 de marzo de 2020.

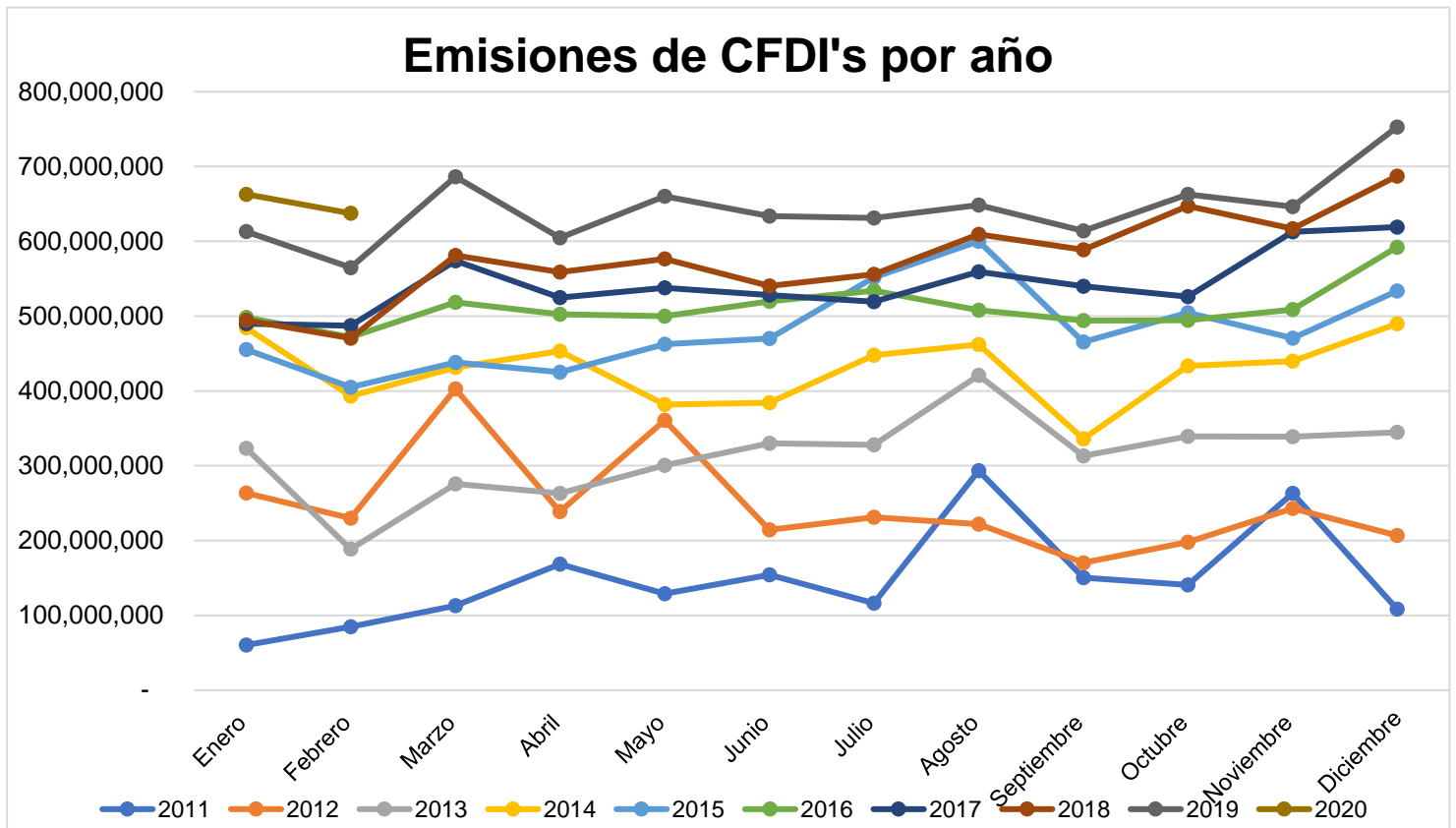


Tabla 1

En la tabla señalada como 1 se muestra el aumento que se ha tenido en la emisión de CFDI's mes con mes desde el año 2011 al primer bimestre de 2020, haciendo notar que el aumento de dichas emisiones se ha dado de manera exponencial.

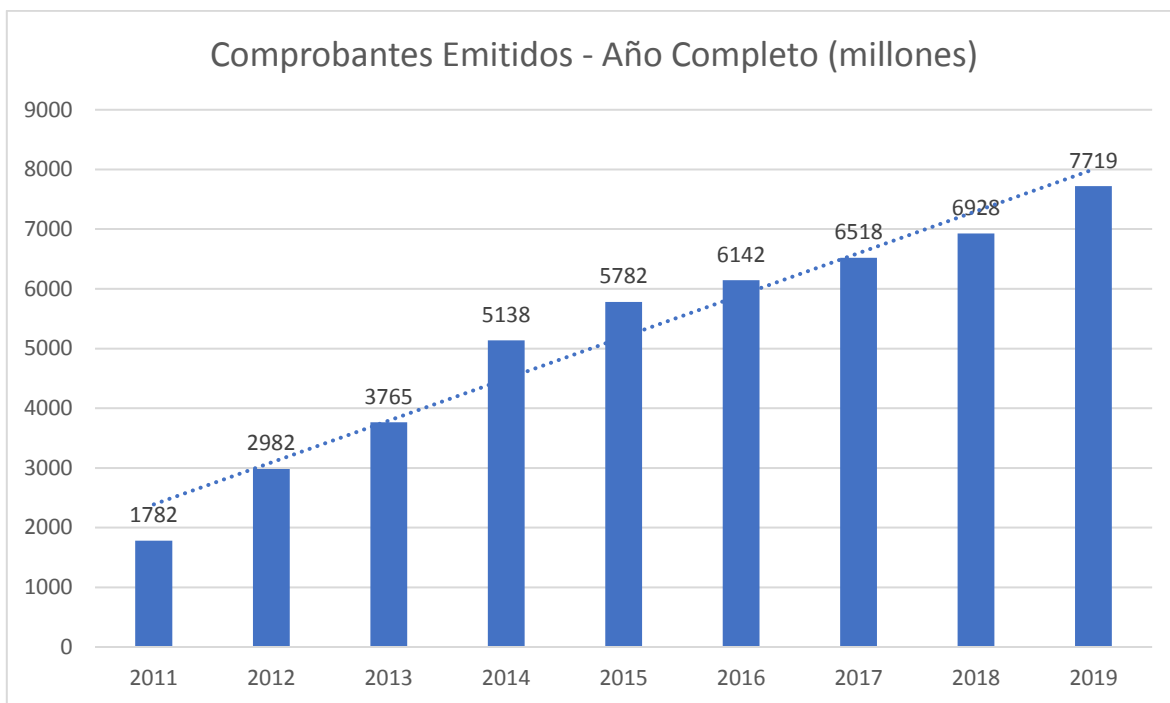


Tabla 2

En la tabla señalada como 2 se muestra nuevamente el crecimiento exponencial que ha tenido la emisión de CFDI's año con año desde el 2011 al 2019.

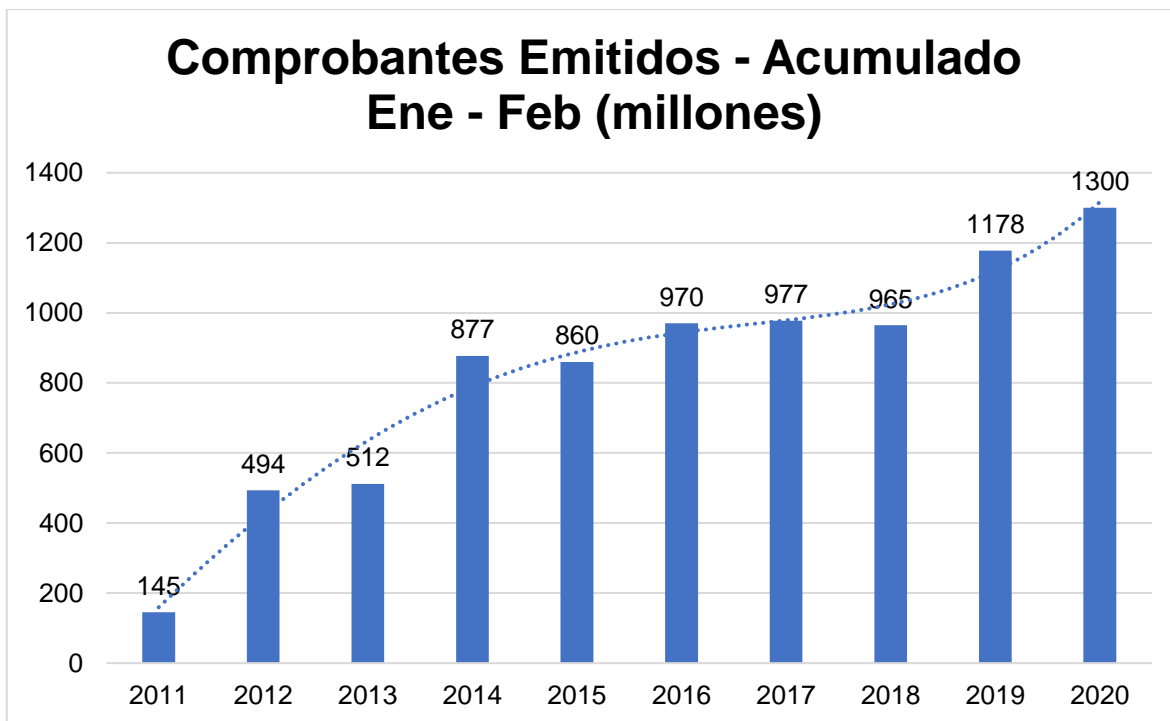


Tabla 3

En la tabla señalada como 3 se aprecia el crecimiento que se ha tenido en la emisión de CFDI's durante los bimestres de enero y febrero del año 2011 a 2020, que es hasta donde el Servicio de Administración Tributaria tiene registro en la fecha consultada.

Tal y como se ha señalado en líneas que anteceden y como se puede apreciar con las tablas insertadas la emisión de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet ha ido incrementándose de manera exponencial en nuestro país, situación que refleja que cada vez más contribuyentes están cumpliendo con lo establecido por la autoridad fiscal.

Capítulo Segundo

El Comprobante Fiscal Digital por Internet

2.1. Elementos del Comprobante Fiscal Digital por Internet

El Comprobante Fiscal Digital por Internet en México, mejor conocido como CFDI, es el único medio de comprobación fiscal que es reconocido por las disposiciones legales, cuenta con un formato único, mediante el cual el contribuyente emite sus comprobantes fiscales por medio de un PDF²¹, que se encuentra respaldado por la utilización de un esquema XSD²² base y los XSD²³ complementarios que requieran, validando la forma y sintaxis de un archivo con extensión XML, siendo este el único formato para poder representar y almacenar comprobantes de manera electrónica o digital.

Emitir un Comprobante Fiscal Digital por Internet es una obligación para quien:

- Realiza actividades económicas.
- Percibe un ingreso.
- Realiza una retención.
- Paga nómina.

²¹ Un archivo PDF (*Portable Document Format*) es un formato que sirve para representar documentos en una computadora, de tal forma que dicha representación será visible independientemente del sistema operativo, del programa de software y del equipo de cómputo en el que se abra dicha representación.

²² Un esquema XSD (*XML Schema Definition*) es un mecanismo para comprobar la validez de un documento XML, es decir, es un archivo que ayuda a establecer la estructura del archivo XML: qué elementos, qué tipos de datos, que atributos, en qué orden, cuántas veces se repiten, etc.

²³ Un archivo XML (*eXtensible Markup Language*) son archivos que no hacen nada por cuenta propia. Simplemente son una forma de almacenar datos para que otros programas puedan leerlos fácilmente, en nuestro caso no es más que la factura que se genera y que a su vez, debe tener una representación impresa, según las necesidades del contribuyente es decir en un archivo PDF.

El CFDI utiliza los estándares establecidos por el Servicio de Administración Tributaria, constituyéndose así en un documento electrónico con 4 características esenciales²⁴:

1.- Integridad: La información contenida en un CFDI no puede manipularse ni modificarse sin que sea detectado por la autoridad fiscalizadora.

2.- Verificabilidad: El contribuyente que emita un CFDI no podrá negar haberlo generado.

3.- Singularidad: Cada CFDI es único, ya que contiene un identificador único otorgado por un Proveedor Autorizado de Certificación (PAC).

4.- Autenticidad: La identidad del emisor del CFDI puede ser verificada a través de su Certificado de Sello Digital, esto a través de un sistema de autenticación que el propio Servicio de Administración Tributaria provee.

El artículo 29 del Código Fiscal de la Federación indica que cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que los contribuyentes realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través del portal de internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, ya sea que disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquellas a la que les hayan retenido contribuciones deberán solicitar su respectivo Comprobante Fiscal Digital por Internet, con el fin de amparar ante la autoridad fiscalizadora el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, mismo que a la letra y en lo que resulta relevante para la presente investigación, establece lo siguiente:

²⁴ EDICOM Group, *CFDI - Comprobante Fiscal Digital por Internet*, https://www.edicomgroup.com/es_MX/solutions/einvoicing/what_is.html, consultado el 09 de febrero de 2020.

“Código Fiscal de la Federación:

Artículo 29. *Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones deberán solicitar el comprobante fiscal digital por Internet respectivo.*

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior deberán cumplir con las obligaciones siguientes:

I. *Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente.*

II. *Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales.*

(...)

III. *Cumplir los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código.*

IV. *Remitir al Servicio de Administración Tributaria, antes de su expedición, el comprobante fiscal digital por Internet respectivo a través de los mecanismos digitales que para tal efecto determine dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general, con el objeto de que éste proceda a:*

a) *Validar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código.*

b) *Asignar el folio del comprobante fiscal digital.*

c) *Incorporar el sello digital del Servicio de Administración Tributaria.*

El Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar a proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet para que efectúen la validación, asignación de folio e incorporación del sello a que se refiere esta fracción.

(...)

V. Una vez que al comprobante fiscal digital por Internet se le incorpore el sello digital del Servicio de Administración Tributaria o, en su caso, del proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales, deberán entregar o poner a disposición de sus clientes, a través de los medios electrónicos que disponga el citado órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general, el archivo electrónico del comprobante fiscal digital por Internet y, cuando les sea solicitada por el cliente, su representación impresa, la cual únicamente presume la existencia de dicho comprobante fiscal.

VI. Cumplir con las especificaciones que en materia de informática determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Los contribuyentes podrán comprobar la autenticidad de los comprobantes fiscales digitales por Internet que reciban consultando en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria si el número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si al momento de la emisión del comprobante fiscal digital, el certificado que ampare el sello digital se encontraba vigente y registrado en dicho órgano desconcentrado.

(...)

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá establecer facilidades administrativas para que los contribuyentes emitan sus comprobantes fiscales digitales por medios propios, a través de proveedores de servicios o con los medios electrónicos que en dichas reglas determine. De igual forma, a través de las citadas reglas podrá establecer las características de los comprobantes que servirán para amparar el transporte de mercancías, así como de los comprobantes que amparen operaciones realizadas con el público en general. (...)

Lo subrayado es propio.

De acuerdo con lo que establece el numeral transcrito parcialmente, resulta importante destacar que todo contribuyente que se encuadre en lo previsto en el primer párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación debe conocer cuales son las obligaciones que el precepto legal señala para que en caso de incumplimiento de alguna disposición ésta sea corregida a la brevedad, con el fin

de evitar posibles sanciones, así como problemas administrativos, contables y fiscales a sus potenciales clientes.

De igual manera, resulta importante apuntar, que el contribuyente deberá entregar o poner a disposición de su cliente una representación impresa del Comprobante Fiscal Digital por Internet de la operación que se haya hecho constar el cual únicamente hace suponer la existencia de una operación comercial cuya materialidad podrá ser verificada por la autoridad mediante actos de verificación directa.

2.2. Contenido del Comprobante Fiscal Digital por Internet

Como se ha manifestado con anterioridad en este trabajo, la emisión de un CFDI es una obligación para los contribuyentes que se encuadren en distintos supuestos señalados en el Código Fiscal de la Federación y en las demás disposiciones que rigen la materia fiscal, esto porque dicho documento es el único medio de comprobación fiscal aceptado por la autoridad por lo que el contribuyente debe atender lo establecido en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, que es el artículo específico que enumera las características que dicho comprobante deberá contener para que sea considerado como un documento válido, los siguientes requisitos:

“Código Fiscal de la Federación

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

- I. La clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida y el régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes fiscales.*

II. *El número de folio y el sello digital del Servicio de Administración Tributaria, referidos en la fracción IV, incisos b) y c) del artículo 29 de este Código, así como el sello digital del contribuyente que lo expide.*

III. *El lugar y fecha de expedición.*

IV. *La clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.*

(...)

V. *La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.*

(...)

VI. *El valor unitario consignado en número.*

(...)

VII. *El importe total consignado en número o letra, conforme a lo siguiente:*

a) *Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el momento en que se expida el comprobante fiscal digital por Internet correspondiente a la operación de que se trate, se señalará expresamente dicha situación, además se indicará el importe total de la operación y, cuando así proceda, el monto de los impuestos trasladados desglosados con cada una de las tasas del impuesto correspondiente y, en su caso, el monto de los impuestos retenidos.*

(...)

b) *Cuando la contraprestación no se pague en una sola exhibición se emitirá un comprobante fiscal digital por Internet por el valor total de la operación en el momento en que ésta se realice y se expedirá un comprobante fiscal digital por Internet por cada uno de los pagos que se reciban posteriormente, en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, los cuales deberán señalar el folio del*

comprobante fiscal digital por Internet emitido por el total de la operación, señalando además, el valor total de la operación, y el monto de los impuestos retenidos, así como de los impuestos trasladados, desglosando cada una de las tasas del impuesto correspondiente, con las excepciones precisadas en el inciso anterior.

c) *Señalar la forma en que se realizó el pago (...)*

VIII. *Tratándose de mercancías de importación:*

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

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

IX. *Los contenidos en las disposiciones fiscales, que sean requeridos y dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.*

(...)

Las cantidades que estén amparadas en los comprobantes fiscales que no reúnan algún requisito de los establecidos en esta disposición o en el artículo 29 de este Código, según sea el caso, o cuando los datos contenidos en los mismos se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.

Los comprobantes fiscales digitales por Internet sólo podrán cancelarse cuando la persona a favor de quien se expidan acepte su cancelación.

(...)"

Lo subrayado es propio.

De la lectura del artículo 29-A, podemos observar que los requisitos que debe contener cada Comprobante Fiscal Digital por Internet emitido, se refieren a cuestiones básicas formales que le aseguran a la autoridad fiscal contar con

elementos de identificación básicos tales como: quien expide el Comprobante Fiscal, el enajenante, el bien o servicio que ampara el documento, fecha en la que se realizó la enajenación, así como la forma en la que se llevó a cabo el pago y la cantidad de este, para, entre otras cosas contar con elementos para posibles actos de verificación posterior, pues el trámite conocido como “timbrado” del CFDI le permite a la autoridad conocer los elementos de identificación de cada comprobante emitido.

También, es importante destacar para efectos del presente trabajo de investigación que las cantidades que se encuentren amparadas en Comprobantes Fiscales Digitales por Internet que no cumplan con los requisitos establecidos en el artículo antes citado, o cuando los datos contenidos en dicho documento se plasmen de manera distinta a lo indicado por las disposiciones fiscales, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente, toda vez que no cuentan con los requisitos que la autoridad fiscal señala para tales efectos.

2.3. El Comprobante Fiscal Digital por Internet Versión 3.3

Esta nueva versión de Comprobante Fiscal Digital por Internet, es, hoy en día, la única reconocida por las autoridades fiscales en el país para la emisión del CFDI ya que deja obsoleta la versión anterior, es decir la 3.2; ésta presenta una mayor carga de trabajo para efectos de Control Interno de los registros de las compras, gastos, ventas y nóminas en las empresas, ya que la mayoría de los cambios implementados en esta nueva versión de CFDI contemplan la estandarización de la captura de datos por medio de catálogos, así como nuevas validaciones y se eliminan otros campos, pero de igual manera se hace más eficiente la emisión de estos Comprobantes Fiscales.

Uno de los principales cambios hace referencia a la eliminación de 40 atributos que dejarán de estar visibles en la versión 3.3, entre ellos destacan: atributos generales, domicilio fiscal del emisor, lugar de expedición por parte del emisor, domicilio del receptor, información aduanera, etc.

Con relación a las principales modificaciones tecnológicas a las que tendrán que hacer frente los contribuyentes actualizando sus sistemas de facturación, destacamos las siguientes²⁵:

1. Inclusión de reglas de validación para confirmar congruencia entre datos: serán 46 nuevas reglas de validación que se clasifican en aritmética, de congruencia y condicional²⁶.
2. Establecimiento de catálogos: en esta versión encontramos 17 catálogos²⁷ que ayudarán a la generación más sencilla y dinámica del XML.
3. Se verifica el RFC del receptor: inclusión obligatoria de los RFC de patrón y trabajador para que el PAC los pueda validar antes de timbrar el CFDI de Nómina.
4. No se permiten negativos ni conceptos con valor cero: se incluyen reglas de validación que indicarán el tipo de valor a utilizar.
5. Se requiere una confirmación cuando los importes sean altos y los tipos de cambio fuera de rango.

²⁵ Servicio de Administración Tributaria, *Anexo 20 Guía de llenado de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet*, <http://omawww.sat.gob.mx/tramitesyservicios/Paginas/documentos/GuiaAnexo20.pdf> el 10 de febrero de 2020, pp. 5 – 44.

²⁶ Las reglas de validación son normativas establecidas por el SAT que obligan al contribuyente a ingresar información en el lugar indicado y deberá ser coherente al momento de registrar una factura electrónica. **Aritméticas:** Validación de números y operaciones elementales hechas con la información proporcionada. Por ejemplo: Los sistemas analizarán que el valor responda correctamente al cálculo de la suma, resta, multiplicación o división que se realiza. **Congruentes:** Confirmación de la coherencia y lógica de los valores ingresados. Por ejemplo: La información corresponda al giro del servicio que se otorga. **Condicionales:** Verifica el cumplimiento de las condiciones y requisitos. Por ejemplo: Al señalar que el monto a pagar por el servicio o producto se hará con moneda extranjera, no se podrá ingresar MXN pues esta clave indica que el pago se realizó en pesos mexicano.

²⁷ Son las claves y descripciones a utilizar para el llenado de la factura, estos describen la utilidad que se le dará al CFDI.

Otros cambios generales aplicados en la implementación de esta nueva versión son²⁸:

1. Se reconocen nuevos tipos de comprobante.
2. Se incluye el uso del comprobante desde el punto de vista del receptor.
3. Uso de las zonas horarias, basado en el código postal del emisor.
4. Se estandariza la relación entre los comprobantes.
5. Los conceptos deben tener una clave de producto o servicio y una unidad de medida estandarizada.
6. Se incluye por cada concepto sus descuentos e impuestos aplicables.
7. Serie y folio vuelven a formar parte de la cadena original.
8. Se actualiza el código QR.

2.4. Tipos de Comprobante Fiscal Digital por Internet

Actualmente la autoridad fiscal reconoce 6 tipos de comprobantes en su Guía de Llenado de CFDI's, los cuales son los siguientes²⁹:

a) Comprobante de Ingreso: este se emite por los ingresos que obtiene el contribuyente, ya sea por prestación de servicios, arrendamiento, honorarios, donativos recibidos, etc.

²⁸ EDICOM Group, *¿Qué cambios tecnológicos trae la nueva versión 3.3 de CFDI?*, https://cfdi.edicomgroup.com/cfdi_al_dia/esquema-cfdi/que-cambios-tecnologicos-trae-la-nueva-version-3-3-de-cfdi/, consultado el 10 de febrero de 2020.

²⁹ *Ibidem*, pp. 46 - 47

b) Comprobante de Egreso: este comprobante ampara devoluciones, descuentos y bonificaciones para efectos de deducibilidad y también se puede utilizar para corregir o quitar un comprobante de ingresos en cuanto a los montos que documenta; también es conocido como nota de crédito.

c) Comprobante de Traslado: con dicho comprobante se puede acreditar la tenencia o posesión legal de las mercancías durante su movilización.

d) Comprobante de Recepción de Pagos: es un CFDI que incorpora un complemento para la recepción de pagos, el cual debe emitirse en casos de operaciones con pago en parcialidades o que al momento de expedir el CFDI no reciban el pago de la contraprestación, además de facilitar la conciliación de las facturas contra pagos.

e) Comprobante de Nómina: en este comprobante se incorpora el complemento “recibo de pago de nómina”, el cual debe emitirse por los pagos realizados por concepto de remuneración de sueldo, salarios y asimilados a estos, es una factura de egresos.

f) Comprobante de Retenciones e Información de Pagos: se expide en las operaciones que informan la retención de impuestos, incluyendo los pagos realizados a residentes para efectos fiscales en el extranjero y las retenciones que se les realicen.

2.5. Sujetos que Intervienen en la Emisión del CFDI

- **Emisor:** persona física o moral que expide un Comprobante Fiscal que ampara la producción, comercialización y entrega de bienes, pago de nómina o la prestación de un servicio.

- **Receptor:** persona física o moral que solicita la emisión de un Comprobante Fiscal a su nombre, que ampara la recepción de nómina, de bienes o de un servicio
- **Proveedor Autorizado de Certificación (PAC):** es una persona moral que cuenta con la autorización del Servicio de Administración Tributaria para generar y procesar fuera del domicilio fiscal de quien lo contrate, los comprobantes para efectos fiscales por medios electrónicos y de manera 100% digital.

Una de las actividades que realizan son las validaciones que consisten en revisar la integración del archivo XML, asegurándose que este conformado bajo el estándar tecnológico vigente definido por el SAT, así mismo tiene como obligación, enviar a la autoridad la copia de los CFDI que validen de sus clientes.

Una vez que el PAC realiza todas las validaciones, timbra o certifica el archivo y así este se convierte en una Factura Digital³⁰.

- **Proveedor de Certificación de Recepción de Documentos Digitales (PCRDD):** es una persona moral que cuenta con la autorización de la autoridad fiscal para recibir los documentos digitales que debe enviar el contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones o para la gestión de sus trámites, este proveedor recibe el documento digital, verifica que cumpla con los requisitos y reglas de validación, si es así genera el sello del SAT, entrega el documento con el sello integrado y emite un acuse de recepción, en caso de que el documento digital se encuentre generado de manera incorrecta emite un aviso de rechazo³¹.

³⁰ Servicio de Administración Tributaria, *Proveedores Autorizados de Certificación (PAC'S)*, [https://www.sat.gob.mx/consulta/76969/proveedores-autorizados-de-certificacion-\(pac%C2%B4s\)-](https://www.sat.gob.mx/consulta/76969/proveedores-autorizados-de-certificacion-(pac%C2%B4s)-), consultado el 15 de febrero de 2020.

³¹ MASTEREDI, (2017), *¿Qué es un PCRDD?* <http://www.masteredi.mx/pcrdd/>, consultado el 15 de febrero de 2020.

El PAC y el PCRDD comparten el objetivo de facilitar el cumplimiento fiscal a los usuarios, aunque los servicios que prestan son distintos, una de las principales diferencias es que el PAC valida y gestiona las facturas, las nóminas y las retenciones electrónicas, el PCRDD se encarga de aplicar validaciones sintácticas y semánticas a la contabilidad electrónica y las declaraciones de impuestos.

2.6. Formas de Cancelar un CFDI

Hoy en día existen un total de 4 formas de cancelar un CFDI en su versión 3.3, que son³²:

1.- Cancelación por solicitud de autorización: Se refiere a el envío de una solicitud vía buzón tributario al receptor para comenzar la solicitud de la cancelación del comprobante y que la contraparte acepte la cancelación.

2.- Cancelación sin autorización: Puede realizarse la cancelación sin solicitar su autorización

3.- Nota de Crédito: Tratándose de comprobantes que se emitan y ya cuentan con un CFDI relacionado con complementos de pagos, la única forma con la que podrá “cancelar” es a través de comprobantes de egresos (Notas de crédito) ya sea por devolución, descuento, entre otros.

4.- Por sustitución: Cuando se trata de comprobantes que incorporen el complemento para recepción de pagos, el mecanismo para aplicar correcciones será mediante sustitución, es decir, la emisión de un nuevo comprobante con los datos correctos, e incluirá los datos del UUID (folio fiscal) que está sustituyendo.

³² CADE Soluciones, (2018), *4 FORMAS DE CANCELAR UN CFDI EMITIDO Y QUE ES UN CFDI RELACIONADO*, <https://cadesoluciones.blog/2018/07/31/4-formas-de-cancelar-un-cfdi-emitido-y-que-es-un-cfdi-relacionado/>, consultado el 16 de febrero de 2020.

Ahora bien, es importante indicar que los comprobantes que hayan sido pagados parcial o totalmente no podrán ser cancelados, aunque si presentan algún dato que sea incorrecto podrán realizarse las correcciones correspondientes, pero no será mediante el mecanismo de cancelación sino por medio de la sustitución del comprobante; tratándose de comprobantes que se emitan que cuenten con un CFDI relacionado con complementos de pagos, la única forma con la que podrá “cancelar” es a través de comprobantes de egresos, ya sea por devolución, descuento, u otros.

2.7. Proceso para Cancelar un CFDI

Proceso de cancelación bajo el nuevo esquema³³:

1. Los emisores deberán enviar la solicitud de cancelación de la factura a través del Portal del SAT o de los servicios un proveedor de certificación.
2. Cuando se requiera la aceptación para la cancelación, el receptor de la factura recibirá un mensaje de interés en su Buzón Tributario, informando que existe una solicitud de cancelación.
3. El receptor deberá manifestar la aceptación o rechazo de la cancelación a través del Portal del SAT o bien vía un proveedor de certificación dentro de los tres días hábiles siguientes contados a partir de la recepción de la solicitud. De no emitir respuesta, se considera como una positiva ficta y la factura será cancelada.
4. En caso de que la solicitud de cancelación no requiera aceptación por parte del receptor, la factura se cancelará de manera inmediata.

Las peticiones de cancelación, consulta de estado de la factura, la aceptación o rechazo de la cancelación y la consulta de documentos relacionados, se podrá

³³ Servicio de Administración Tributaria, *Cancelación*, <https://www.sat.gob.mx/consultas/91447/nuevo-esquema-de-cancelacion>, el 16 de febrero de 2020.

realizar a través del portal del SAT o mediante los servicios de un proveedor de certificación. Éste último tiene la opción de realizar estas acciones de manera masiva.

2.8. Derechos Generales de los Contribuyentes

Todos los contribuyentes contamos con una serie de derechos que se encuentran reconocidos en distintas leyes como la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y en el Código Fiscal de la Federación, así como en la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

“Ley Federal de los Derechos del Contribuyente

Artículo 2o.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

I. Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.

II. Derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables.

III. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

IV. Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados.

V. Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones presentadas por el contribuyente, previo el pago de los derechos que en su caso, establezca la Ley.

VI. Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante.

VII. Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de

la administración tributaria, los cuales sólo podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

VIII. *Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria.*

IX. *Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.*

X. *Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa.*

XI. *Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas.*

XII. *Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales.*

(...)

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

XIV. *Derecho a señalar en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como domicilio para recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala competente de dicho Tribunal, en cuyo caso el señalado para recibir notificaciones deberá estar ubicado dentro de la circunscripción territorial de la Sala.”*

Tal y como se desprende de la lectura del artículo antes plasmado, nos podemos percatar que el contribuyente cuenta en nuestro país con una serie de derechos generales, los cuales deberán ser respetados por la autoridad fiscal al momento de realizar las actuaciones que determine pertinentes.

2.9. Principales Obligaciones de los Contribuyentes

Los contribuyentes involucrados en la emisión de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet deberán cumplir con las siguientes obligaciones³⁴:

- Contar con un certificado vigente de firma electrónica avanzada (FIEL).
- Tramitar ante el SAT el certificado para el uso de sellos digitales.
- Apegarse a lo establecido en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.
- Enviar al SAT, previo a su expedición, el CFDI a través de los mecanismos digitales establecidos por dicha autoridad, para que éste proceda a:
 - 1.- Validar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 29-A del CFF.
 - 2.- Realizar la asignación del folio del CFDI.
 - 3.- Integrar el sello digital del SAT.
- Cuando el CFDI cuente con el sello digital del SAT o en su caso del proveedor de certificación, se deberá poner a disposición del cliente los archivos electrónicos del CFDI, y cuando así lo solicite el cliente, su representación impresa.

³⁴ BALTAZAR, Manuel. *Lo último del Comprobante Fiscal Digital vía Internet 2018*, Boletín de Investigación de la Comisión de Desarrollo Profesional Fiscal 3-Bosques, Número 66, México, (2018), pp. 03-04, <https://www.ccpm.org.mx/avisos/2018-2020/comprobante-fiscal-digital-via-internte-2018.pdf>, consultado el 05 de febrero de 2020.

Capítulo Tercero

Las Operaciones Inexistentes

Dentro de la legislación fiscal de nuestro país no existe una definición específica de “Operación inexistente”, sin embargo, en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 69-B sí se menciona el supuesto mediante el cual se podrá actualizar la “Presunción de una Operación Inexistente”, así como los elementos a considerar para su detección; con el fin de ilustrar más claramente lo antes manifestado, es importante plasmar lo que señala el artículo citado en líneas anteriores que a la letra establece:

“Código Fiscal de la Federación:

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

A manera de resumen de los supuestos que se manejan en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales presumirán la inexistencia de operaciones amparadas en Comprobantes Fiscales Digitales por Internet cuando detecten:

- 1.- Que el contribuyente no cuenta con activos.
- 2.- Que el contribuyente no cuenta con personal.
- 3.- Que el contribuyente no cuenta con infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente.
- 4.- El contribuyente se encuentra como no localizado.

Para efectos del presente trabajo, la definición de “Operación Inexistente”, se elaborará con base en lo establecido en el artículo 69-B, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, la cual es la siguiente: “Las Operaciones Inexistentes, son aquellas actividades de un contribuyente que la autoridad fiscal presume como simulada, toda vez que a juicio de éste, no cuenta con los activos, personal, infraestructura o capacidad material directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que se encuentran amparados por tales comprobantes; o bien, que dichos contribuyentes sean declarados como no localizables”.

3.1. Sujetos Involucrados en la Emisión y Recepción de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet que Amparan Operaciones Presuntamente Inexistentes

3.1.1. Empresa que Factura Operaciones Simuladas (EFOS)

Para efectos del presente trabajo, es el sujeto que emite facturas que amparan operaciones inexistentes, coloquialmente también se les conoce como “empresas facturas”.

3.1.2. Características generales que se ha detectado que tienen los EFOS³⁵

- 1.- Tienen un objeto social muy amplio.
- 2.- Emiten comprobantes fiscales correspondientes a operaciones que no se realizaron.

³⁵ Gobierno de Michoacán, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria, *Programa de Ejemplaridad 2017*, <https://www.slideshare.net/elnidodelseguro/sat-programa-de-ejemplaridad-2017>, consultado el 21 de febrero de 2020, diapositiva 6 de 16.

- 3.-** Emiten comprobantes fiscales cuya contraprestación realmente pagada por las operaciones consignadas corresponden en un mínimo porcentaje y no tiene proporción con dichas operaciones.
- 4.-** No tienen personal, no es idóneo o es insuficiente para llevar a cabo las operaciones.
- 5.-** No tienen activos o éstos no son idóneos o suficientes para llevar a cabo las operaciones.
- 6.-** Reciben ingresos que no tienen proporción a las características de su establecimiento.
- 7.-** Tienen cuentas bancarias activas durante un periodo y después son canceladas.
- 8.-** Tienen sus establecimientos en domicilios que no corresponden al manifestado en el RFC.
- 9.-** Sus sociedades se encuentran activas durante un periodo y luego se vuelven no localizables.
- 10.-** Sus ingresos en el ejercicio de que se trate son casi idénticos a sus deducciones.
- 11.-** Prestan servicios y a la vez reciben servicios por casi exactamente los mismos montos.
- 12.-** Comparten domicilio con otros contribuyentes también prestadores de servicios.

3.1.3. Empresa que Deduce Operaciones Simuladas (EDOS)

Para efectos del presente trabajo, es el sujeto que adquiere CFDI's que amparan presuntas operaciones inexistentes con la intención de poder realizar deducciones.

3.1.4. Características generales que se ha detectado que tienen los EDOS³⁶

- 1.- Signos evidentes de actividad económica.
- 2.- Instalaciones, empleados, maquinaria, equipo e inventario.
- 3.- Sus proveedores reúnen las características de los EFOS.
- 4.- Normalmente se encuentran al corriente en el cumplimiento formal de sus obligaciones fiscales.
- 5.- Deduce cantidades injustificadas de intangibles y compensa o bien solicita devoluciones de IVA.
- 6.- Reintegro de lo que pagó por supuestos bienes y/o servicios recibidos, en un importe menor al que erogó (entre un 5 % y 16 % por comisión).

3.2. Beneficios que se han Detectado que Obtienen Generalmente los Contribuyentes que Emiten u Obtienen CFDI's que Amparan Operaciones Inexistentes

Después de analizar lo establecido en la ley concatenado con los sujetos que se encuentran involucrados en la emisión de CFDI's que amparan este tipo de

³⁶ Gobierno de Michoacán, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria, *Programa de Ejemplaridad 2017*, <https://www.slideshare.net/elnidodelseguro/sat-programa-de-ejemplaridad-2017>, consultado el 21 de febrero de 2020, diapositiva 8 de 16.

operaciones, y poniéndolo en contexto con la situación del país podemos concluir que las empresas que emiten estos documentos los utilizan con el fin de obtener beneficios de manera ilegal³⁷, como lo son:

- Incrementar indebidamente las deducciones.
- Obtener devoluciones fraudulentas de IVA.
- Amparar documentalmente mercancías que ingresan ilegalmente al país.
- Lavado de dinero.

3.3. Problemas que se Presentan para el Erario Público Derivado del Uso de los Comprobantes que Amparan Operaciones Inexistentes

Ahora bien, derivado del análisis que se ha elaborado en este trabajo respecto al uso de estos comprobantes se llega a la conclusión que se han generado distintos daños al sistema tributario de nuestro país³⁸, entre los que destacan:

- La erosión de la base gravable, con el fin de obtener un menor o un nulo pago de impuestos³⁹.
- Las solicitudes de devolución de saldos a favor, amparadas en dichos comprobantes, dando como resultado un detrimento en la recaudación.

³⁷ *Ibidem*, diapositiva 3 de 16.

³⁸ *Idem*.

³⁹ Muy relacionado al fenómeno BEPS, que consiste en la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales (EMN), con el fin de hacer “desaparecer” beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, si bien goza de una débil imposición, derivando en escasa o nula renta sobre sociedades.

Como podemos observar el sistema recaudatorio de nuestro país enfrenta grandes retos al momento de enfrentarse con este tipo de esquemas, mismos que pueden ser catalogados como defraudación fiscal, y que han proliferado en nuestro país y que ocasionan un grave daño a la sociedad en general pues estos se diseñan con el fin de evadir el cumplimiento de obligaciones y simular operaciones.

3.4. Las Facultades de Comprobación de la Autoridad Fiscal en el Supuesto de Operaciones Inexistentes

Derivado de los Artículos 22 y 42 del Código Fiscal de la Federación se desprenden las facultades de verificación de la autoridad, las cuales, mediante mecanismos tales como:

- 1.- La obtención de información, ya sea mediante solicitud directa al contribuyente, al solicitante, o a terceros que se encuentren relacionados con éste.
- 2.- La revisión de las bases de datos con las que la autoridad cuenta.
- 3.- Revisión de documentos que se encuentren relacionados al contribuyente.
- 4.- La realización de visitas domiciliarias.

La autoridad confirmará si el contribuyente efectivamente materializó o no las operaciones que declara y en caso de que estas operaciones se encuadren en alguno de los supuestos señalados en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, las calificará como inexistentes.

Dicha facultad constituye el eje central del objeto de estudio del presente trabajo, ya que uno de los objetivos de este, es exponer un panorama más profundo respecto al actuar de la autoridad con base en los preceptos que regulan este supuesto, y las irregularidades que en el ejercicio de dicha facultad se presentan, así como realizar un análisis de los distintos criterios que se han generado en torno

a este tema de vital importancia para las empresas que desempeñan sus actividades en el territorio nacional.

3.5. Procedimiento para Declarar una Operación como Inexistente

Como se ha mencionado, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación establece el procedimiento que debe seguir la autoridad fiscalizadora para determinar si el acto realizado por el contribuyente puede ser determinado como una Operación Inexistente, por lo que para precisar este supuesto se procede a plasmar en lo que resulta relevante para esta parte de la investigación, lo establecido por dicho artículo que en lo concerniente al tema analizado a la letra dice lo siguiente:

**“Código Fiscal de la Federación
Artículo 69-B.**

(...)

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

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

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

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

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

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

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

declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

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

Lo subrayado es propio.

A manera de resumen del artículo antes transcrito que señala el procedimiento que deberá seguir la autoridad fiscalizadora para determinar si la operación que realizó el contribuyente se califica como una operación inexistente, se realizará de la siguiente manera:

- 1.-** Se notifica al contribuyente la presunción de la inexistencia de la operación que ampara mediante un CFDI, esto a través de su buzón tributario o de un listado preliminar por medio de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria y de una publicación en el Diario Oficial de la Federación.
- 2.-** Se otorga la oportunidad al contribuyente de ofrecer las pruebas que considere pertinentes para comprobar la veracidad de la operación realizada en un plazo de 15 días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado (el contribuyente podrá solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de 5 días al plazo de 15 días).
- 3.-** Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información, la autoridad tendrá un plazo que no excederá de 50 días, en el que valorará las pruebas aportadas y notificará su resolución al contribuyente a través del buzón tributario. Dentro de los primeros 20 días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de los 10 días posteriores al en que surta efectos

la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de 50 días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente en que venza el plazo de 10 días.

4.- En caso de que el contribuyente no haya desvirtuado la presunción de la inexistencia de la operación amparada en un CFDI, 30 días después de se haya notificado la resolución al contribuyente, en ningún caso antes, se publicarán los datos del contribuyente en el listado de empresas que realizan Operaciones Inexistentes, en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, y se encontrará definitivamente en el supuesto del primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

5.- Los efectos generales de la publicación en los medios antes mencionados serán que las operaciones que se encontraban amparadas en los CFDI's no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

6.- Si el contribuyente le dio efectos fiscales a los CFDI's que amparan operaciones que ya fueron determinadas como inexistentes, tendrán 30 días, siguientes al de la publicación en el listado, para acreditar la materialidad de las operaciones o para corregir su situación fiscal.

7.- En caso de que la autoridad fiscal detecte, en uso de sus facultades de comprobación, que el contribuyente no acreditó la materialidad de las operaciones consideradas como inexistentes, o no corrigió su situación fiscal, determinará los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones señaladas se considerarán como actos para efecto de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, específicamente para el caso del delito de defraudación fiscal o simulación de operaciones.

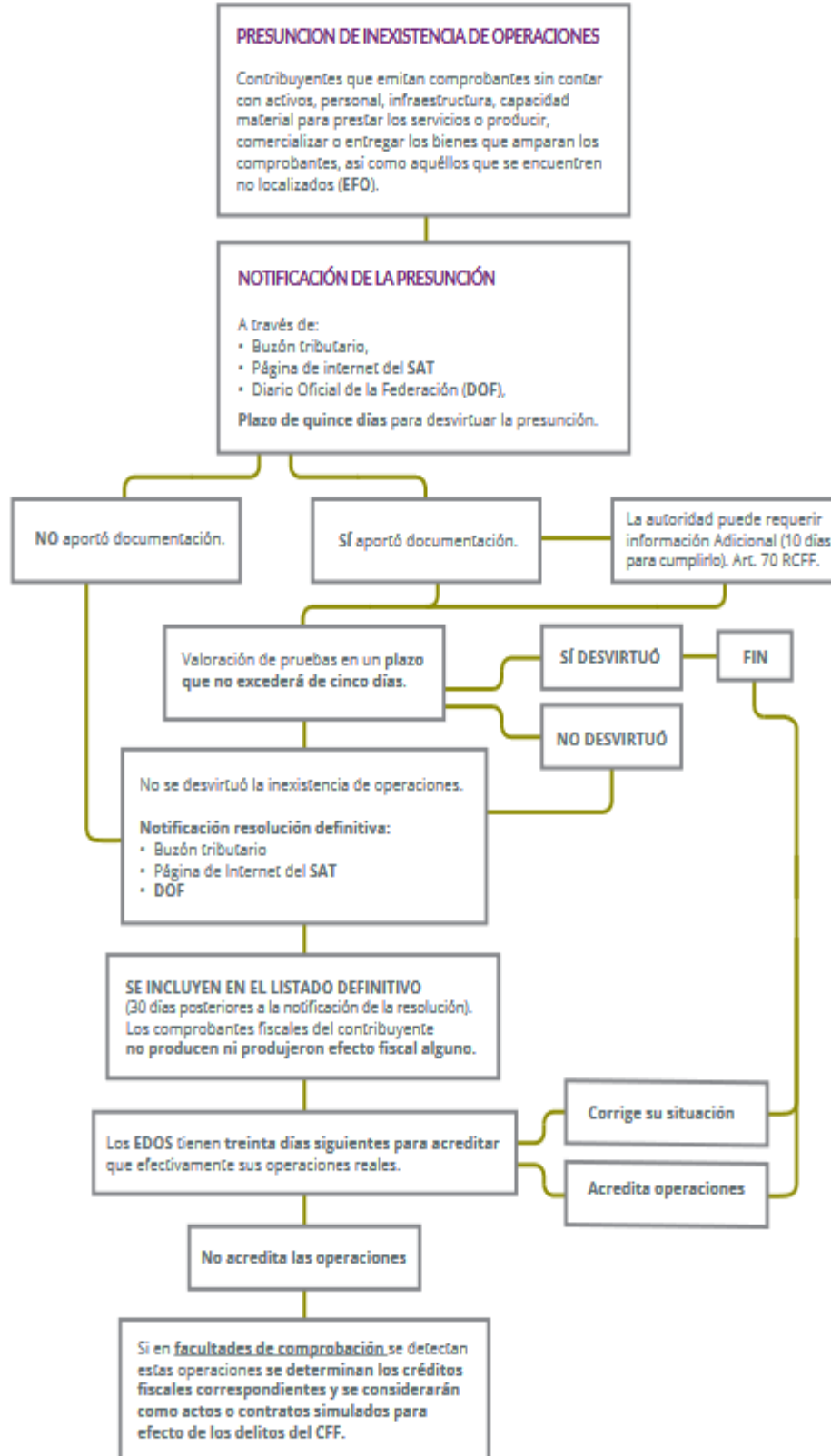
8.- En caso de que la autoridad fiscal no notifique la resolución correspondiente dentro del plazo de 50 días, quedará sin efectos la presunción de inexistencia de las operaciones amparadas en los CFDI's que dieron origen al procedimiento.

Visto lo planteado por el artículo antes transcrito, se puede apreciar cual es el procedimiento que deberá realizar la autoridad fiscalizadora cuando sospeche que las actividades que realiza un contribuyente se encuadran en los supuestos que podrán determinar sus operaciones como inexistentes, destacando en este trabajo la publicación en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, en el listado de los contribuyentes que a consideración de la autoridad hayan realizado operaciones de esta naturaleza, así como las consecuencias de haber sido publicado en dicho listado que se abordaran más adelante.

Para ejemplificar de manera más clara el procedimiento antes descrito, para determinar si una operación tiene el carácter de inexistente, se procede a plasmar un diagrama⁴⁰ realizado por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente que ilustra el procedimiento antes descrito:

⁴⁰ PRODECON, *Artículo 69-B, CFF*, <https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/diagrama69b.pdf>, consultado el 29 de febrero de 2020.

ARTICULO 69-B, CFF



EFO: Empresas Facturadoras de Operaciones Inexistentes o Simuladas.

EDO: Empresas que Deducen Operaciones Inexistentes o Simuladas.

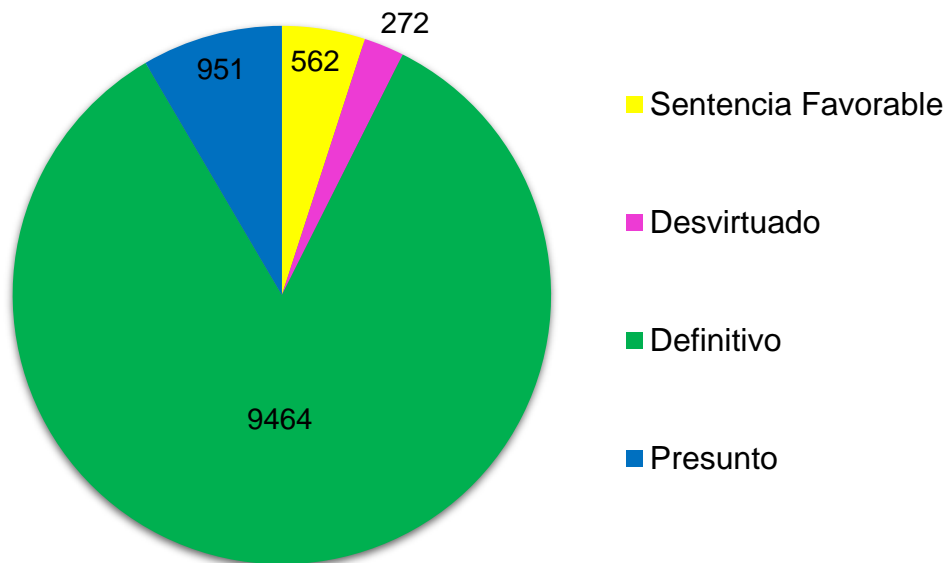
Ahora bien, después de haber señalado cual es el procedimiento que deberá seguir la autoridad fiscal para determinar si una operación cuenta con el carácter de inexistente, resulta de vital importancia aterrizar en la realidad lo planteado en la ley, es decir, en esta parte del trabajo se procederá a plasmar cual es el universo total de contribuyentes, de los que tiene registro el Servicio de Administración Tributaria⁴¹, que se encuentra en alguno de los supuestos que señala la ley respecto a las operaciones inexistentes que se realizan en nuestro país.

SITUACIÓN DEL CONTRIBUYENTE	NÚMERO DE CASOS
Sentencia Favorable	562
Desvirtuado	272
Definitivo	9464
Presunto	951

Nota: Información actualizada al 18 de marzo del 2020.

Tabla 4

Número de Casos señalados como Operaciones Inexistentes



Nota: Información actualizada al 18 de marzo del 2020.

Tabla 5

⁴¹ Tomando en cuenta los Datos Abiertos del SAT publicados en su Portal de Internet http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=ListCompleta69B.html, consultado el 21 de marzo de 2020.

En las tablas señaladas como 4 y 5 podemos apreciar el número total de contribuyentes que se encuadraron en alguno de los supuestos señalados por la ley fiscal para que sus operaciones se catalogaran como inexistentes, así como la situación particular de este.

SITUACIÓN DEL CONTRIBUYENTE	NÚMERO DE CASOS
Definitivo	9370
Definitivo - Definitivo	2
Definitivo - Sentencia Favorable	12
Desvirtuado	272
Presunto	916
Presunto - Definitivo	6
Presunto - Presunto	1
Presunto - Sentencia Favorable	10
Sentencia Favorable	534
Sentencia Favorable - Sentencia Favorable	1
SIN RFC	87

Nota: Información actualizada al 18 de marzo del 2020.

Tabla 6

En la tabla señalada como 6 se observa como algunos contribuyentes se repetían una o más veces en el listado que aparece en el portal del Servicio de Administración Tributaria, aunque se encontraban identificados en distintas situaciones dentro del mismo, resaltando que se enlistaban contribuyentes que no pudieron ser identificados pues su RFC no fue publicado.

3.6. El Comprobante Fiscal Digital por Internet que Ampara Operaciones Inexistentes en el Derecho Penal

Hoy en día en nuestro país todo aquel contribuyente, persona física o moral, que emita o reciba Comprobantes Fiscales Digitales que amparen Operaciones Inexistentes, podrá ser acusado de formar parte de la delincuencia organizada,

conducta que también es considerado un ilícito que atenta en contra la Seguridad Nacional.

Por ende, con la sola acusación de parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Ministerio Público, el presunto responsable de cometer estos delitos no podrá seguir su proceso en libertad, sino que tendrá que permanecer en prisión preventiva.

Consideramos que esta clasificación del delito puede llegar a ser inclusive exagerada, pues se trata de sanciones que no son proporcionales al bien jurídico que se pretende proteger, pues el objetivo que se buscaba a través de estos cambios a nuestra legislación penal y fiscal fue detener, o en su caso disminuir, los daños a la hacienda pública, toda vez que, quien realiza este tipo de operaciones, evita pagar impuestos o no paga lo que por ley debe enterar al Servicio de Administración Tributaria, situación que como se ha venido repitiendo a lo largo del presente trabajo, resulta violatorio del principios que se encuentran consagrados en nuestra Carta Magna.

3.7. Principal Cuestionamiento con Relación al Artículo 69-B

Después de haber analizado en qué consiste el procedimiento para determinar si una operación cuenta con el carácter de inexistente, nos surge un cuestionamiento respecto a lo planteado en el presente trabajo:

¿El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación contraviene el principio de presunción de inocencia?

En el presente trabajo se considera que dicho artículo sí violenta el principio de presunción de inocencia, específicamente cuando se publica la información del contribuyente (Nombre, Razón Social, Registro Federal de Contribuyente, etc.) en un listado preliminar, toda vez que a pesar de no haber sido oído y vencido en un procedimiento, la autoridad ya considera presuntivamente que el contribuyente

publicado en dicho listado emite o deduce Comprobantes Fiscales Digitales por Internet que amparan Operaciones Inexistentes; es decir, los datos del contribuyente al ser publicados en el listado preliminar con carácter público, en el portal de internet del Servicio de Administración Tributaria o en el Diario Oficial de la Federación, tiene que acreditar ante la autoridad fiscalizadora su inocencia, sin embargo el contribuyente ya se ve afectado en su esfera jurídica al ser exhibido en dicho listado, pues aunque esta acusación admite prueba en contrario para demostrar que los CFDI's cuentan con un respaldo fehaciente para ser válidos, lo cierto es que se prejuzga al contribuyente y en caso de no acreditar la veracidad de las operaciones amparadas en el plazo establecido, por considerarse por la autoridad al contribuyente como notificado a través de la publicación de los multicitados listados, en dichos comprobantes el contribuyente permanecerá en el mismo listado pero ahora con un carácter definitivo, ignorando completamente lo que establece el artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, que a la letra dice:

“Ley Federal de los Derechos del Contribuyente:

Artículo 21.- En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias.”

Dicho planteamiento ya fue tema de estudio para la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dando como resultado la Jurisprudencia de la Décima Época, con número de registro 2010276, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, en el libro 23, de octubre de 2015, en el tomo II, visible a foja 1742, de texto y rubro siguiente:

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

El precepto aludido prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal; es decir, a través del indicado procedimiento se hace del conocimiento del contribuyente la presunción a la que ha arribado la autoridad con base en la información que obra en su poder, que encuadran en las hipótesis contenidas en aquel artículo. Ante esta presunción, la autoridad debe notificar al contribuyente en términos del párrafo segundo del propio numeral, que señala que esa comunicación se hará a través de tres medios: del buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como del Diario Oficial de la Federación. Esta primera publicación origina la posibilidad de que el contribuyente afectado comparezca ante la autoridad con los elementos probatorios a su alcance para desvirtuar aquella determinación de la autoridad, consecuentemente, al tratarse de una presunción que admite prueba en contrario y que debe fundarse en información objetiva que aluda a la falta de capacidad operativa del contribuyente para llevar a cabo las operaciones a las que se refieren los comprobantes fiscales, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no contraviene el principio de presunción de inocencia, en virtud de que no se establecen ni fincan determinaciones definitivas ni se atribuye responsabilidad al gobernado, sino que prevé un llamamiento para que éste alegue lo que a su interés convenga y aporte la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a presumir la inexistencia de las operaciones que avalan los comprobantes. Advirtiéndose así, que dicho precepto tiene una finalidad constitucionalmente legítima al buscar dar certeza a la relación tributaria ante el probable indebido cumplimiento del contribuyente de sus obligaciones formales y materiales.

Lo subrayado es propio.

Tal y como se desprende de la Jurisprudencia antes plasmada la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el artículo 69-B no contraviene el principio de presunción de inocencia, a pesar de que la forma de actuar de la autoridad fiscalizadora claramente afecta la esfera de derechos del contribuyente al que se le ha iniciado el procedimiento descrito en el artículo señalado.

De igual manera la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se ha pronunciado en el mismo sentido que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, arrojando como resultado el criterio sustantivo 7/2014/CTN/CS-SPDC (Aprobado en 3ra. Sesión Ordinaria 28/03/2014), que a la letra dice:

PUBLICACIÓN DE CONTRIBUYENTES CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. NO VIOLA EL DERECHO HUMANO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA.

La presunción de inocencia es un principio fundamental que otorga al inculpado el derecho a recibir la consideración y el trato de no autor o de no partícipe en hechos de carácter delictivo o análogos, cuando su culpabilidad no ha sido verificada más allá de toda duda razonable. Este principio, cabe señalar, es aplicable a cualquier procedimiento administrativo sancionador llevado en forma de juicio, según lo ha resuelto recientemente el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Ahora bien, uno de los aspectos que definen la naturaleza y alcance de la citada presunción, es la diferencia que para efectos de la misma se produce entre los actos de privación y los actos de molestia, pues lo que protege esta prerrogativa fundamental denominada presunción de inocencia, es la pérdida definitiva de un derecho ante la sola presunción de culpabilidad. Es decir, la presunción de inocencia sí autoriza la realización de actos de molestia sobre el procesado, pero no permite los de privación, precisamente por las consecuencias definitivas que éstos últimos tienen, a la luz del artículo 14 Constitucional. Bajo estas premisas, en opinión de este Organismo Autónomo, la publicación que lleva a cabo el SAT con fundamento en el segundo párrafo del artículo 69-b del Código Fiscal de la Federación, no viola el derecho humano a la presunción de inocencia, ya que el hecho de que se publiquen los datos de un contribuyente que presumiblemente está reportando ante el fisco operaciones inexistentes, no genera una situación definitiva en perjuicio de éste, sino por el contrario, a partir de la citada publicación –así como de las diversas notificaciones que la norma prevé- se le da oportunidad al interesado para aclarar su situación fiscal, ejerciendo su derecho a la audiencia y debido proceso, atento al carácter de acto de molestia que reviste la multicitada exhibición. Razonar al contrario sería tanto como pretender que, en tratándose de individuos sujetos a proceso penal –que es donde surge primigeniamente la presunción de inocencia-, existiría prohibición o impedimento para que se revelaran los nombres de aquéllos; cuando es la propia sociedad la que está interesada en identificar a los sujetos a proceso y el o los delitos que, de manera estrictamente

presuntiva, se les atribuyen, lo que ordinariamente sucede en nuestra comunidad, como es del dominio público.

Lo subrayado es propio.

De la lectura de los criterios antes plasmados se desprende que tanto la autoridad jurisdiccional como el organismo descentralizado no consideran que el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación sea violatorio del principio de presunción de inocencia, toda vez que no se trata de un procedimiento definitivo.

Después de haber analizado lo anterior, resulta importante traer a la luz en que instancias es aplicable el principio de presunción de inocencia, tema que fue estudiado en la Jurisprudencia P./J. 43/2014 (10a.) de la Décima Época, con número de registro 2006590, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, en el libro 7, en junio de 2014, en el tomo I, visible a foja 41, de texto y rubro siguiente:

PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. ESTE PRINCIPIO ES APLICABLE AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR, CON MATICES O MODULACIONES.

El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis aislada P. XXXV/2002, sostuvo que, de la interpretación armónica y sistemática de los artículos 14, párrafo segundo, 16, párrafo primero, 19, párrafo primero, 21, párrafo primero y 102, apartado A, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (en su texto anterior a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de junio de 2008), deriva implícitamente el principio de presunción de inocencia; el cual se contiene de modo expreso en los diversos artículos 8, numeral 2, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 14, numeral 2, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; de ahí que, al ser acordes dichos preceptos -porque tienden a especificar y a hacer efectiva la presunción de inocencia-, deben interpretarse de modo sistemático, a fin de hacer valer para los gobernados la interpretación más favorable que permita una mejor impartición de justicia de conformidad con el numeral 1o. constitucional. Ahora bien, uno de los principios rectores del derecho, que debe ser aplicable en todos los procedimientos de cuyo resultado pudiera derivar alguna pena o sanción como resultado de la facultad punitiva del Estado, es el de presunción de inocencia como derecho fundamental de toda

persona, aplicable y reconocible a quienes pudiesen estar sometidos a un procedimiento administrativo sancionador y, en consecuencia, soportar el poder correctivo del Estado, a través de autoridad competente. En ese sentido, el principio de presunción de inocencia es aplicable al procedimiento administrativo sancionador -con matices o modulaciones, según el caso- debido a su naturaleza gravosa, por la calidad de inocente de la persona que debe reconocérsele en todo procedimiento de cuyo resultado pudiera surgir una pena o sanción cuya consecuencia procesal, entre otras, es desplazar la carga de la prueba a la autoridad, en atención al derecho al debido proceso.

Lo subrayado es propio.

Después de analizar el criterio antes plasmado se aduce que, el principio de la presunción de inocencia se debe aplicar a todo procedimiento cuyo resultado pudiera derivar en una pena o sanción cuya consecuencia procesal será, entre otras, el desplazamiento de la carga de la prueba a la autoridad con el fin de hacer valer para los gobernados la interpretación más favorable que permita una mejor impartición de justicia de conformidad con lo que mandata nuestra Carta Magna.

Concatenado con lo antes expuesto en el presente trabajo resulta de vital importancia citar los Criterios de Interpretación del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales 9/09 y 19/17, en referencia a la naturaleza del Registro Federal de Contribuyente de texto y rubro siguiente:

“Criterio 9/09:

Registro Federal de Contribuyentes (RFC) de las personas físicas es un dato personal confidencial. De conformidad con lo establecido en el artículo 18, fracción II de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental se considera información confidencial los datos personales que requieren el consentimiento de los individuos para su difusión, distribución o comercialización en los términos de esta Ley. Por su parte, según dispone el artículo 3, fracción II de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, dato personal es toda aquella información concerniente a una persona física identificada o identificable. Para obtener el RFC es necesario acreditar previamente mediante documentos oficiales (pasaporte, acta de nacimiento, etc.) la identidad de la persona,

su fecha y lugar de nacimiento, entre otros. De acuerdo con la legislación tributaria, las personas físicas tramitan su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes con el único propósito de realizar mediante esa clave de identificación, operaciones o actividades de naturaleza tributaria. En este sentido, el artículo 79 del Código Fiscal de la Federación prevé que la utilización de una clave de registro no asignada por la autoridad constituye como una infracción en materia fiscal. De acuerdo con lo antes apuntado, el RFC vinculado al nombre de su titular, permite identificar la edad de la persona, así como su homoclave, siendo esta última única e irrepetible, por lo que es posible concluir que el RFC constituye un dato personal y, por tanto, información confidencial, de conformidad con lo previsto en el artículo 18, fracción II de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

Criterio 19/17:

Registro Federal de Contribuyentes (RFC) de personas físicas. El RFC es una clave de carácter fiscal, única e irrepetible, que permite identificar al titular, su edad y fecha de nacimiento, por lo que es un dato personal de carácter confidencial.”

Lo subrayado es propio.

De los Criterios de Interpretación del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales antes plasmados se aduce que el Registro Federal de Contribuyentes de personas físicas es un dato personal, a diferencia de las personas morales que no constituye información confidencial, ya que para su obtención es necesario acreditar previamente, con información fehaciente, la identidad de la persona y su fecha de nacimiento, entre otros datos; lo anterior, a través de documentos oficiales como el acta de nacimiento.

Ahora bien, las personas tramitan su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes con el único propósito de realizar, mediante esa clave de identificación, operaciones o actividades de naturaleza fiscal.

Al respecto, la clave de Registro Federal de Contribuyentes tiene como propósito hacer identificable a la persona física respecto de una situación fiscal determinada.

En ese sentido, el Registro Federal de Contribuyentes, vinculado al nombre de su titular, permite identificar la edad de la persona, su fecha de nacimiento, así como

su homoclave, la cual es única e irrepetible y determina justamente la identificación de dicha persona para efectos fiscales, por lo que efectivamente es un dato personal.

Sin embargo, la autoridad fiscal prejuzga al contribuyente (persona física) y publica sus datos en el listado preliminar sin que este haya sido oído y vencido en un procedimiento que permita determinar la naturaleza de las operaciones que se encuentran amparadas en distintos Comprobantes Fiscales Digitales por Internet, situación que deja en un claro estado de indefensión a dicho contribuyente; y si bien es cierto que se cuenta con un mecanismo de aclaración para cuestionar la publicación en la lista preliminar en el Diario Oficial de la Federación y el portal de internet del Servicio Administración Tributaria, también lo es que este procedimiento se realiza con posterioridad a la publicación del listado, lo cual conllevaría una transgresión de derechos fundamentales de los contribuyentes, toda vez que es un requisito indispensable que todo acto de molestia efectuado por la autoridad debe estar precedido por una resolución o criterio debidamente fundado y motivado, tal y como lo establece el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Aunado a lo anterior, la PRODECON ha establecido en el Criterio Jurisdiccional 67/2019, concatenado con el Criterio Sustantivo 3/2019, claramente criterios recientes, que es ilegal que la autoridad confirme de facto la inexistencia de las operaciones amparadas en un Comprobante Fiscal Digital por Internet teniendo en cuenta únicamente el objeto de la empresa que se manifestó al momento de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes y no contemplando la actividad manifestada en el propio CFDI mismos que a la letra establecen lo siguiente:

“Criterio 67/2019:

OPERACIONES INEXISTENTES. RESULTA ILEGAL QUE LA AUTORIDAD CONFIRME LA PRESUNCIÓN DE LA QUE PARTIÓ, CONSIDERANDO LA ACTIVIDAD MANIFESTADA ANTE EL RFC EN LUGAR DE LA CONSIGNADA EN LOS COMPROBANTES FISCALES. Conforme a lo dispuesto por el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF), cuando la autoridad detecte que un

*contribuyente ha emitido comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI) sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material directa o indirecta para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los CFDI, presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes. En el caso en particular, el Órgano Jurisdiccional consideró **ilegal** que en el oficio con el cual la autoridad fiscal dio inicio al procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF, hubiera señalado como actividad respecto de la cual se debió demostrar que el contribuyente contaba con activos, personal e infraestructura, la manifestada ante el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), en lugar de la actividad consignada en los CFDI emitidos a sus clientes y la cual es diversa a la señalada en su Registro; máxime que durante el procedimiento respectivo, el contribuyente manifestó que para comercializar los productos consignados en los CFDI que emitió, sí contaba con activos, personal e infraestructura necesarios para ello”*

“Criterio 3/2019:

OPERACIONES INEXISTENTES. ANTES DE INICIAR EL PROCEDIMIENTO DEL ARTICULO 69-B DEL CFF LA AUTORIDAD DEBE REALIZAR ANÁLISIS EXHAUSTIVO DE LA INFORMACIÓN QUE OBRA EN SUS SISTEMAS Y PONDERAR LA NATURALEZA DE LAS OPERACIONES AMPARADAS EN LOS CFDI. El procedimiento previsto en el numeral citado inicia con una presunción de la autoridad sobre la inexistencia de las operaciones respaldadas en comprobantes fiscales cuando detecta que el contribuyente no cuenta con activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparen los comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI), o bien, que dichos contribuyentes se encuentran no localizados. Sin embargo, este Ombudsman fiscal ha opinado que la autoridad debe fundar y motivar los hechos en que sustenta la presunción mediante análisis exhaustivo de la información que obre en sus bases de datos, además de ponderar la naturaleza de las operaciones amparadas en los CFDI expedidos por cada contribuyente; pues sólo de esa manera es factible determinar con objetividad el inicio del procedimiento. Por lo tanto, PRODECÓN opina que no justifica dicho inicio el que la autoridad advierta que en su declaración anual el contribuyente no manifestó activos para el desarrollo de su actividad, ni presentó la declaración informativa múltiple de sueldos, salarios, conceptos asimilados, crédito al salario y subsidio para el empleo (DIM); pues en el ejercicio fiscal por el que presentó la declaración anual no se incluía, tratándose del régimen intermedio, el apartado específico para la descripción de activos en el formato de esa declaración; a más de que, desde su alta de obligaciones, el contribuyente manifestó no contar con trabajadores. Adicionalmente, la autoridad no tomó en cuenta

que en la declaración presentada se restaron inversiones, como se podría haber corroborado con el timbrado de los CFDI, por lo que si el contribuyente compró maquinaria es evidente que sí tenía activos. Asimismo, la autoridad no puede desconocer el modelo de negocios del contribuyente y prejuzgar sobre si necesariamente debe contar con trabajadores, máxime que por la naturaleza de su actividad que es la de “renta de maquinaria”, podría operar sin personal.”

Lo subrayado es propio.

Ambos criterios de PRODECON de reciente emisión que dejan ver a todas luces que la autoridad fiscal ha abusado de las facultades con que cuenta y en los que recomienda que ésta deberá realizar un estudio minucioso de todos los elementos manifiestos a los que tenga acceso y no basarse en meras presunciones para dar inicio al procedimiento señalado en el artículo 69-B, esto con el fin de poder llevar a cabo un análisis que pueda determinar si la naturaleza de las actividades que se encuentran amparadas en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet efectivamente cuenta con el carácter de inexistentes; situación que de no llevarse a cabo de esta manera dejarían en un estado de indefensión al contribuyente, pues la autoridad fiscal al tomar en cuenta únicamente las presunciones y al no llevar a cabo un estudio minucioso de todos los elementos con los que cuenta, llevará a cabo una transgresión de derechos fundamentales de los contribuyentes, tal y como se ha señalado en líneas anteriores en el presente trabajo.

CONCLUSIONES

Como resultado del presente trabajo de investigación podemos concluir lo siguiente:

PRIMERA. La emisión de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet en México se ha convertido con el paso del tiempo en el único medio de comprobación fiscal que es reconocido por las disposiciones fiscales de nuestro país, pues la emisión de estos, es una obligación para todos los contribuyentes que realizan actividades económicas en el territorio nacional y gracias a los elementos de seguridad y de autenticación que se han ido implementando en estos, se han convertido en la herramienta por excelencia del Servicio de Administración Tributaria para comprobar la veracidad y la existencia de las operaciones que se llevan a cabo en nuestro país.

SEGUNDA. Sin embargo, desde nuestro punto de vista, es necesario desarrollar un modelo de implementación y ejecución del procedimiento señalado en el artículo 69-B que no permita que existan medidas arbitrarias contra los contribuyentes, toda vez que según podemos apreciar, dicho procedimiento promueve que se prejuzgue al contribuyente.

TERCERA. En el desarrollo del presente trabajo, hemos expuesto las razones por las cuales consideramos que las medidas que actualmente son adoptadas, exponen al contribuyente y afectan su actividad económica como resultado de que la autoridad prejuzga y publica información de carácter confidencial, de acuerdo a lo que establece el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, antes de dar oportunidad al contribuyente de exponer lo que a su derecho convenga, sin tener que lidiar con las consecuencias tempranas de pertenecer a una lista de presuntos contribuyentes que emiten certificados que amparan operaciones inexistentes, dando así efectos ejecutorios a una etapa meramente presuncional.

CUARTA. Esta situación, a nuestro parecer, claramente va en contra de lo que establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, negando al

contribuyente en cuestión, su derecho de continuar con sus actividades económicas libremente, ya que siempre se verá afectado por una presunción que tiene efectos plenos, mermando así sus relaciones con otros contribuyentes.

QUINTA. En un segundo plano se ve afectado a su vez el contribuyente que haya solicitado productos o servicios de aquel que encuentra enlistado, incluyéndolo indirectamente en una lista que cuenta con un carácter meramente presuncional y que, sostenemos, es de efectos ejecutorios, replicando la medida arbitraria hasta este nivel, cuestionando la veracidad y legalidad del actuar del contribuyente que emite, así como la del contribuyente que deduce el Comprobante Fiscal Digital por Internet, viéndose afectado el Principio de Presunción de Inocencia, así como el derecho con el que cuenta todo contribuyente del llamado Secreto Fiscal, situación que puede derivar inclusive en consecuencias de índole penal, dependiendo el caso.

SEXTA. Ahora bien, reconocemos que, si bien se tiene un mecanismo de aclaración para cuestionar la lista publicada en el Diario Oficial de la Federación y el portal de internet del Servicio de Administración Tributaria, este es posterior a dicha publicación, por lo que esto conllevaría una clara transgresión de derechos fundamentales de los contribuyentes, ya que es un requisito indispensable que todo acto de molestia efectuado por las autoridades debe ser precedido por una resolución o mandamiento debidamente fundado y motivado, de acuerdo con lo establecido en el Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

SÉPTIMA. Debemos tener presente que existen contribuyentes que efectivamente emiten y deducen Comprobantes Fiscales Digitales por Internet que amparan Operaciones Inexistentes, sin embargo, el propósito del presente trabajo es exponer la situación gravosa que representa para los contribuyentes que realizan correctamente sus operaciones respaldadas por la emisión de CFDI's y sin embargo son publicados en dicha lista, cayendo en un procedimiento que a nuestro parecer,

transgrede con principios que se encuentran consagrados en nuestra Carta Magna, haciendo especial énfasis en el Principio de Presunción de Inocencia.

OCTAVA. Aunado a lo antes señalado, consideramos que la autoridad fiscal actúa de manera contradictoria, toda vez que, por una parte señala que actúa en apego al derecho del Secreto Fiscal y a lo establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pero en el portal del Servicio de Administración Tributaria y en publicaciones del Diario Oficial de la Federación se publica el nombre del contribuyente (tanto de personas físicas como morales), su Registro Federal de Contribuyente, independientemente de que la situación en la que se encontraban era como considerados “presuntos” emisores o deductores de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet que amparan Operaciones Inexistente, dejando en evidencia un claro abuso de las facultades con las que cuenta la autoridad fiscal, pues como se ha establecido en líneas que anteceden se prejuzga el actuar del contribuyente y se le declara ante los ojos de la sociedad como una “empresa facturera” sin que este haya tenido la oportunidad de ser oído y vencido en un juicio, una clara violación a los Principios de Garantía de Audiencia, Presunción de Inocencia y el Derecho a la Protección de Datos, consagrados en los artículos 14 y 16 de nuestra Constitución Política.

NOVENA. Proponemos modificar la aplicación del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, con el fin de que este efectivamente se encuentre dentro del margen de la ley, respetando íntegramente los derechos de los contribuyentes, situación que se ha podido llevar a cabo en el ámbito específico de aplicación de otras materias, específicamente en el Derecho Penal, en la que el debido actuar de la autoridad, que desde un principio se encuentra bajo un minucioso análisis, determinará el éxito o fracaso de la impartición de justicia; situación que no nos permite más que preguntarnos, ¿por qué en materia fiscal se da prioridad a la recaudación por encima del respeto de los derechos con los que cuentan todos los contribuyentes?, ¿Por qué la autoridad fiscal se permite ignorar derechos consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, inclusive con la venia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación?.

En caso de que el artículo motivo de estudio del presente trabajo se mantenga tal y como se encuentra hasta ahora, se estará ante el impermissible escenario de “*justos que pagan por pecadores*” al verse violentados derechos que en otras materias se considerarían, prácticamente intocables; por lo que deberá eliminarse del procedimiento que contempla el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación lo referente a la publicación de los datos del contribuyente que supuestamente se encuadró en los supuestos del numeral antes señalado en un listado supuestamente preliminar pero que surte efectos plenos, sin que este haya sido oído y vencido, viendo así afectada su esfera jurídica, toda vez que se prejuzga al contribuyente y en consecuencia el Principio de Presunción de Inocencia, que se encuentra protegido en nuestra Carta Magna y se vulnera la publicación de sus datos personales, acción que está amparada en lo establecido por el artículo motivo de estudio del presente trabajo.

BIBLIOGRAFÍA

- CARBALLO, Luis, *Derecho Fiscal*, México, Porrúa, 2018.
- CARRASCO, Hugo, *Derecho Fiscal II*, 3ª ed., México, Iure Editores, 2013.
- CARRASCO, Hugo, *Glosario de términos fiscales, aduaneros y presupuestales*, 3ª ed., México, Iure Editores, 2013.
- CASTRO, Penélope, *250 preguntas y respuestas sobre comprobantes digitales e impresos*, 3º ed, México D.F., Ediciones Fiscales Isef, 2012.
- Chávez, José, *Facturación electrónica: guía para el correcto manejo de los comprobantes fiscales digitales*, 1º ed, México D.F. Tax Editores Unidos, 2010.
- COMISIÓN FISCAL REGIONAL CENTRO OCCIDENTE, *La Presunción de Inexistencia de las Operaciones Amparadas en Comprobantes Fiscales. Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación*, México, IMCP, 2019.
- Enciclopedia Jurídica de la Facultad de Derecho, Ciudad de México, UNAM, Porrúa, 2018.
- MABARAK, Doricela, *Derecho Fiscal Aplicado*, México, Mac Graw-Hill, 2008.
- MARGÁIN, Emilio, *De lo Contencioso Administrativo de Anulación o Illegitimidad*, 15ª ed., México, Porrúa, 2013.
- NUÑEZ, Marco, *Manual de Derecho Fiscal para Empresariales*, 2ª ed., México, Tirant lo Blanch, 2016.
- ORTEGA, Juan Manuel, *Derecho fiscal*, 1º ed, México, Ciudad de México, Porrúa, 2017.
- PÉREZ, Fernando, *Curso de Derecho Tributario: Parte Especial*, 6ª ed, Madrid, Tecnos, 2012.
- PÉREZ, José, *El correcto manejo de los comprobantes fiscales*, 6ª ed, México, Tax, 2008
- PÉREZ, José, *Taller de Prácticas Fiscales*, 22ª ed., México, Tax, 2010.
- PÉREZ, Mario, *Facturación Electrónica*, 2ª ed, México, D.F., Tax, 2008.
- VENEGAS, Sonia, *Derecho Fiscal*, México, Oxford, 2014.

CIBERGRAFÍA

- <https://blog.mproerp.com>
- <https://cadesoluciones.blog>
- <https://sjf.scjn.gob.mx>
- <https://www.edicomgroup.com>
- www.ccpm.org.mx
- www.diputados.gob.mx
- www.dof.gob.mx
- www.gob.mx
- www.masteredi.mx
- www.oecd.org
- www.prodecon.gob.mx
- www.realvirtual.com.mx
- www.redalyc.org
- www.sat.gob.mx
- www.slideshare.net