



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLÁN

Ánalysis de los Aspectos Fiscales del Artículo 69-B del
Código Fiscal de la Federación

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURÍA

P R E S E N T A:

MARÍA CONCEPCIÓN GUZMÁN MEJÍA

ASESOR: M.A. BENITO RIVERA RODRÍGUEZ

CUAUTITLÁN IZCALLI, ESTADO DE MEXICO, 2021



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLÁN
SECRETARÍA GENERAL
DEPARTAMENTO DE TITULACIÓN

D. N. O. 1234567
FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES CUAUTITLÁN

ASUNTO: VOTO APROBATORIO



M. en C. JORGE ALFREDO CUÉLLAR ORDAZ
DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLÁN
PRESENTE

ATN: I.A. LAURA MARGARITA CORTAZAR FIGUEROA
Jefa del Departamento de Titulación
de la FES Cuautitlán.

Con base en el Reglamento General de Exámenes, y la Dirección de la Facultad, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la: Tesis y examen profesional

Análisis de los Aspectos Fiscales del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Que presenta la pasante: María Concepción Guzmán Mejía
Con número de cuenta: 409029857 para obtener el Título de: Licenciada en Contaduría

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

ATENTAMENTE
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Cuautitlán Izcalli, Méx. a 30 de julio de 2021.

PROFESORES QUE INTEGRAN EL JURADO

	NOMBRE	FIRMA
PRESIDENTE	Mtro. Rolando Sánchez Peláez	
VOCAL	Mtro. Benito Rivera Rodríguez	
SECRETARIO	Mtro. Miguel Ángel Contreras Moreno	
1er. SUPLENTE	Mtro. Miguel Ángel Rojas González	
2do. SUPLENTE	Mtro. Rafael Galván Flores	

NOTA: los sindicales suplentes están obligados a presentarse el día y hora del Examen Profesional (art. 127).

LMCF/javg

A mi amada madre,

Mamita, doy gracias a Dios por permitirnos estar juntas en este momento, porque te eligió a ti para ser mi amorosa guía en esta vida, eres mi inspiración constante. Gracias por tu amor incondicional, por la maravillosa oportunidad de ser tu hija, por caminar conmigo de la mano a cada instante, por ser el consuelo en los momentos difíciles, por tus sabios consejos que eternamente llevo en mi corazón, nunca estoy sola porque siempre vas conmigo en mis pensamientos y en mis acciones. Admiro tu fortaleza, tu valentía, tu constancia, tu buen ánimo para las adversidades y también para disfrutar de las alegrías, disfruto siempre tu amable sonrisa y tu cálido abrazo. Me enseñaste a ser valiente, correcta, independiente y constante porque **“El amor es el amor y la disciplina es la disciplina”**, a no rendirme nunca y sobre todo a amar cada momento porque la vida es un aprendizaje continuo. Te amo con todo mi corazón, esto es por ti y para ti, por todas las noches de desvelo, las preocupaciones y las angustias, por los días buenos y los no tan buenos, que me seas eterna madre mía, mil gracias.

A mi adorada hermana,

Eres y serás siempre mi hermanita, mi mejor amiga, mi compañera, mi cómplice, mi sangre, mi lucecita en la oscuridad. Te admiro y te respeto por tu fortaleza y tu integridad, me llena de alegría ver cómo te has convertido en una mujer que desborda entusiasmo y actitud positiva ante la vida. Cada día vuelas más alto y eres implacable para lograr todos tus sueños, eres un ser extraordinario, me siento muy orgullosa de ti. Gracias por estar siempre ahí, por tu incondicionalidad, por tu amor, por tu respeto, por tu solidaridad y tu comprensión. Te amo con todo mi corazón.

A mi venerado padre,

Papito, sé que donde quiera que estés, estás orgulloso de mi. Me acompañas en cada paso desde el cielo, eres la luz que ilumina mi camino y el recordatorio de que la vida es corta y hay que disfrutarla a cada instante. Mil gracias por regalarnos tu adorable sonrisa, tu incansable entusiasmo y tu amor infinito hasta el final, te llevo por siempre en mi corazón.

A mi sabio asesor,

Contador, tengo muchas cosas que aprender de usted, entre ellas su enorme entusiasmo por la vida, su temple antes las situaciones complicadas y su vocación para formar profesionistas de excelencia. Lo admiro y lo respeto, no me alcanzan las palabras para agradecerle su infinita paciencia y comprensión, su incondicional apoyo en los momentos críticos, gracias por cada día de invaluable aprendizaje, por compartir su vasta experiencia y talento, pero sobre todo su gran calidad humana, mil gracias.

A mi alma mater,

Orgullosamente universitaria, de sangre azul y piel dorada. Gracias a mi querida Universidad, que me dio el privilegio de estar en sus aulas, tomando clase con los mejores catedráticos del país, por darme el honor de ser una egresada de la máxima casa de estudios. Por todo, mil gracias ¡GOYA!

ÍNDICE	Pág.
CAPÍTULO 1.- Disposiciones generales	1
1.1 Exposición de motivos.....	2
1.1.2 Descripción de la iniciativa de ley.....	7
1.2. Actividades presuntas de inexistencia de operaciones.....	10
1.2.1. Entidades Factoradoras de Operaciones Simuladas (EFOS).....	13
1.2.2. Entidades que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS).....	16
1.3. Operaciones simuladas.....	18
1.4. Requisitos de deducibilidad de las erogaciones.....	27
 CAPÍTULO 2.- Aspectos legales	 31
2.1 Análisis del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.....	32
2.2 Análisis de la regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2021.....	40
2.3. Análisis de los artículos 69 y 70 del Reglamento Código Fiscal de la Federación.....	44
2.4 Análisis de los artículos 17-H y 17-H Bis Código Fiscal de la Federación.....	48
 CAPÍTULO 3.- Facultades y procedimientos administrativo que emplea la autoridad fiscal	 54
3.1 Facultades de comprobación derivadas del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.....	55
3.2 Análisis de la razón de negocios.....	62

3.3	Importancia de la prueba y materialidad de las operaciones.....	66
3.4	Proceso para desvirtuar operaciones simuladas.....	72
3.5	Responsabilidad solidaria.....	81
3.6	Sanciones administrativas y delitos fiscales.....	85
	CAPÍTULO 4.- Medidas de prevención.....	89
4.1	Relevancia del control interno.....	90
4.2	Requerimientos básicos del alta de proveedores de bienes y servicios.....	91
4.3	Monitoreo de Lista Negra del 69-B del Código Fiscal de la Federación y herramientas existentes.....	92
4.4	Medios de defensa.....	95
	Caso práctico.....	103
	Conclusiones.....	116
	Bibliografía.....	118

Introducción

La administración tributaria en México ha sido impulsada por las grandes necesidades del país, y ha transitado por una pronunciada evolución sin perder de vista el objetivo principal de aumentar los ingresos públicos, así como contar con un mayor control y administración de la recaudación. El Servicio de Administración Tributaria, así como el Gobierno Federal, han adoptado diversos esquemas para promover el cumplimiento voluntario y responsable de las obligaciones.

El contribuyente tiene un ciclo de adhesión a sus obligaciones fiscales, que comienza con la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, continúa con la emisión y recepción de comprobantes fiscales, la elaboración y registro de su contabilidad, la presentación de sus declaraciones y, finalmente, el pago de impuestos; para ello, la administración tributaria ha dispuesto herramientas electrónicas que auxilian al contribuyente para su correcto cumplimiento.

Los avances tecnológicos fueron el parteaguas para la autoridad fiscal y es en donde se reformula, si es que el acompañamiento del contribuyente está conducido con una estrategia eficiente para ofrecer los medios y las herramientas que se adapten a la nueva generación de medios electrónicos. Esta transición ha sido de manera paulatina, ya que, hacer un esquema eficiente en materia tributaria, que representara los intereses de los contribuyentes y a su vez no interviniera con la naturaleza de las contribuciones, significaba un reto abismal para la autoridad fiscal, así como un cambio revolucionario en la forma de cómo calcular y presentar los impuestos para los contribuyentes; el trabajo que se estaba gestando definitivamente marcaría la propensión en el mundo, convirtiendo a México en el país innovador en el tema de fiscalización electrónica; justo en este sentido se han creado nuevos esquemas, lo que ha permitido que la operación tributaria sea eficiente y al mismo tiempo cada vez más compleja que nos exige el grado más alto de especialidad, siendo cierto que el Servicio de Administración Tributaria actualiza constantemente la forma de administrar los recursos y a su vez desarrolla servicios

que buscan facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y minimizar la presión de la carga impositiva.

Durante el análisis de las operaciones financieras y el cómo realizar la integración de éstas a medios electrónicos, el reto más grande, por el volumen de información y por ser considerada la representación más fiel de los ingresos de cualquier entidad económica, serían aquellos documentos en los que se amparan actos de comercialización de bienes y servicios: La Facturación.

Anteriormente, los contribuyentes solicitaban la impresión de sus facturas por bloque, con los datos registrados en el padrón de contribuyentes vigente, acompañados de la leyenda de autorización del SAT para la imprenta que los emitía, así como la vigencia del documento.

La evolución del proceso de emisión de facturas comienza en el año 2004, cuando el Servicio de Administración Tributaria (SAT), aprueba la facturación electrónica como un medio de comprobación fiscal a través del marco legal y regulación operacional del Comprobante Fiscal Digital (CFD). En 2005 entra en vigor la versión 1.0, y aunque no era de mandato obligatorio, ya empezaba a reemplazar la facturación tradicional, aún sin representar un gran volumen, ya se convertía en una realidad palpable. Para el año de 2009, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) da a conocer las dos opciones vigentes para realizar facturas electrónicas, una de ellas por medios propios o bien a través de auxiliares, para lo cual era necesario solicitar los números de folio y serie al SAT. A mediados de septiembre de 2010 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la creación de la nueva figura denominada Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI), éste se convierte en el nuevo modelo a seguir para la facturación electrónica en nuestro país, al mismo tiempo surgen los Proveedores Autorizados de Certificación (PAC's) que son los responsables de realizar la validación del documento y presentarlo ante el SAT. Al incluirse este esquema se aumenta la facilidad de emisión de esos nuevos comprobantes a los contribuyentes, delegando al PAC como encargado de todo el

proceso. En 2011 el SAT, reconocía tres métodos de facturación; el CFDI, que representaba la opción para aquellos entes económicos que obtenían ingresos mayores a los cuatro millones de pesos, el CFD que por definición se convertía en el comprobante por medios propios con el CBB (código de barras bidimensional) por el cual se podían facturar comprobantes impresos para ingresos que no superan los cuatro millones de pesos, además de la emisión de los comprobantes tradicionales impresos en imprentas autorizadas por el SAT. Con todos estos conceptos definidos y la trazabilidad que obtenían con la información de todos los comprobantes vigentes, las autoridades fiscales y el gobierno federal, tenían certidumbre de los cambios que debían hacerse a futuro para la homologación de la emisión de facturas electrónicas.

El día domingo 2 de diciembre del año 2012, en el castillo de Chapultepec en la Ciudad de México, el Presidente de la República, Enrique Peña Nieto y dirigentes de los principales partidos políticos, firmaron de común acuerdo a las necesidades económicas, políticas y sociales del país el denominado *Pacto por México*, en el cual plasmaron distintas estrategias para el desarrollo nacional, como la implementación de nuevas reformas para activar la competencia económica, en la que se promueve la Reforma Hacendaria que permitiría la simplificación en el cobro de los impuestos, ampliar la base de contribuyentes y principalmente el combate a la elusión y evasión fiscal.

En este orden de ideas, el día 8 de septiembre de 2013, el presidente de la República presentó dos iniciativas de suma importancia respecto al tema de fiscalización electrónica, propuso la modificación a los numerales 29, 29-A y la derogación de los artículos 29-B, 29-C y 29-D referentes a los comprobantes digitales y la incorporación del Artículo 69-B en el Título III de las Facultades de las Autoridades Fiscales, en el Código Fiscal de la Federación, dispositivo legal en el cual se les otorga la facultad a las autoridades fiscales de presumir la inexistencia de operaciones amparadas en Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI), que es un punto decisivo y resultado de las extenuantes revisiones electrónicas y

físicas que realizó la autoridad tributaria con el conjunto de información recabada de los contribuyentes a través de medios electrónicos, con ello tener la sustentación determinante que diera lugar a una figura de eminente evasión de impuestos.

Aunado a lo anterior, la publicación del 9 de diciembre de 2013 en el Diario Oficial de la Federación (DOF), se establecen nuevas figuras como el buzón tributario, la obligatoriedad del envío mensual de información contable y revisiones electrónicas; estas tres nuevas herramientas, constituyen el antecedente del cambio en cumplimiento y revisión en materia fiscal.

El 30 de diciembre de 2014 mediante la publicación de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF), dio inicio el proceso de modernización del comprobante de nómina a través de Comprobantes Fiscales Digitales a través de Internet (CFDI) y sus objetivos primordiales han sido incentivar la formalidad, simplificar el cumplimiento de obligaciones fiscales y conservar el derecho fiscal a la deducción por parte de aquellos contribuyentes que realicen gastos relativos a los pagos por las remuneraciones que cubran a sus trabajadores o a contribuyentes con ingresos asimilados a salarios, así como preservar el derecho a la disminución de los impuestos correspondientes.

La autoridad reglamenta en el artículo 33 del mismo código en su apartado B, Fracción III, donde se estableció que los contribuyentes deben de llevar la documentación comprobatoria que integra y ampara las operaciones que realizan física y electrónicamente; con la premisa de que la información que sea enviada mensualmente a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria (SAT), no implica un proceso de auditoría permanente o continua, ni modifica los procedimientos y garantías asociadas al ejercicio de las facultades de la autoridad fiscal.

La siguiente fase y en paralelo con la integración de la facturación electrónica, establece que todos los contribuyentes están obligados a presentar su información contable en medios electrónicos, que es la obligatoriedad de llevar los registros y

asientos contables e ingresarlos de forma mensual a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria (SAT), con fundamento en el artículo 28, fracciones I y II del Código Fiscal de la Federación, en el que se establece el principio de integración de la contabilidad en medios electrónicos para efectos del artículo anterior.

Con las nuevas disposiciones, es imperativo que hayan modificaciones en algunas de las reglamentaciones existentes, para facilitar la transición al nuevo modelo tributario en ejecución, es por eso que el 1° de enero de 2014 entra en vigor el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), figura que sustituye al Régimen de Pequeños contribuyentes e integra a las Personas Físicas con actividades empresariales, en los términos de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en el título IV De las Personas Físicas, Capítulo II.- De los Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales, Sección II, Régimen de Incorporación Fiscal, contenido en los artículos 111 al 113 de la citada ley; es así, que los contribuyentes del citado Régimen tienen una herramienta elaborada por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), denominado “Mis Cuentas”, para el registro de sus operaciones financieras y facilitar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sin llevar contabilidad.

A partir del 1° de diciembre de 2018 la versión 3.3 se convirtió en la única válida para la emisión de facturas electrónicas y ésta a su vez con una asociación a otro CFDI, denominado *Complemento de Recepción de Pagos*, que tiene como objetivo la estandarización de las transacciones comerciales en línea, la simplificación de los procesos de facturación y conciliación de pagos, que se reporte de manera correcta y completa al SAT, disminuyendo las sanciones recurrentes de los contribuyentes; cabe mencionar que el esquema de emisión de este nuevo comprobante se basa en aquellas operaciones por las cuales no se realizó la conclusión de la operación comercial inmediatamente después de la emisión del CFDI origen, recociendo el acuerdo con la condición de “Pago en Parcialidades o Diferido”.

Con base en la disposición anterior, el Servicio de Administración Tributaria encontró que había omisiones en el proceso de cancelación de CFDI, por lo que, en busca de un método regulatorio de la misma, crea un ciclo de cancelación, donde el emisor y el receptor hayan validado cada uno a su voluntad e interés el proceso; en donde se hace fehaciente el uso del buzón tributario que se convierte en el medio para ejercer el derecho de aceptar o negar la cancelación de un CFDI. Con todos estos cambios realizados a nuestro Sistema de fiscalización electrónica, México es considerado uno de los países más avanzados en el tema. Desde sus inicios, hasta el día de hoy, se han realizado millones de transacciones y con el paso del tiempo seguirá incrementando el volumen de información de una forma segura y transparente para los contribuyentes.

El procesamiento y envío de información a través de medios electrónicos en materia de impuestos que implementó la autoridad fiscal, representó una inversión en intelecto e infraestructura con un alto impacto económico para los contribuyentes, quienes viéndose inmersos en un proceso ineludible buscaron alternativas jurídicas para tener tiempo de asimilar y procesar toda la información que les era requerida.

La emisión del Anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal fue la guía que el Servicio de Administración Tributaria puso a disposición de los contribuyentes como solución al sinnúmero de dudas que surgían todos los días respecto al proceso de cumplimiento de obligaciones fiscales específicas, ya que factores como el régimen fiscal, sector económico y volumen de operaciones los confundían continuamente ante la resistencia a la estandarización.

Durante el período de adopción e integración de los nuevos servicios y obligaciones electrónicas, el referido anexo 24 ha sufrido modificaciones que pretenden adaptarse tanto al sistema virtual promovido por las autoridades fiscales como a las necesidades y características preponderantes de cada régimen tributario, a lo largo de esta implementación surgieron objeciones por parte de los contribuyentes, ya

que encontraron visos de inconstitucionalidad en la obligatoriedad de tales requerimientos, oponiéndose a la acción arbitraria del estado en su nuevo sistema de fiscalización, acto fundamentado en la ausencia de factibilidad de la generación de archivos con las especificaciones establecidas por la autoridad y la aparente premura de un sistema autoimpuesto.

A fin de subsanar lo señalado en el párrafo precedente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, remite al Anexo Técnico (Anexo 24) publicado en la página del SAT; referente a los lineamientos que los contribuyentes necesitan a fin de estar en aptitud de cumplir con sus obligaciones fiscales en medios electrónicos, en él se realizaron modificaciones de mejora tales como: La fecha mínima de modificación de la balanza de comprobación, versión de los documentos y que el requerimiento de la información sea enviada por medio del buzón tributario y la confirmación con la firma electrónica.

En este sentido el Servicio de Administración Tributaria actualmente realiza la integración de la información para su análisis respecto al comportamiento del contribuyente en el tiempo, como la detección automatizada de prácticas atípicas, la creación automatizada de papeles de trabajo que ayudan al desahogo expedito de las revisiones realizadas por la autoridad fiscal, automatización en el procesamiento y validación de información, reduciendo el tiempo requerido para concluir las auditorías y resolver devoluciones; creando oportunidades de mejora en los controles operativos, financieros, modelos de riesgos fiscales de los contribuyentes.

La autoridad fiscal, de acuerdo con el análisis de la información fiscal electrónica enviada por los contribuyentes, determina que hay dos figuras relevantes en la evasión de impuestos, en donde expone por primera vez el concepto de Operaciones Simuladas, con dos vertientes principales, las Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas (EFOS) y las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS), establece que cuando el contribuyente caiga en este supuesto,

la autoridad fiscal le notificará que se encuentra 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 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.

La resolución ante el requerimiento de información por parte de la autoridad fiscal como medio de comprobación y desvirtuar el planteamiento anterior, los contribuyentes apegados a las facultades de la autoridad, se resume en tres puntos:

- Se ejerzan las facultades de comprobación
- Se ejerzan facultades de comprobación en los casos de terceros relacionados (compulsas).
- Se solicite o tramite una devolución o compensación.

“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.”

Los procesos de revisión de la autoridad fiscal en relación a la información recibida de los contribuyentes lo lleva a un cambio en la emisión de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet cuya versión vigente era la 3.2, incorporando radicalmente la implementación de la versión 3.3 que a diferencia de la versión anterior, estandarizó información a través de los catálogos, disponibilidad de la validación del contenido del CFDI a todos los usuarios, con el único objetivo de elevar la calidad de información que recibe el SAT.

CAPÍTULO 1

Disposiciones Generales

CAPÍTULO 1.- Disposiciones generales

1.1 Exposición de motivos

Antecedentes del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Una de las causas más dañinas y que más ha contribuido para agravar la recaudación fiscal, son los esquemas agresivos de evasión fiscal, por lo que deben eliminarse o corregirse los motivos que los originan, a través de instrumentos eficaces que permitan combatir frontalmente el referido fenómeno. Un ejemplo que ilustra la evolución y sofisticación en la forma en que los contribuyentes disminuyen o evaden el pago de sus obligaciones fiscales, es el derivado de la disminución indebida de pérdidas fiscales, así como la adquisición o compra de comprobantes fiscales. Inicialmente este esquema consistía en usar comprobantes apócrifos, con la finalidad de deducir y acreditar las cantidades amparadas en los mismos, sin haber pagado las cantidades que se reflejaban en ellos.

En estas operaciones el adquirente del comprobante fiscal generalmente recibe directamente o a través de interpósita persona la devolución de la erogación inicialmente facturada menos el cobro de las comisiones pactadas por el traficante de comprobantes fiscales. Con esta devolución se cierra el círculo del tráfico de comprobantes, en el cual el adquirente logra su objetivo de deducir y/o acreditar un impuesto, por el cual en realidad erogó una cantidad mucho menor sin haber recibido los bienes o la prestación de servicios, erosionando con ello la base del impuesto correspondiente en perjuicio del fisco federal, a su vez los traficantes de comprobantes fiscales obtienen una utilidad por expedir dichos comprobantes.

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

Derivado del análisis de la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros de los ejercicios fiscales de 2008 a 2012, el SAT identificó al menos 316 facturadores que realizaron operaciones por \$105,369 millones de pesos, con más de 12 mil contribuyentes que utilizan indebidamente estas facturas que amparan operaciones simuladas o inexistentes, sólo por lo que se refiere al impuesto al valor agregado; nótese que en estas estrategias irregulares no sólo actúan de mala fe quienes expiden y ofertan facturas por bienes o servicios inexistentes, sino que también lo hacen aquellos contribuyentes que pagan un precio o “comisión” por una factura que, reuniendo todos los requisitos de los comprobantes fiscales, ampara un servicio que no se prestó o un bien que no se adquirió, con la única finalidad de erosionar o suprimir la carga tributaria.

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

Conforme a la propuesta, la autoridad fiscal procederá a notificar en el buzón tributario del emisor de facturas, y a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación a las empresas o sociedades que presenten el padrón de comportamiento arriba indicado, otorgándoles la garantía de audiencia para que manifiesten lo que a su derecho convenga. Hecho lo anterior, procede a la publicación de una lista, cuyo efecto es la presunción de que las operaciones amparadas por los comprobantes fiscales por ellos emitidos nunca existieron y, por tanto, tales comprobantes no deben producir efecto fiscal alguno.

Acto seguido, se abre un espacio para que los contribuyentes que hayan utilizado en su beneficio los comprobantes fiscales puedan autocorregirse o acreditar que la prestación del servicio o la adquisición de bienes en realidad aconteció, eliminando en su caso, la presunción de inexistencia de operaciones simuladas.

Ahora bien, si la autoridad fiscal, al ejercer sus facultades de comprobación, acredita que un contribuyente persistió en la utilización de comprobantes que simulan actos u operaciones, entonces procederá a recalcular el pago de contribuciones, sin tomar en cuenta dichos comprobantes y, en su caso, a liquidar las diferencias que procedan más el concepto de actualización, recargos y multas. Desde luego, igualmente procedería por la vía penal correspondiente en virtud de la simulación de las conductas que se actualizan.

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

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

Por otra parte, en la Ley del Impuesto sobre la Renta en el Título II, Capítulo V, De las Pérdidas, establece en sus artículos 57 y 58 la forma en que el contribuyente puede disminuirlas derivadas de este infortunio económico.

En el artículo 57 de dicho ordenamiento legal, se establece que la pérdida se obtendrá cuando los ingresos acumulables son menores que las deducciones autorizadas en un mismo ejercicio, destacándose las siguientes características:

- Se podrá disminuir dentro de los diez años siguientes al ejercicio fiscal en que ocurrió, hasta agotarlas.
- Pérdida del derecho a su deducción en ejercicios posteriores, hasta por la cantidad que pudo haber sido deducida.
- Se pueden actualizar año con año.
- La regla general establece que el derecho a deducir pérdidas no puede ser transmitido a otro contribuyente, ni como consecuencia de fusión.

En este último inciso, en el séptimo párrafo del artículo referido, se establece la prohibición para su “transmisión” en los casos de escisión:

“Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de utilidades fiscales, se deberán dividir entre las sociedades escidente y las escindidas, en la proporción en que se divida la suma del valor total de los inventarios y de las cuentas por cobrar o de los activos fijos, excluyendo las inversiones de bienes inmuebles no afectos a la actividad preponderante”.¹

Por su parte, el artículo 58 de la misma ley, establece las reglas para la amortización de pérdidas fiscales en casos de fusión, aclarando que ésta solo se puede presentar en caso de que la empresa perdedora sea la fusionante, a fin de no transmitir la pérdida, y aclarando que la pérdida sólo será aprovechable por la persona moral en la explotación del mismo giro que las generó.

Lo que pretende limitar esta regla es el aprovechar pérdidas generadas en operaciones que pueden no ser consecuencia natural de la operación de un negocio.

“[...] Se considera que existe cambio de socios o accionistas que posean el control de una sociedad, cuando cambian los tenedores, directa o indirectamente, de más del cincuenta por ciento de las acciones o partes sociales con derecho a voto de la sociedad de que se trate, en uno o más actos realizados dentro de un periodo de tres años. Lo dispuesto en este párrafo no aplica en los casos en que el cambio de socios o accionistas se presente como consecuencia de herencia, donación, o con motivo de una reestructura corporativa, fusión o escisión de sociedades que no se consideren enajenación en los términos del Código Fiscal

¹ Séptimo párrafo Art. 57 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Última Reforma DOF 08-12-2020

de la Federación, siempre que en el caso de la reestructura, fusión o escisión los socios o accionistas directos o indirectos que mantenían el control previo a dichos actos, lo mantengan con posteridad a los mismos. En el caso de fusión, deberá estarse a lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo. Para estos efectos, no se incluirán las acciones colocadas entre el gran público inversionista.”²

Estas limitantes no serán aplicables en caso de que la estructura accionaria se modifique como consecuencia de lo descrito en el párrafo anterior, en los términos de conformidad al 14-B del Código Fiscal de la Federación.

Debe tenerse en cuenta que, adicionalmente la ley establece la obligación de llevar sus registros contables con el control de las pérdidas fiscales y los nuevos giros.

La transmisión del derecho a disminuir pérdidas fiscales está prohibida por el artículo 57, párrafo sexto de la Ley, por lo que este nuevo precepto no establece una “nueva prohibición”. Asimismo, el artículo 69-B Bis del C.F.F. no establece que se considerará que una reestructura que hubiere traído por efecto la disminución de una pérdida será indebida; sino que establece una nueva facultad a las autoridades fiscales para que puedan presumir que una operación tuvo como consecuencia “una transmisión indebida de pérdidas”. Esta presunción admite prueba en contrario, por lo que el contribuyente tiene en sus manos la posibilidad de demostrar que no se encuentra en presencia de una transmisión indebida de pérdidas.

La facultad enunciada en el referido artículo 69-Bis del C.F.F. podrá ser ejercida por las autoridades al fiscalizar ejercicios anteriores, sin que ello implique una indebida aplicación retroactiva de la ley en perjuicio del contribuyente, que pudiere llegarse a estimar inconstitucional. Por otro lado, la “y” en la última parte del primer párrafo del artículo 69-B Bis implica que se requiere que, además de que se hubiere realizado una reestructura, como consecuencia de ella, la empresa generadora de la pérdida deje de formar parte de un grupo corporativo en términos de lo regulado por la ley.

² Tercer párrafo Art. 58 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Última Reforma DOF 08-12-2020

Los supuestos establecidos hacen referencia a la empresa que originó las pérdidas previas a la “transmisión”, aun cuando las consecuencias del ejercicio de estas presunciones impactan a la sociedad que aprovecha la pérdida una vez realizada la reestructura.

El procedimiento de presunción lleva a la publicación en el Diario Oficial de la Federación y en el portal del Servicio de Administración Tributaria, los nombres de quien no hubiere desvirtuado los hechos imputados, situación que no se encuentra justificada pues no hay razón para “exponer” al contribuyente ante la sociedad, lo que pudiere considerarse “infamante” en términos de lo dispuesto por el artículo 22 Constitucional.

1.1.2 Descripción de la iniciativa de ley

La iniciativa aprobada y publicada el día 25 de junio del año 2018 en el Diario Oficial de la Federación, decreto porque el que se reforman adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, por el cual se adicionó el procedimiento establecido en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, con la finalidad de investigar, neutralizar, y sancionar esquemas, que tienen como único fin erosionar la base gravable, mediante el uso de comprobantes fiscales que amparan operaciones sospechosas, irregulares, e incluso inexistentes.

Se menciona en la iniciativa en estudio que los resultados obtenidos por las autoridades tributarias indican que se han disminuido las malas prácticas por parte de los contribuyentes, y que si bien, se ha ido cumpliendo el objetivo para el cual fue diseñado, es necesario revestir la medida con mayor certeza jurídica, pues dicho procedimiento constituye un mecanismo eficaz que coadyuva con las autoridades fiscales al tener un mayor control sobre las operaciones en que se sustentan los comprobantes fiscales de los contribuyentes.

Señala la iniciativa que dicho procedimiento ha sido eficaz y relevante en el combate e inhibición de esquemas indebidos de deducciones y acreditamientos de impuestos, también es cierto que ha sido objeto de diversas interpretaciones por parte de los contribuyentes con la finalidad de no ubicarse en los supuestos que prevé, o bien, alegar que el procedimiento no se encuentra apegado a derecho, cuestionando primordialmente la falta de un plazo cierto y, en consecuencia, sustraerse del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, por lo que resulta necesario, dar mayor claridad al procedimiento, haciendo una reestructura al texto integral de ley, incorporando la facultad de la autoridad de poder requerir información adicional al contribuyente, definiendo los plazos para su entrega y para valoración de las pruebas, así como para emitir y notificar la resolución definitiva, las consecuencias jurídicas en caso de cumplimiento, fortaleciendo la seguridad jurídica del contribuyente y privilegiándola sobre los procedimientos, plazos, formalismos de la relación tributaria.

Por lo anterior, con la finalidad de que los contribuyentes cuenten con un plazo suficiente para desvirtuar los hechos que estipula la autoridad, la iniciativa propone establecer la posibilidad de que los contribuyentes soliciten una prórroga de cinco días, dentro del plazo de quince días que establece el actual artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, para manifestar lo que a su derecho convenga y presentar las pruebas respectivas. Con esta medida se permite a los contribuyentes contar con mayor tiempo para ejercer de manera más efectiva su derecho de audiencia.

Por otra parte, en la iniciativa se propone establecer la facultad de la autoridad fiscal para requerir más información y documentación, con lo que el contribuyente durante el procedimiento cuenta con un plazo de diez días para atender dicho requerimiento. En análisis de la iniciativa esta medida permitirá a la autoridad fiscal quedarse con la documentación e información que estime necesaria para emitir una resolución exhaustiva y apegada a la realidad de los hechos, salvaguardando los derechos fundamentales de audiencia, legalidad y seguridad jurídica de los contribuyentes.

Asimismo, indica la iniciativa que considerando que los ajustes que se proponen inciden sobre los plazos, así como la información y documentación que pueden aportar los contribuyentes para desvirtuar los hechos, resulta necesario ampliar y consolidar el plazo que tiene la autoridad para valorar las pruebas aportadas por el contribuyente y notificar la resolución correspondiente. Por lo anterior, se propone establecer de manera expresa un plazo cierto y suficiente de cincuenta días para que la autoridad valore la información y documentación que aporten los contribuyentes, emita y notifique la resolución al particular, lo que redundará en seguridad jurídica para el contribuyente.

El referido plazo mencionado en la iniciativa es de cincuenta días, la justificación en principio refiere a las formalidades que tiene la autoridad para realizar la notificación de la presunción respectiva a través del buzón tributario, de conformidad con lo previsto en el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación. Por otra parte, dicho plazo se justifica a partir de la obligación que tiene la autoridad fiscal de analizar y valorar adecuada y suficientemente las pruebas y argumentos presentados por los contribuyentes para acreditar la realización de la actividad amparada en los comprobantes fiscales materia del procedimiento, lo cual requiere un plazo razonable, a fin de que la resolución que se emita se encuentre debidamente fundada y motivada.

En esa tesitura, la iniciativa en análisis señala que la modificación que se propone atiende a la necesidad de otorgar mayor certeza al contribuyente sujeto a dicho procedimiento y mantener el respeto a sus derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica, es decir, que la norma sea clara y precisa para los contribuyentes, con el propósito de que no se requiera la interpretación de un órgano jurisdiccional.

Igualmente, en la iniciativa se plantea que no obstante que la referida atribución se encuentra subsumida en el plazo de caducidad de las facultades de la autoridad, el establecimiento de un plazo único consolidado para que la autoridad fiscal valore la

documentación e información aportada por el contribuyente, permita notificar la resolución que ponga fin al procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, no sólo acota la actuación de la autoridad fiscal, sino también garantiza el tiempo de resolución al procedimiento de presunción de operaciones sospechosas, irregulares e incluso inexistentes.

Finalmente, se considera necesario establecer la obligación para que la autoridad fiscal publique trimestralmente en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, un listado de aquellos contribuyentes que lograron desvirtuar los hechos que se les imputaron o que mediante resolución o sentencia firmes, emitidas por la autoridad competente, se haya dejado sin efectos la resolución que dio fin al procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, con esto se dota de mayor certeza a los contribuyentes, de un proceso transparente para las empresas que presuntamente facturan operaciones simuladas, a efecto de instaurar los derechos de éstos.

Al respecto, la iniciativa sujeta a dictamen menciona que con esta medida se busca coadyuvar en el combate a la evasión y elusión fiscales, dotando a la autoridad de mejores herramientas sin menoscabo de la salvaguarda de los derechos del contribuyente y, conforme las experiencias obtenidas, fortalecer la seguridad jurídica de la que se debe proveer al contribuyente en todo procedimiento.

1.2 Actividades presuntas de inexistencia de operaciones

Derivado de la información procesada por el Servicio de Administración Tributaria se han podido identificar una serie de patrones que generalmente están presentes en los contribuyentes que realizan el tráfico de comprobantes fiscales, como son:

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

Aunado a lo anterior y de acuerdo con lo estipulado en el artículo 69-B Bis del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal podrá presumir que se efectuó la transmisión indebida de las pérdidas fiscales, cuando del análisis de la información

con que cuenta en sus bases de datos, identifique que el contribuyente que tenga derecho a la disminución de esas pérdidas fiscales fue parte de una reestructuración, escisión o fusión de sociedades, o bien, de un cambio de accionistas y, como consecuencia de ello, dicho contribuyente deje de formar parte del grupo al que perteneció.

La presunción señalada en el párrafo anterior podrá llevarse a cabo por la autoridad, siempre que advierta que el contribuyente que obtuvo o declaró pérdidas fiscales, haya actualizado cualquiera de los siguientes supuestos:

- Obtenga pérdidas fiscales en alguno de los tres ejercicios fiscales siguientes al de su constitución en un monto mayor al de sus activos y que más de la mitad de sus deducciones derivaron de operaciones realizadas con partes relacionadas.
- Obtenga pérdidas fiscales con posterioridad a los tres ejercicios fiscales declarados siguientes al de su constitución, derivadas de que más de la mitad de sus deducciones son resultado de operaciones entre partes relacionadas y las mismas se hubieren incrementado en más de un 50 por ciento respecto de las incurridas en el ejercicio inmediato anterior.
- Disminuya en más del 50 por ciento su capacidad material para llevar a cabo su actividad preponderante, en ejercicios posteriores a aquél en el que declaró la pérdida fiscal, como consecuencia de la transmisión de la totalidad o parte de sus activos a través de reestructuración, escisión o fusión de sociedades, o porque dichos activos se hubieren enajenado a partes relacionadas.
- Obtenga pérdidas fiscales y se advierta la existencia de enajenación de bienes en la que se involucre la segregación de los derechos sobre su propiedad sin considerar dicha segregación al determinar el costo comprobado de adquisición.
- Obtenga pérdidas fiscales y se advierta la modificación en el tratamiento de la deducción de inversiones previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, antes de que se haya realizado al menos el 50 por ciento de la deducción.

- Obtenga pérdidas fiscales y se adviertan deducciones cuya contraprestación esté amparada con la suscripción de títulos de crédito y la obligación adquirida se extinga mediante una forma de pago distinta a las previstas para efectos de las deducciones en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

1.2.1. Entidades Facturadoras Operaciones Simuladas (EFOS)

El primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal Federación vigente, dispone de manera literal lo siguiente:

“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.”

Derivado de la entrada en vigor de la disposición antes señalada, se han detectado una cantidad importante de contribuyentes que presumiblemente no llevaron a cabo las operaciones consignadas en los **comprobantes emitidos**, de los cuáles un porcentaje representativo ya fue considerado como definitivo, una mínima cantidad pudo desvirtuar dicha presunción y la mayoría aún se encuentra pendiente de definir su situación, todo lo anterior de conformidad con las publicaciones efectuadas por el Servicio de Administración Tributaria en el Diario Oficial de la Federación. Los efectos que pueden tener quienes realizan operaciones con contribuyentes que presuntamente realizan operaciones inexistentes son que las erogaciones efectuadas sean consideradas como deducciones improcedentes al igual que los impuestos que se acreditan, además podría ser señalado como un delito fiscal, en el cual la autoridad fiscal expone los elementos con los que puede presumir que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes apócrifos, surgen dos conceptos principales, el acto jurídico inexistente y la simulación de actos, los que el Código Civil Federal distingue de la siguiente manera:

Simulación de actos

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

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

Acto Jurídico Inexistente

“Artículo 2224.- El acto jurídico inexistente por la falta de consentimiento o de objeto que pueda ser materia de él, no producirá efecto legal alguno. No es susceptible de valer por confirmación, ni por prescripción; su inexistencia puede invocarse por todo interesado.”

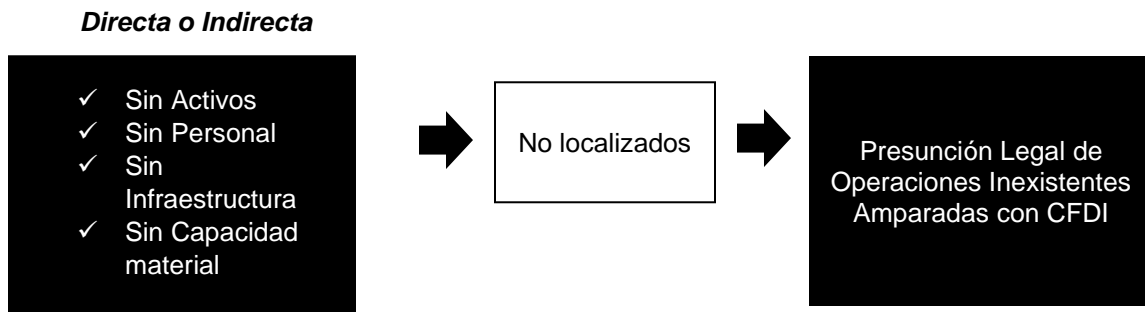
“Artículo 2225.- La ilicitud en el objeto, en el fin o en la condición del acto produce su nulidad, ya absoluta, ya relativa, según lo disponga la ley.”

Como se desprende de la metodología que se describió, las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria asocian las figuras de “**inexistencia**”, “**simulación absoluta**” y de “**simulación relativa**” de actos jurídicos, las características normativas que las integran cumplen con el objeto de lograr un solo resultado: el declarar la plena ineficacia fiscal de las operaciones que el contribuyente registró en su contabilidad como deducciones y/o acreditamientos. Ante ese escenario, es conveniente realizar un análisis de ambas figuras jurídicas a fin de identificar sus similitudes y diferencias, ello nos permitirá clarificar si la autoridad fiscal las está implementando adecuadamente, es decir, si su actuar se ajusta al marco normativo en el que se encuentran insertas.

A la luz de lo anterior, la norma jurídica le concede a la autoridad hacendaria la facultad de presumir la inexistencia de ciertas operaciones amparadas en comprobantes fiscales, facilitándole con ello su labor diaria de fiscalizadora al relevarla de la obligación natural que tiene de comprobar y demostrar mediante bases ciertas el hecho afirmado, es decir, el tener que demostrar que tal o cual operación declarada por un contribuyente es inexistente o simulada. Como toda

presunción legal, la prevista en este primer párrafo del artículo 69-B en estudio, no libera totalmente a la autoridad de la necesidad de comprobar algún elemento o hecho base previo a la aplicación de la presunción. Siendo en este caso indispensable que la autoridad acredite plenamente que detectó que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien que se encuentra no localizado, para encontrarse en la posibilidad legal de presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

Esquema de elementos de presunción de inexistencia de operaciones 69-B CFF (EFOS)



La autoridad hacendaria a la vista de lo dispuesto tanto por el segundo párrafo del propio artículo 69-B en cuestión, ha estado emitiendo oficios particulares a los contribuyentes ubicados en este supuesto jurídico, indicándoles con precisión y detalle, las operaciones que fueron detectadas, que número de comprobante fiscal es el que las contiene, con qué cliente o clientes, realizó cada una de esas operaciones detectadas, en qué fecha y por qué montos las realizó, así como los elementos materiales y de comprobación que le llevaron a afirmar que los mismos fueron emitidos sin contar con los elementos que expone la autoridad fiscal , y con los que se presume el contribuyente cae en el supuesto expuesto, que amparan precisamente esos comprobantes.

Situación que se ve claramente reflejada en las listas definitivas publicadas en la página del Servicio de Administración Tributaria, mismas que detallan por cada uno

de los contribuyentes ahí enlistados, cuál fue el número y la fecha del oficio individual de presunción, así como por qué medio le fue notificado de manera directa al contribuyente y cuando surtió efectos la misma. Lo que nos lleva a concluir de primera instancia que la autoridad sí se refiere en concreto a ciertas operaciones detectadas y amparadas en ciertos comprobantes fiscales, por lo que de inmediato rechazo la idea de que la presunción prevista en el párrafo primero se refiera a la inexistencia de la totalidad de las operaciones realizadas por las presuntas Empresas Factoradoras de Operaciones Simuladas en cualquier época, momento o cliente.

1.2.2. Entidades que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS)

Son aquellas empresas **receptoras** de comprobantes fiscales, con los cuales pretenden dar efectos fiscales a los mismos y comprobar supuestas operaciones realizadas. Las principales características que se deben considerar cuando se presume que se está en presencia de Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS) son las siguientes:

- Presentan signos evidentes de actividad económica.
- Cuentan con instalaciones, empleados, maquinaria, equipo e inventarios.
- Sus proveedores reúnen las características de las Empresas de Facturan Operaciones Simuladas (EFOS).
- Normalmente se encuentran al corriente en el cumplimiento formal de sus obligaciones fiscales.
- Deduce cantidades injustificadas de intangibles (servicios personales, nóminas, asesorías, etc.), intangibles o solicita devoluciones de IVA.
- Reciben en cuentas bancarias no engranadas en la contabilidad o en las cuentas bancarias abiertas a nombre de terceros relacionados.
- El reintegro de lo que pago por sus supuestos bienes y/o servicios recibidos, en un importe menor a lo que erogó (entre un 5% y 16%), toda vez, que las Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS), reintegran lo recibido menos la comisión por simular la operación.

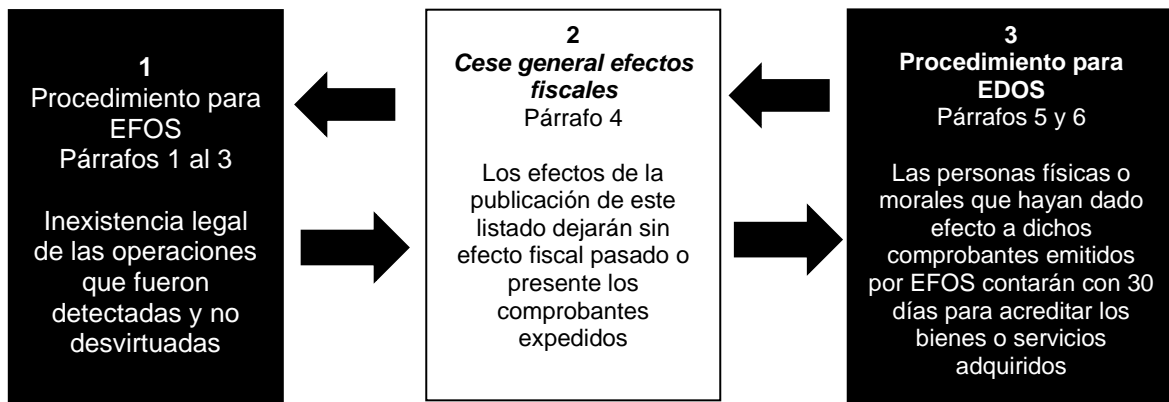
Analizando la aplicación práctica y alcance de la carga probatoria de las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS), en cuanto al contenido del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, prevé un procedimiento por medio del cual si un contribuyente contrata a un proveedor que, en última instancia, es publicado en el Diario Oficial de la Federación como una Empresa que Factura Operaciones Simuladas (EFOS), resulta que los comprobantes fiscales quedan sin efecto fiscal alguno, es decir, las erogaciones realizadas no son deducibles para Impuesto Sobre la Renta ni el impuesto trasladado es acreditable en los términos de la ley del Impuesto al Valor Agregado o la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, con efectos retroactivos de 5 años.

El quinto párrafo del citado artículo, señala que las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado, tendrán que acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los comprobantes fiscales, respecto de una operación que haya sido detectada, imputada y no desvirtuada, pues se insiste en este último caso dicha operación ha sido legalmente declarada como inexistente bajo el procedimiento contemplado en los anteriores cuatro párrafos del artículo 69-B del C.F.F. Luego entonces, si la operación específica y concreta de un contribuyente que caiga en este supuesto fue declarada legalmente como inexistente, resulta indispensable que éste tuviera que ser sujeto a un procedimiento de fiscalización, en este caso, debe prevalecer en estricto sentido jurídico, respeta en la mayor medida los aspectos básicos de constitucionalidad. Una vez ocurrido lo anterior, las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS), cuentan, en principio, con un plazo de treinta días para demostrar la materialidad de sus operaciones, es decir, la efectiva prestación del servicio recibido, la adquisición correspondiente de bienes o la configuración de una autocorrección.

Desde la entrada en vigor del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación en 2014 se han publicado en el Diario Oficial de la Federación más de 5,000 EFOS, situación que implica la existencia de más de 300,000 EDOS con cálculos

cuantiosos de posibles autocorrecciones, determinación de créditos fiscales y auditorías. Por esa razón, la recomendación sobre la carga probatoria debe comenzar de forma preventiva y tener los filtros adecuados para la contratación de proveedores de bienes y servicios, por medio del conocimiento de estos sobre sus activos, personal, infraestructura y capacidad directa o indirecta para realizar sus operaciones, así como el resguardo de información y documentación que hagan pruebas fidedignas de la prestación de servicios o adquisición de bienes.

Esquema de elementos de presunción de inexistencia de operaciones 69-B CFF (EDOS)



1.3. Operaciones simuladas

Las relaciones de negocios demandan agilidad, dinamismo y flexibilidad, más aún con las transformaciones que sufren en la era de la economía digital, donde la innovación y los modelos disruptivos presentan retos y ofrecen formas no tradicionales de hacer negocios, sin embargo, la legislación fiscal exige algunos requisitos que demuestren la materialidad de las operaciones que, de no cumplirse, presumirá que se han simulado. Ambos extremos, negocios ágiles y cumplimiento fiscal, se deben tomar en cuenta en el adecuado desarrollo de las actividades empresariales.

El procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, no constituye una facultad de comprobación de las autoridades fiscales, sino un mecanismo de control para que dichas autoridades implementen acciones para aquellos contribuyentes que emiten comprobantes fiscales falsos en su contenido, así como para quienes las utilicen dándoles efectos fiscales, además de determinar créditos fiscales y equiparar las operaciones simuladas a delitos fiscales, según sea el caso.

Con el procedimiento en cuestión, se ha logrado abatir en gran magnitud las malas prácticas, sin embargo, ante la persistencia de algunos contribuyentes en la emisión de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes o simuladas, ha sido necesario no sólo la implementación de mecanismos que ayuden a identificar y corregir este tipo de acciones, sino de nuevas medidas de carácter penal, como lo es la reforma del artículo 113-Bis del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 8 de noviembre del 2019, a través del cual se estableció una sanción para aquellas personas que por sí mismas o por interpósita persona, expidan, enajenen, compren o adquieran comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes o simuladas; así como de medidas administrativas incluidas en la reforma fiscal de 2020, como lo es la adición del artículo 17-H Bis, fracciones IV y V del Código Fiscal de la Federación, en la que respectivamente se señalan como causal de restricción temporal del Certificado de Sello Digital cuando la autoridad fiscal detecte que el contribuyente emisor de comprobantes fiscales no desvirtuó la presunción de la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes y, por tanto, se encuentra definitivamente en dicha situación; o bien, cuando un contribuyente receptor de dicho comprobante transcurrido el plazo de treinta días de la publicación del listado definitivo no acredite la efectiva adquisición de los bienes o recepción de los servicios, ni corrija su situación fiscal.

Ante las consecuencias jurídicas que los pagadores de impuestos pueden padecer al ubicarse definitivamente en los supuestos previstos en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, como lo es la restricción temporal del Certificado de Sello Digital, es importante que conozcan con precisión las causas y motivos por las cuales, la autoridad fiscal presume la inexistencia de operaciones amparadas en los CFDI's, así como los procedimientos que deben seguir para aportar documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos y acreditar la materialidad de las operaciones; resultando también de gran interés que el contribuyente tenga conocimiento del caudal de documentos que debe conservar para que ante una eventual situación relacionado con el tema en cuestión, pueda exhibir ante la autoridad fiscal para desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones.

No debe pasarse desapercibido, que para desvirtuar los hechos que determinaron la presunción de operaciones inexistentes o simuladas, o bien para acreditar que efectivamente se adquirieron los bienes o se recibieron los servicios que amparan los comprobantes fiscales, la autoridad fiscal ha emitido reglas de carácter general que otorgan al contribuyente facilidades administrativas, tal es el caso de lo previsto en las reglas 1.4. y 1.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente en 2020 y en el Anexo 1 A de la citada Resolución.

Es aquí donde el cumplimiento fiscal es preventivo y estratégico, los negocios deben fluir y seguir su curso, pero cuidando dejar evidencias de su realidad, es decir, de cómo se llevaron a cabo (materialidad), cómo la operación es congruente con el modelo de negocio (razón de negocio), y los beneficios que las partes obtuvieron al llevar a cabo la operación (sustancia económica). Estos extremos son los que se deben cuidar a través de los contratos adecuados, documentación soporte, controles de inventarios, incluso material fotográfico a través del cual, si un proveedor de cualquier empresa es publicado en estos listados, se pueda demostrar que no se han simulado operaciones.

Ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) se han planteado varios argumentos de defensa, relacionados con los derechos de audiencia, debido proceso, presunción de inocencia, entre otros. Sin embargo, en todos los casos ha fallado en el sentido de que no son violados estos derechos por las autoridades fiscales, cuando llevan a cabo el procedimiento establecido por el artículo 69-B y 69-B Bis. En todos estos momentos, el tema estratégico de la defensa será las pruebas; tanto aquellas con las que cuente el contribuyente para demostrar la materialidad de las operaciones, como con las que cuente la autoridad para demostrar las bases de la presunción de inexistencia de las operaciones.

“El cumplimiento fiscal en el mundo contemporáneo de negocios es preventivo y estratégico, una adecuada defensa depende de contar con las pruebas adecuadas y dichas pruebas dependen de los procedimientos, el soporte y la cultura de prevención en el cumplimiento fiscal. Por ello el acompañamiento y la adecuada asesoría en la materia, es indispensable para prevenir y mitigar riesgos.”³

Efectos del segundo párrafo del artículo 69-B del CFF precisa lo siguiente:

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. En el mismo tenor de ideas, la regla 1.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal regula:

³ Domingo Ruiz López Licenciado en Derecho, Maestro en Fiscal y Doctor en Materia Fiscal por la Universidad Autónoma de Durango

“Para los efectos del artículo 69-B, segundo párrafo del CFF, respecto de la notificación por buzón tributario, cuando las autoridades fiscales presuman la inexistencia o simulación de operaciones amparadas en comprobantes fiscales emitidos por los contribuyentes, notificarán un oficio individual mediante el cual se informará a cada contribuyente que se encuentre en dicha situación. Asimismo, la autoridad fiscal emitirá los oficios que contengan la relación de los contribuyentes que presuntamente se ubicaron en los supuestos previstos en el artículo 69-B, primer párrafo del CFF, a fin de que sean notificados a través de la página de Internet del SAT y en el DOF, de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del citado artículo. Los contribuyentes podrán presentar dentro de los quince días contados a partir de la última de las notificaciones a que se refiere el artículo 69-B, segundo párrafo del CFF, escrito libre ante la autoridad que suscribió el oficio individual a que se refiere el primer párrafo de esta regla, con el cual manifiesten lo que a su derecho convenga y aporten la documentación e información que consideren pertinente para desvirtuar los hechos notificados, observando lo que para tal efecto dispone la ficha de trámite 156/CFF “Información y documentación que deberá contener el escrito con el cual se desvirtúe la presunción del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación”, contenida en el Anexo 1-A

Como claramente podrá advertirse, ambas normas le imponen a la autoridad hacendaria la obligación jurídica de notificarle al presunto EFOS una resolución individual que cumpla con los parámetros de fundamentación y motivación a que se refiere el numeral 38 del Código Fiscal de la Federación, dándole a conocer los pormenores y los hechos que le llevaron a dicha autoridad a considerar la presunta inexistencia de alguna de sus operaciones celebradas con determinados clientes.

Interpretando los puntos anteriores, se expone el siguiente ejemplo:

Un contribuyente al que denominaremos “Alpha” y que se dedica preponderantemente a la prestación de servicios de reparación de equipos de cómputo y que a lo largo de su vida económica, tan solo realizó diez operaciones, con tan solo cuatro clientes distintos, a los que denominaremos “Kappa”, “Gama”, “Delta”, y “Omega” respectivamente; es el caso que con el cliente “Kappa” solo celebró cuatro operaciones, emitiéndole en consecuencia los comprobantes fiscales 01, 02, 03 y 04, bajo el concepto de reparación de equipos de cómputo.

Con los clientes “Gama” y “Delta” realizó con cada uno de ellos dos operaciones por el mismo concepto, emitiendo los comprobantes 05 y 06, así como 07 y 08 respectivamente. Finalmente, con el cliente “Omega” emitió los otros dos comprobantes restantes, es decir, los números 09 y 10, pero a diferencia de los casos anteriores, el concepto estipulado en éstos últimos dos comprobantes era el de preparación de comida para banquetes, por hablar de un concepto totalmente distinto al anterior.

De esta forma el contribuyente “Alpha” realizó diez operaciones bajo dos conceptos diferenciados (reparación de equipos de cómputo y preparación de comida para banquetes) habiendo emitido por consecuencia diez comprobantes fiscales distintos a cuatro clientes diversos. Para efectos de la prestación del servicio de reparación de equipos de cómputo el contribuyente “Alpha” siempre contó con los activos, personal, infraestructura, capacidad material y preparación suficiente para desempeñar dicha labor; sin embargo, en los que se refiere a la preparación de comida para banquetes, carecía de toda experiencia, activos o infraestructura para prestar el servicio, ello a pesar de que efectivamente si lo prestó.

Es el caso que la autoridad hacendaria, mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, para este caso, una visita domiciliaria, procede a revisar primero al cliente “Omega” y posteriormente vía compulsas al contribuyente “Alpha”, detectando que éste último carecía exclusivamente de los activos, el personal y en general de la infraestructura necesaria para prestar el servicio de preparación de comida para banquetes que había realizado con el cliente “Omega”; escenario por el cual, considera que se encuentra en la situación jurídica prevista por el citado primer párrafo del artículo 69-B del CFF, procediendo de inmediato a notificarle personalmente vía buzón tributario, el oficio individual a que se refiere el segundo párrafo del artículo en mención, en el cual le expone detalladamente los hechos por los cuales se le considera presuntamente un EFOS.

En este ejemplo, las operaciones realizadas con el cliente “Omega” consistentes con los comprobantes 09 y 10 por concepto de preparación de comida, fueron las que la autoridad hacendaria le detectó al contribuyente “Alpha” dentro de su revisión, comprobando que éste carecía de activos, personal e infraestructura para su prestación.

En consecuencia, dentro del plazo de 30 días que le concede el segundo párrafo del artículo 69-B del CFF, en el caso particular de este ejemplo, lo que tiene que demostrar el presunto EFOS para desvirtuar los hechos que se le imputan son la efectiva realización de las operaciones amparadas en los comprobantes 09 y 10 emitidas al cliente “Omega” por concepto de preparación de comida para banquetes, por haber sido esta la detectó la autoridad como carente de activos, personal e infraestructura necesaria para su realización y también la existencia de los activos, para la misma operación. Entonces, si sobre las operaciones detectadas, imputadas y sí desvirtuadas no puede haber una declaración legal de inexistencia, pero sí sobre otras que en el futuro así corresponda, es claro que durante todo el procedimiento aplicable a EFOS tanto el texto de la norma como la propia la autoridad se han venido referido siempre y de manera particular a ciertas operaciones, pero no a todas, pues si su imputación hubiera sido en términos absolutos, es decir, hubiera hecho la imputación presunta de la inexistencia sobre todas las operaciones realizadas por un contribuyente, al quedar aclaradas no habría la necesidad de reservarse el derecho de analizar otras, puesto que ya todas hubieran quedado demostradas como existentes; por el contrario, si las operaciones que específicamente fueron detectadas, imputadas y no observadas pueden considerarse legalmente como inexistentes, dicha situación no trasciende a las otras diversas operaciones que el mismo contribuyente EFOS haya realizado con otros clientes, por otros conceptos, en otras épocas y en distintos comprobantes fiscales, si estas no fueron detectadas, imputadas y por consecuencia no desvirtuadas.

La inexistencia de las operaciones es el hecho presumido, no el hecho base, siendo este último la carencia detectada de activos, personal, infraestructura o capacidad material para realizar dichas operaciones, por lo tanto, para poder desvirtuar los hechos imputados por la autoridad en el oficio individual, el presunto EFOS tendrá que combatir tanto el hecho base, como el hecho presumido en tanto que éste admite prueba en contrario. Si el particular logra demostrar que la afirmación de la autoridad en el sentido de que carece de activos, personal o infraestructura es falsa (hecho base); o bien, que pese a dicha carencia realizó efectivamente el servicio que se presume inexistente (hecho presunto), logrará desvirtuar la estimativa contenida en la norma. Lo anterior nos lleva a concluir que no es necesario que el presunto EFOS demuestre una a una la materialización de todas las operaciones que a lo largo de su vida económica haya realizado, sino que solo tiene que desvirtuar los hechos que específicamente se le imputan dentro del oficio particular.

Por su parte, el párrafo tercero del artículo 69-B del CFF nos habla de las consecuencias jurídicas de no haber desvirtuado los hechos que se les imputan al presunto EFOS, afirmando que en este caso se le publicará a través de un listado que se encuentra definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo del artículo. La autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará la pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en esa situación, en ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución. Nótese lo sistemático del procedimiento previsto en el artículo 69-B, pues se traduce en una concatenación de disposiciones, consecuencia una de la otra, engarzándose la primera parte del artículo (procedimiento de EFOS) con la segunda (Cese general de efectos de los comprobantes fiscales revisados), a través de la publicación del listado definitivo como puente entre ambos supuestos jurídicos.

¿Cómo operan los EFOS y EDOS?

La empresa que factura la operación simulada por lo general son empresas con *pérdidas fiscales ficticias* o que cuentan con más empresas detrás de ella por lo general utilizan los esquemas de *prestanombres*. El EFOS realiza factura de la operación simulada a cambio de una contraprestación que se define como *comisión*, mientras que el EDO transfiere los fondos para cubrir el pago de la factura y después de pasar una o más empresas, el monto transferido regresa a los socios o accionistas del EDOS menos la comisión correspondiente, es por lo que se le llama **esquema carrusel**.

El ejemplo representa una reducción de costos de 250,000 pesos para efectos de ISR un ahorro del 40%.

	Sin simulación	Simulando operaciones
Ingresos reales	10,000,000	10,000,000
Deducciones reales	8,000,000	8,000,000
Operaciones simuladas	0	1,000,000
Base para ISR	2,000,000	1,000,000
Tasa	30%	30%
Impuesto	600,000	300,000
Comisión por factura	0	50,000
Costo Total	600,000	350,000

Para efectos del Impuesto al Valor Agregado se suman al anterior resultado 160,000 pesos, lo que representa una evasión por un monto de total de \$410,000.

	Sin simulación	Simulando operaciones
Ingresos reales	10,000,000	10,000,000
IVA Traslado	1,600,000	1,600,000
Deducciones reales	8,000,000	8,000,000
IVA Acreditable	1,280,000	1,280,000
Operaciones simuladas	0	1,000,000
IVA Acreditable simulado	0	160,000
IVA por pagar	320,000	160,000

1.4. Requisitos de deducibilidad de las erogaciones

De acuerdo con el Artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta las deducciones autorizadas en el Título II de la L.I.S.R. deberán reunir los siguientes requisitos:

I. “Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración.”

II. “Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos de la Sección II de este Capítulo.”

III. “Estar amparadas con un comprobante fiscal y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México; cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito, de servicios, o los denominados monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.”

IV. “Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.”

V. “Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley y las demás disposiciones fiscales en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 76 de esta Ley.”

VI. “Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en el comprobante fiscal correspondiente. Asimismo, deberán cumplir con la obligación de retención y entero del impuesto al valor agregado que, en su caso, se establezca en la Ley de la materia.”

VII. “Que, en el caso de intereses por capitales tomados en préstamo, éstos se hayan invertido en los fines del negocio. Cuando el contribuyente otorgue préstamos a terceros, a

sus trabajadores o a sus funcionarios, o a sus socios o accionistas, sólo serán deducibles los intereses que se devenguen de capitales tomados en préstamos hasta por el monto de la tasa más baja de los intereses estipulados en los préstamos a terceros, a sus trabajadores o a sus socios o accionistas, en la porción del préstamo que se hubiera hecho a éstos y expida y entregue comprobante fiscal a quienes haya otorgado el préstamo; los cuales podrán utilizarse como constancia de recibo si en alguna de estas operaciones no se estipularan intereses, no procederá la deducción respecto al monto proporcional de los préstamos hechos a las personas citadas. Estas últimas limitaciones no rigen para instituciones de crédito, sociedades financieras de objeto múltiple reguladas u organizaciones auxiliares del crédito, en la realización de las operaciones propias de su objeto.”

VIII. “Que tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas, de los contribuyentes a que se refieren los artículos 72, 73, 74 y 196 de esta Ley, así como de aquéllos realizados a los contribuyentes a que hace referencia el último párrafo de la fracción I del artículo 17 de esta Ley y de los donativos, éstos sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate, se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, mediante transferencias electrónicas de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México; o en otros bienes que no sean títulos de crédito. Tratándose de pagos con cheque, se considerará efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. También se entiende que es efectivamente erogado cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.”

IX. “Que, tratándose de honorarios o gratificaciones a administradores, comisarios, directores, gerentes generales o miembros del consejo directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquiera otra índole, éstos se determinen, en cuanto a monto total y percepción mensual o por asistencia, afectando en la misma forma los resultados del contribuyente.”

X. “Que en los casos de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, se compruebe ante las autoridades fiscales que quien proporciona los conocimientos, cuenta con elementos técnicos propios para ello; que se preste en forma directa y no a través de terceros, excepto en los casos en que los pagos se hagan a residentes en México, y en el contrato respectivo se haya pactado que la prestación se efectuará por un tercero autorizado; y que no consista en la simple posibilidad de obtenerla, sino en servicios que efectivamente se lleven a cabo.”

XI. “Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores. Tratándose de vales de despensa otorgados a los trabajadores, serán deducibles siempre que su entrega se realice a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria.”

XII. “Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos que esta Ley señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos y siempre que, tratándose de seguros, durante la vigencia de la póliza no se otorguen préstamos a persona alguna, por parte de la aseguradora, con garantía de las sumas aseguradas, de las primas pagadas o de las reservas matemáticas.”

XIII. “Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.”

XIV. “Que, en el caso de adquisición de mercancías de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación. Se considerará como monto de dicha adquisición el que haya sido declarado con motivo de la importación.”

XV. “Que, en el caso de pérdidas por créditos incobrables, éstas se consideren realizadas en el mes en el que se consuma el plazo de prescripción, que corresponda, o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.”

XVI. “Que, tratándose de remuneraciones a empleados o a terceros, que estén condicionadas al cobro de los abonos en las enajenaciones a plazos o en los contratos de arrendamiento financiero en los que hayan intervenido, éstos se deduzcan en el ejercicio en el que dichos abonos o ingresos se cobren, siempre que se satisfagan los demás requisitos de esta Ley.”

XVII. “Que, tratándose de pagos efectuados a comisionistas y mediadores residentes en el extranjero, se cumpla con los requisitos de información y documentación que señale el Reglamento de esta Ley.”

XVIII. “Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley.”

Tratándose del comprobante fiscal a que se refiere el primer párrafo de la fracción III de este artículo, éste se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración. Respecto de la documentación comprobatoria de las retenciones y de los pagos a que se refieren las fracciones V y VI de este artículo, respectivamente, los mismos se realicen en los plazos que al efecto establecen las disposiciones fiscales, y la documentación comprobatoria se obtenga en dicha fecha. Tratándose de las declaraciones informativas a que se refieren los artículos 76 de esta Ley, y 32, fracciones V y VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, éstas se deberán presentar en los plazos que al efecto establece el citado artículo 76 y contar a partir de esa fecha con los comprobantes fiscales correspondientes. Además, la fecha de expedición de los comprobantes fiscales de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.”

XIX. “ Que tratándose de pagos efectuados por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado a trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho subsidio les correspondan a sus trabajadores y se dé cumplimiento a los requisitos a que se refieren los preceptos que lo regulan, salvo cuando no se esté obligado a ello en términos de las citadas disposiciones.”

XX. “Que el importe de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, en existencia, que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubiera perdido su valor, se deduzca de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra; siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el Reglamento de esta Ley.”

XXI. “Que tratándose de gastos que conforme a la Ley General de Sociedades Cooperativas se generen como parte del fondo de previsión social a que se refiere el artículo 58 de dicho ordenamiento y se otorguen a los socios cooperativistas, los mismos serán deducibles cuando se disponga de los recursos del fondo correspondiente, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:”

XXII. “Que el valor de los bienes que reciban los establecimientos permanentes ubicados en México, de contribuyentes residentes en el extranjero, de la oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, no podrá ser superior al valor en aduanas del bien de que se trate.”⁴

⁴ Ley del Impuesto Sobre la Renta

CAPÍTULO 2

Fundamentos Legales

CAPÍTULO 2.- FUNDAMENTOS LEGALES

2.1 Análisis del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

La interpretación de lo dispuesto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, no puede analizarse de manera aislada, aunque para su estudio y mejor entendimiento previamente se expusieron por separado los párrafos que lo componen debido a la complejidad y a las figuras que enuncia, la declaratoria general de cese de efectos de los comprobantes, así como el procedimiento de EFOS y posteriormente el de EDOS, de éste primer procedimiento del que se desprenden las consecuencias y trascendencias de los otros dos, de ahí que si el cuarto párrafo es leído en forma individual, estaríamos ubicando su contexto fuera del marco general del procedimiento al que pertenece, dándole una alcance equivocado.

La lógica sistémica interpretativa imperante en la conexión de los primeros cuatro párrafos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, (procedimiento de EFOS y declaratoria general de cese de efectos de los comprobantes), se entiende como sigue: Si un contribuyente emitió ciertos comprobantes fiscales 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 ampararon tales comprobantes, y no logra demostrar efectivamente su realización, se considerará que esas operaciones contenidas en esos comprobantes son legalmente inexistentes; por lo que el efecto general consecuente es que, esas operaciones contenidas en esos comprobantes fiscales expedidos por ese contribuyente en cuestión, no producen, ni produjeron efecto fiscal alguno, lo que resulta una total incongruencia literalmente, **todas** las operaciones contenidas en **cualquier** comprobante fiscal expedido **en cualquier tiempo** por el contribuyente EFOS, son invalidas para efectos del supuesto anterior, lo que remueve la independencia de si las operaciones contenidas en cada uno de esos comprobantes han sido consideradas o no legalmente inexistentes.

Las únicas operaciones que en su caso pueden considerarse definitivamente como inexistentes, son exclusivamente aquellas que fueron detectadas, sujetadas al procedimiento de EFOS y no desvirtuadas, ¿qué lógica impera en afirmar que el efecto general de la publicación de la lista definitiva, trasciende más allá de éstas únicas operaciones inexistentes?, bajo esta ilógica y aislada forma interpretativa, ¿basta que la autoridad hacendaria haya considerado legalmente inexistente una de todas las operaciones realizadas por un contribuyente, para que el resto de sus operaciones, contenidas en todos sus comprobantes fiscales, no produzcan efecto fiscal alguno? ¿Se aplica en este caso la lógica del “mata perros”? No existe un elemento adicional al de la interpretación aislada del cuarto párrafo para concluir lo antes señalado, aún más, ni aun realizando una interpretación literal de la norma se llega a esa ilógica conclusión, pues a simple vista podrá advertirse, que la disposición legal no habla de términos absolutos.

Desde qué connotación tiene entonces la acepción “con efectos generales” dentro del cuarto párrafo, si este no se traduce como el elemento habilitante para considerar que también las operaciones no detectadas y no vinculadas al procedimiento de EFOS son igualmente inexistentes, sobre el particular no podemos confundir las palabras “efectos generales” con los vocablos “generalidad o totalidad de operaciones”, pues al margen de que esta confusión de términos no tiene una interpretación lógica y sistemática, menos aún literal, lo cierto es que cuando el cuarto párrafo inicia diciendo que el efecto de la publicación es considerar con “efectos generales”, se encamina a determinar que bajo cualquier escenario, tanto las operaciones declaradas legalmente como inexistentes bajo el tenor de los tres párrafos precedentes, así como los comprobantes fiscales expedidos por estos conceptos, no pueden, ni deben producir efecto fiscal alguno, sea pasado, presente o futuro, ello por la simple lógica de haber sido considerados inexistentes, ello sin importar para qué contribución se le haya pretendido dar un efecto fiscal, siendo este el contexto de la generalidad de efectos y no otro, si queremos considerar que el procedimiento respeta los parámetros constitucionales de debido proceso y audiencia previa. Otros, quizá se formulen la interrogante de que, si bajo la teoría

expuesta, solo los comprobantes que amparan las operaciones consideradas legalmente como inexistentes son aquellas que en términos del cuarto párrafo no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, ¿qué objeto tiene que la Ley haya ordenado la publicación de una lista definitiva, si al final de cuentas, la autoridad sabe con precisión quien es el contribuyente (Cliente EDOS) que recibió el comprobante señalado, así como los efectos fiscales que en su caso pudo haberle dado a éste; luego entonces que objeto tiene la publicación del nombre o razón social de los EFOS? Desde este punto de vista, un primer objetivo que se persigue con la publicación tanto de las listas preventivas, como las definitivas es la difusión con fines inhibitorios de las acciones tomadas por las autoridades para el combate de prácticas defraudadoras y de tráfico de comprobantes. Así fue expresado en la exposición de motivos hecha por el presidente de la República al presentar su propuesta de reformas al Código Fiscal de la Federación para 2014, que a la letra dice:

“[...] Nótese que en estas estrategias irregulares no sólo actúan de mala fe quienes expiden y ofertan facturas por bienes o servicios inexistentes, sino que también lo hacen aquellos contribuyentes que pagan un precio o “comisión” por una factura que, reuniendo todos los requisitos formales, ampara un servicio que no se prestó o un bien que no se adquirió con la única finalidad de erosionar o suprimir la carga tributaria. Es por todo lo anterior que se propone la adición del artículo 69-B mediante un procedimiento dirigido a sancionar y neutralizar este esquema. La propuesta centra atención en los contribuyentes que realizan fraudes tributarios a través del tráfico de comprobantes fiscales, esto es a quienes los adquieren, venden o colocan y quienes de alguna manera se benefician de este tipo de actividad ilegal que tanto perjudica al fisco federal. [...] Es de vital relevancia tener en mente que esta propuesta no está enderezada contra los contribuyentes honestos y cumplidos; ni siquiera versa sobre la elusión legal que permite a los ciudadanos elegir, por economía de opción, el régimen fiscal más benigno. Por el contrario, estamos en presencia de una práctica totalmente defraudadora y carente de la más elemental ética ciudadana por todas las partes que intervienen en ella. Mantener impune esta práctica se traduce no sólo en un grave daño a las finanzas públicas y una afrenta a quienes sí cumplen con su deber constitucional de contribuir al gasto público, sino también consentir en un desafío al Estado y acrecentar la falta de cultura de la legalidad en nuestro país [...]”

Es claro que esta primera intención en cuanto a la publicación y difusión de los nombres y/o razones sociales de aquellos contribuyentes que la autoridad ha podido demostrar que expiden comprobantes amparando operaciones inexistentes, es con la intención de inhibir estas prácticas y a su vez combatir este esquema de tráfico de comprobantes y subsecuente aprovechamiento de efectos fiscales generados por estas operaciones inexistentes. Es más, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se pronunció en este sentido al considerar como improcedente la suspensión en el juicio de amparo respecto de los efectos y consecuencias de la aplicación del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, según se aprecia en la siguiente jurisprudencia:

“Época: Décima Época Registro: 2007347 Instancia: Segunda Sala Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Libro 10, septiembre de 2014, Tomo I Materia(s): Común Tesis: 2a./J. 88/2014 (10a.) Página: 858 SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA RESPECTO DE LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Resulta improcedente otorgar la suspensión en el juicio de amparo respecto de los efectos y las consecuencias de la aplicación del citado numeral, consistentes en el eventual dictado de una segunda resolución que establezca de manera definitiva la inexistencia de las operaciones celebradas por el contribuyente, para que no surtan efectos los comprobantes que amparan las operaciones ahí reflejadas, en términos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación; ello es así, porque constituye un acto futuro de realización incierta ya que, de acuerdo con el referido procedimiento, antes de que se publique la resolución que defina la situación del contribuyente respecto del cual -en un primer momento- se presumió la inexistencia de las operaciones respaldadas en los comprobantes fiscales (y obviamente, antes de que la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación emita un crédito fiscal), se prevé un plazo para que los interesados manifiesten lo que a su derecho convenga y aporten información y documentación para desvirtuar los hechos objeto de la presunción; lo cual implica que no existe certidumbre de su realización, porque ello dependerá de su conducta a fin de desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones atribuida por la autoridad fiscal.”

“Además, arribar a una posición contraria afectaría el interés social y contravendría disposiciones de orden público, acorde con los artículos 128, fracción II y 129, fracción III, de la Ley de Amparo, pues de concederse la medida cautelar se generaría la falsa creencia de

que el contribuyente investigado ya desvirtuó la presunción de inexistencia de las operaciones amparadas a través de los comprobantes fiscales, lo cual podría acarrear un daño a la colectividad, al desconocer la situación fiscal de los contribuyentes a quienes se atribuye la realización de este tipo de operaciones, aunado a que ocasionaría la imposibilidad -por los terceros relacionados- de acreditar la existencia de las operaciones amparadas en el documento fiscal, o bien, de corregir su situación fiscal. Por su parte, se permitiría la consumación o continuación de un ilícito o sus efectos, ya que los comprobantes expedidos por este tipo de contribuyentes aún estarían en el comercio, no obstante que tal conducta podría actualizar el delito de defraudación fiscal, conforme a los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación. Contradicción de tesis 77/2014. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito y el Décimo Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 18 de junio de 2014. Cinco votos de los ministros Sergio A. Valls Hernández, Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Luis María Aguilar Morales; votó con salvedad José Fernando Franco González Salas. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretario: Oscar Vázquez Moreno.”

El segundo propósito de la publicación identificadora de los EFOS en situación definitiva (más allá de que éstas últimas sean el punto de partida para la declaratoria del cese de efectos generales de las operaciones declaradas inexistentes), es la vinculación al procedimiento del 69-B, de los contribuyentes que intervinieron en la concertación y realización de los actos o contratos que derivaron en las operaciones declaradas legalmente inexistentes. En efecto, es la publicación de la lista definitiva de los EFOS el elemento o puente vinculante, ahora, entre el procedimiento de EFOS, El cese general de efectos fiscales y el procedimiento de EDOS, tal y como lo expresa el cuarto párrafo del propio artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación:

“Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero de este artículo, 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.”⁵

Si como concluimos al analizar el cuarto párrafo del artículo en estudio (Cese General de efectos), el mismo es una consecuencia de lo dispuesto por los primeros tres párrafos del artículo, sobre la misma razón cabe sostener que el procedimiento dirigido a EDOS establecido a partir del quinto párrafo, es igualmente una consecución de las otras dos partes del sistema que regula el artículo 69-B en estudio, por lo que de igual forma no puede ser interpretado de manera ajena a lo normado en este procedimiento especial de tratamiento a operaciones declaradas inexistentes.

Al margen de los argumentos de inconstitucionalidad que los EFOS han sometido a la consideración de los tribunales en cuanto a las particularidades de su procedimiento, lo cierto es que la mayor controversia se ha generado en torno a las partes del artículo dirigidas a los EDOS así como al cese general de efectos fiscales de los comprobantes en cuestión, situación que los coloca en el deber jurídico ineludible de acreditar ante la propia autoridad hacendaria que adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes bajo el entendido de que si no lo hicieran así, o bien, no autocorrigieran su situación fiscal, una vez ejercidas las facultades de comprobación, la autoridad hacendaria emitirá el crédito fiscal correspondiente y considerará a esas operaciones como actos o contratos simulados para efectos penales; situación particular que genera la inconstitucionalidad de la norma en cuanto a que existe una violación a los derechos humanos del debido proceso, la seguridad jurídica, la legalidad de la norma en cuanto a la valoración de pruebas, la presunción de inocencia tanto como regla de tratamiento del imputado, así como regla probatoria, la pena inusitada o trascendente, la garantía audiencia previa, entre otros más. Sin embargo, considerando que, si realizamos la interpretación precisa, se respetan los derechos humanos antes mencionados, extrayendo del texto de la norma un enunciado cuyo

⁵ Cuarto párrafo artículo

sentido sea acorde con el contenido general del ordenamiento al que pertenece procurando que el significado encontrado, atienda al conjunto de normas o sistema del que forma parte.

Si bien es cierto que la interpretación y aplicación de las normas impositivas es estricta, también es cierto que resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte, ya que, de ser así, cualquier intento estricto de interpretación resultaría infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas. Toda norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, sin importar su rango, ya sea constitucional, legal, reglamentario, contractual o de cualquier otra índole, y un principio de interpretación obliga a los preceptos jurídicos en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen, y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico; sin que ello implique que en materia impositiva una interpretación estricta pero al fin y al cabo interpretación, vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales. En consecuencia, interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, constitucional.

La explicación de esta vinculación entre las tres partes de la norma jurídica, encuentra que en el procedimiento dirigido a los EFOS forma parte integrante de un todo, por lo que no puede tener un significado o consecuencia distinta de los otros dos procedimientos o partes de la norma, y aún menos ser contradictorio; pues el conjunto de preceptos y estipulaciones de dicho artículo no se pueden concebir como una simple acumulación de disposiciones o procedimientos aislados, sino como un auténtico sistema. Sistema que por cierto puede ser calificado como una verdadera facultad de comprobación complementaria encaminada específicamente a detectar y combatir operaciones inexistentes.

Artículo 69-B Bis del C.F.F.

Como fue señalado, en caso de combinarse la salida del grupo y se ubique en alguno de los seis supuestos que prevé la disposición, la autoridad iniciará el respectivo procedimiento, donde el contribuyente que obtuvo la pérdida (o aquel que sea titular de los derechos y obligaciones de éste) contará con un plazo para intentar desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlo. Ahora bien, de la simple lectura al artículo 69-B Bis del Código Fiscal de la Federación, no se establece en qué casos se entendería que se han desvirtuado los hechos consignados por la autoridad, lo cual pudiera llevar a una diversa interpretación por parte de las autoridades que estén efectuando el respectivo procedimiento. En efecto, de lo dispuesto en este numeral, la presunción de transmisión indebida de pérdidas se detona si se combina la salida del grupo del contribuyente que obtuvo la pérdida, con uno de los seis supuestos antes señalados. Por tanto, de la interpretación literal al artículo 69-B Bis del Código Fiscal de la Federación se pudiera concluir que la manera en la cual podría destruirse la presunción sería a través de demostrar que alguno de esos factores no ocurrió, es decir, que no se dio la salida del grupo, o bien, que en el caso particular no se ubicó en alguna de las hipótesis previstas en los seis supuestos, es decir, alguna autoridad que hubiera iniciado el procedimiento antes mencionado pudiera interpretar que con lo único que podría desvirtuarse ese procedimiento sería con la realización de los hechos, por lo que, para destruir la presunción de pérdidas indebidas, el contribuyente tendría que demostrar que fácticamente no se habría ubicado en alguna de las hipótesis que prevé tal disposición. Si fuera ésta la interpretación, aquel contribuyente que hubiera salido de un grupo y se ubicara claramente en alguno de estos seis supuestos difícilmente podría romper con la presunción, lo cual podría dejarlo en estado de inseguridad al invalidarse pérdidas cuyo origen claramente derivó de actos o negocios jurídicos perfectamente válidos.

Bajo esta misma interpretación, de igual manera se estaría atentando contra la libertad de contratación de los particulares e incluso, contra el principio de

presunción de inocencia, al etiquetar una pérdida como “indebida e improcedente”, aunque se hubiera generado de negocios jurídicos perfectamente válidos e incluso deducibles para la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Ahora bien, no debe dejarse de señalar que existen diversos métodos de interpretación que deben ser considerados por las autoridades cuando tengan que resolver sobre el sentido y alcance de un texto normativo, alejándose así de interpretaciones estricta y exclusivamente letristas, en especial, si las mismas pudieran resultar contrarias a los fines que busque la norma reformada o adicionada.

En este sentido, el texto normativo de las disposiciones en materia fiscal no puede interpretarse de manera literal desligando el contenido del precepto de sus antecedentes legislativos, en donde pudiera desentrañarse la interpretación auténtica de la norma. En el caso del artículo 69-B Bis del Código Fiscal de la Federación, la eventual problemática de una interpretación literal podría verse solventada con la interpretación auténtica realizada por el Senado de la República, en donde medularmente se señala que la medida para combatir la transmisión indebida de pérdidas sólo será aplicable cuando la salida del contribuyente del grupo se haya realizado únicamente con un objetivo fiscal, y que la transmisión no tenga una razón de negocios.

2.2 Análisis de la regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2021

Regla 1.5 Resolución Miscelánea Fiscal 2021

Para los efectos del artículo 69-B, penúltimo párrafo del CFF, las personas físicas y morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los CFDI expedidos por los contribuyentes incluidos en el listado definitivo a que se refiere el cuarto párrafo del referido artículo, podrán acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan dichos comprobantes, o bien, corregir su situación fiscal dentro del plazo de treinta días siguientes al de la publicación del listado en el DOF y en el Portal del SAT, ello conforme a la ficha de trámite 157/CFF

“Informe y documentación que deberán presentar los contribuyentes a que se refiere la regla 1.5. para acreditar que efectivamente recibieron los servicios o adquirieron los bienes que amparan los comprobantes fiscales que les expedieron o que corrigieron su situación fiscal”, contenida en el Anexo 1-A.

La autoridad podrá requerir información o documentación adicional, a efecto de resolver lo que en derecho proceda. El contribuyente contará con un plazo de diez días contados a partir del día hábil siguiente a aquel en que haya surtido efectos la notificación del requerimiento, para proporcionar la información y documentación solicitada, dicho plazo se podrá ampliar por diez días más, siempre que el contribuyente presente su solicitud dentro del plazo inicial de diez días.

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, en caso de que el contribuyente no proporcione la información y documentación requerida, o bien se proporcione incompleta, la autoridad valorará su situación únicamente con las pruebas aportadas y resolverá lo que en derecho proceda. El plazo máximo con el que contará la autoridad para resolver si el contribuyente acreditó que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios que amparan dichos comprobantes, será de treinta días contados a partir del día en que presente su solicitud de aclaración, o bien, de que se tenga por cumplido el requerimiento de información.⁶

Del texto de la regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal, se desprenden las pautas que regulan al procedimiento de acreditación para desvirtuar operaciones inexistentes por parte de los EDOS; en este sentido, se reitera que la naturaleza del procedimiento que se regula en el citado artículo es el de una facultad de gestión en contraste con las facultades de comprobación que se regulan en el mismo cuerpo de leyes y de las cuales no comparte rasgo alguno. En este orden de ideas, se ha confeccionado un precedente jurisprudencial que ha definido a las facultades de comprobación como aquellas potestades de que goza la autoridad hacendaria y cuyo contenido es la inspección, verificación, determinación o liquidación de una

⁶ Resolución Miscelánea Fiscal 2020, Diario Oficial de la Federación

obligación tributaria, a diferencia de las facultades de gestión cuyo contenido es la de asistir, controlar o vigilar la actuación del contribuyente, siendo esta última la facultad a la que se integra el procedimiento que regula el multicitado artículo 69-B del Código Tributario Federal.

Es potestad de la autoridad impositiva, formular un requerimiento adicional de exhibición de documentación o información a efecto de resolver lo que en derecho proceda respecto de la existencia o inexistencia de las operaciones controvertidas, teniendo el contribuyente un plazo de diez días, prorrogable por otro plazo igual, contados a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento efectuado para solventar el mismo. Una vez entregada en definitiva la información al alcance del contribuyente y en respuesta al requerimiento formulado por la autoridad hacendaria en el supuesto de que se haya efectuado, ésta última tiene un término improrrogable y “máximo”, como lo caracteriza literalmente la regla miscelánea, de treinta días naturales a partir del día en que presentó su solicitud de aclaración o se tuvo por cumplido el requerimiento de información para resolver si el contribuyente acreditó la efectiva y real adquisición de los bienes o recibió los servicios amparados por los comprobantes fiscales controvertidos.

Esta supuesta prerrogativa es esencialmente cuestionada porque obliga al contribuyente ordinario a estar revisando los listados definitivos cada vez que se publican, agregando una carga adicional al cúmulo de deberes que ya se le atribuyen, tanto de carácter formal como material, sin embargo, así se dispone en la ley vigente. Como consecuencia de lo antes expuesto, indiscutiblemente surge la pregunta en el sentido de establecerse legalmente cuál es el efecto de la omisión de la autoridad de resolver en el plazo de treinta días antes referido, efecto que no se regula en ley ni en regla miscelánea alguna. Actualmente, ya existe un pronunciamiento judicial publicado en el Semanario Judicial de la Federación y que no resulta favorable a los intereses del contribuyente pero que resulta de exacta aplicación analógica al presente caso. Esta tesis jurisprudencial a la letra indica lo siguiente:

“Época: Décima Época Registro: 2021244 Instancia: Segunda Sala Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación Publicación: viernes 06 de diciembre de 2019 10:18 h Materia(s): (Administrativa) Tesis: 2a./J. 162/2019 (10a.) PROCEDIMIENTO PARA ACREDITAR LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES QUE HUBIERAN DADO EFECTOS FISCALES A COMPROBANTES EMITIDOS POR EMPRESAS QUE PRESUNTAMENTE REALIZAN OPERACIONES INEXISTENTES. LA OMISIÓN DE LA AUTORIDAD DE RESOLVER EN EL PLAZO ESTABLECIDO EN LA REGLA 1.5 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2017 CONFIGURA UNA NEGATIVA FICTA Y, EN SU CASO, LA EMISIÓN EXTEMPORÁNEA DE LA RESOLUCIÓN EXPRESA NO DA LUGAR A SU NULIDAD. De conformidad con el artículo 69-B, párrafo quinto, del Código Fiscal de la Federación y la regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal [...]. En atención al plazo cierto y a la naturaleza de la instancia, resulta aplicable el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, por lo que: (i) la petición del contribuyente se entenderá resuelta en sentido negativo si no se emite resolución en el plazo de treinta días contados a partir del día en que presente su solicitud de aclaración, o bien, de que se tenga por cumplido el requerimiento de información; o de convenir a los intereses del particular, (ii) podrá esperar a que se dicte la resolución expresa para impugnarla. Por lo anterior, en aquellos casos en que la resolución expresa se dicte de manera extemporánea y los particulares acudan a demandar su nulidad por la vía contencioso administrativa, no es posible –por ese simple hecho– decretar su nulidad en términos de los artículos 51 y 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, pues el incumplimiento a tal requisito formal no genera una afectación a las defensas del particular ni trasciende al sentido de la resolución y, además, la inobservancia del plazo es un aspecto que no se relaciona con el fondo del asunto.”

Es por lo expuesto que la tesis jurisprudencial citada define que la omisión de pronunciamiento de la autoridad fiscal en el plazo de treinta días no genera otra figura que una negativa ficta impugnabile en la sede o contencioso administrativas pero jamás una afirmativa ficta como se podría presuponer.

Este criterio firme desde luego fomenta la ineficiencia en la actuación de la autoridad fiscal y violenta al principio de certeza jurídica y presunción de inocencia que deben amparar al contribuyente en todo momento, siendo deseable desde la perspectiva del suscrito, que la omisión de resolución en el plazo mencionado tuviese como

consecuencia producir afirmativa ficta, toda vez que tal sentido de la resolución no afecta los derechos de la propia autoridad que puede ejercer facultades de comprobación si así lo estima procedente y tampoco se somete al contribuyente al deber de iniciar un proceso judicial en contra de una determinación ficta y por ende carente de fundamentación y motivación constitucional pero que sin lugar a dudas afecta su esfera jurídica y le produce agravio. Ahora bien, la autoridad fiscal insiste que la finalidad del procedimiento es dar al contribuyente la oportunidad de corregir voluntariamente su situación fiscal mediante la presentación de declaraciones complementarias o, en su caso, insistir y acreditar a la autoridad que sus comprobantes fiscales amparan operaciones efectivamente realizadas, esto en plazos relativamente cortos para los contribuyentes, aunado a que la información puede provenir de cualquier ejercicio fiscal pasado o bien del presente.

2.3. Análisis de los artículos 69 y 70 del Reglamento Código Fiscal de la Federación

CAPÍTULO VI De la Presunción de las Operaciones Inexistentes

Artículo 69 Para los efectos del artículo 69-B, segundo párrafo del Código, la notificación se realizará en el siguiente orden:

- I. A través del buzón tributario.
- II. Publicación en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.
- III. Publicación en el Diario Oficial de la Federación. La notificación mediante la publicación en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y en el Diario Oficial de la Federación, se realizará hasta que conste la primera gestión de notificación a que se refiere la fracción I de este artículo.

7

La autoridad expone en este artículo el diseño normativo para el procedimiento que constituye el modelo de comunicación con la administración pública, se notifica al

⁷ Reglamento del Código Fiscal de la Federación Nuevo Reglamento DOF 02-04-2014 Página 28

contribuyente a través de tres vías distintas que se ha colocado en alguna de las hipótesis que dan lugar a la presunción preliminar de inexistencia de operaciones. El servicio es continuo y en línea, el cual mantiene y asegura el ciclo de información relevante para los contribuyentes, logrando una interacción oportuna y confiable, que a su vez tiene una función correctiva y rectificadora, logrando con ello, neutralizar el esquema de adquisición o tráfico de comprobantes fiscales, y evitar un daño a la colectividad, garantizando su derecho a estar informados sobre la situación fiscal de los contribuyentes que realizan este tipo de operaciones simuladas.

El buzón tributario, es la principal herramienta de conexión entre la autoridad fiscal y el contribuyente, el que a su vez tiene la responsabilidad de monitorear constantemente, la omisión de la información que la autoridad comparte con él por este medio, no lo exime de las obligaciones previamente notificadas, además la autoridad manifiesta desde la inserción del artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación, que es obligación de los contribuyentes el seguimiento de esta figura de evasión fiscal, por los medios oficiales fiscales, ya que prácticamente cualquiera puede ser parte de la serie de eventos relacionados con CFDI emitidos por EFOS, convirtiéndose en un supuesto EDOS, además no debemos olvidar los plazos para desvirtuar o acreditar las operaciones amparadas en los mismos, ya que de no ser así, el contribuyente quedara registrado en las listas definitivas que publica el Servicio de Administración Tributaria, y el Diario Oficial de la Federación, con las consecuencias administrativas correspondientes

Artículo 70

Para los efectos del artículo 69-B, tercer párrafo del Código, la Autoridad Fiscal podrá requerir información adicional al contribuyente, a fin de que éste la proporcione dentro del plazo de diez días contado a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento, en cuyo caso, el plazo para valorar las pruebas comenzará a computarse a partir de que el requerimiento haya sido cumplido.

El artículo reglamentario fue impugnado por inconstitucional, por violar los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica, en virtud de que prevé la posibilidad de que la autoridad fiscal realice un segundo requerimiento al contribuyente, a pesar de que el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no contempla dicha posibilidad; el legislador, al regular el procedimiento de operaciones inexistentes, no expuso previsiones al respecto. Por otro lado, el procedimiento al que se refiere el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, tampoco prevé una etapa adicional, debido a que no impone elementos de alguna contribución ni modifica el procedimiento establecido, sostiene que la facultad de requerir información adicional al contribuyente, para desvirtuar una presunción en su contra, no contraría, modifica o excede al procedimiento del citado artículo. Como quedó establecido, el punto medular es si el hecho de que la norma reglamentaria citada prevea la posibilidad de un requerimiento adicional de información y el plazo de entrega altera el contenido del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Al no ser posible desvincular la norma reglamentaria de la ley a la que corresponde, los nuevos elementos o requisitos cumplen la función de liberar a los contribuyentes de la presunción de operaciones inexistentes, admitiendo adicionalmente, pruebas de lo contrario, con ello se fundamenta que la autoridad fiscal tiene libertad para decidir si el material probatorio ofrecido por el contribuyente es pertinente y adecuado para desvirtuar aquella presunción y, en caso de que lo estime necesario, reglamenta el margen de apreciación que el legislador estableció a favor de la autoridad con el propósito de definir si la inexistencia de operaciones que en principio se atribuyó al contribuyente quedó desvirtuada o no.

Así, la disposición reglamentaria impugnada no introduce ni rebasa lo dispuesto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, porque la facultad de requerir información y valorar las pruebas para desvirtuar la presunción, es acorde con el procedimiento previsto en el ordenamiento legal, a través del cual el legislador estableció un medio de control sobre los comprobantes fiscales.

Atendiendo a que la finalidad de la norma es declarar una realidad jurídica, un segundo requerimiento de información no altera el contenido del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. Más bien, este requerimiento adicional funge como complemento de la ley, al optimizar la consecución de los fines deseados y, en consecuencia, no contravienen de forma alguna los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica.

Por lo antes expuesto, se considera que debe prevalecer, con carácter de jurisprudencia, el criterio que a continuación se enuncia:

“PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 70 DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE PREVÉ UN REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN ADICIONAL, NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y DE SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA. La principal finalidad del procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación es establecer un marco de condiciones que se orienta a descubrir la verdadera naturaleza de los documentos con los que los contribuyentes que expiden y los que reciben comprobantes pretenden amparar un acto o actividad determinada. Si dentro de las facultades que el legislador otorga a la autoridad administrativa se encuentran el valorar las pruebas pertinentes y concluir su idoneidad para liberar al contribuyente de una presunción en su contra, un segundo requerimiento de información no altera el contenido del mencionado artículo 69-B. Así, no se trata de un aspecto de la materia fiscal que tenga que ser desarrollado, necesariamente, mediante una norma legal y, por tanto, el artículo 70 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación no es exorbitante o contrario a la disposición pertinente del código tributario.

Si no existió requerimiento adicional, el plazo de cinco días para valoración probatoria comienza una vez agotados los quince días originales otorgados al contribuyente. Para el caso de procedimientos en que exista requerimiento adicional, luego de satisfacerlo, o de transcurrir los diez días otorgados, se computará el plazo con el que la autoridad cuenta para valorar pruebas.”

2.4 Análisis de los artículos 17-H y 17-H Bis del Código Fiscal de la Federación

Artículo 17-H Cuando se haya dejado sin efectos el certificado de sello digital por la realización de conductas que resulten materialmente imposibles de subsanar o desvirtuar conforme al párrafo anterior, el Servicio de Administración Tributaria podrá, mediante reglas de carácter general, establecer condiciones y requisitos para que los contribuyentes estén en posibilidad de obtener un nuevo certificado.

Los contribuyentes impugnaron mediante el procedimiento de amparo el artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta 2019, lo cual trajo como consecuencia la determinación de los siguientes criterios:

El certificado correspondiente que queda sin efectos,

1. No constituye un acto definitivo para efectos del juicio de nulidad.
2. No vulnera el derecho a la libertad de trabajo.
3. No se rige por el derecho de audiencia previa.
4. No es contrario al artículo 22 constitucional, al no establecer una sanción.
5. No viola el principio de seguridad jurídica.
6. No constituye suspensión provisional en el juicio de amparo.
7. No transgrede la prueba de proporcionalidad.
8. No genera inseguridad jurídica ni provoca indefensión en los gobernados por no fijar sanción en caso de que no se emita resolución en el plazo de 3 días en el procedimiento sumario que prevé.
9. No viola el principio de seguridad jurídica.

De conformidad con lo expuesto, se puede concluir que las sentencias dictadas en contra de los contribuyentes se fundamentaron, básicamente, en que los actos impugnados no violaban la garantía de audiencia, ni la seguridad jurídica, y que el procedimiento no es contrario artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con que recopilamos:

1. No es un acto de privación, sino uno de molestia, pues el particular puede recuperar el derecho a obtener un nuevo CSD.
2. La cancelación del CSD surgió como una medida de control ante la necesidad de que los contribuyentes hagan uso adecuado del mismo.
3. Al tener el contribuyente la posibilidad de obtener un nuevo sello, la cancelación no es definitiva.
4. El derecho a obtener un certificado nuevo obedece a que no es posible reactivar el que se tenía.
5. Constituye una medida proporcional y razonable, debido a que su finalidad es para evitar prácticas fraudulentas.
6. No incide en el derecho a elegir una profesión u oficio.
7. No es aplicable el principio de presunción de inocencia, porque no es una sanción, sino una medida temporal.
8. Es una facultad de gestión y no de comprobación.

Como se puede observar, la argumentación se basa en que es un acto provisional y, por lo mismo, se puede arreglar con el procedimiento de aclaración, sin embargo, es posible replantear estos argumentos bajo un nuevo marco normativo futuro.

Artículo 17-H BIS Tratándose de certificados de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet, previo a que se dejen sin efectos los referidos certificados, las autoridades fiscales podrán restringir temporalmente el uso de estos cuando:

- I. Detecten que los contribuyentes, en un ejercicio fiscal y estando obligados a ello, omitan la presentación de la declaración anual transcurrido un mes posterior a la fecha en que se encontraban obligados a hacerlo en términos de las disposiciones fiscales, o de dos o más declaraciones provisionales o definitivas consecutivas o no consecutivas.
- II. Durante el procedimiento administrativo de ejecución no localicen al contribuyente o éste desaparezca.

- III. En el ejercicio de sus facultades, detecten que el contribuyente no puede ser localizado en su domicilio fiscal, desaparezca durante el procedimiento, desocupe su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio correspondiente en el registro federal de contribuyentes, se ignore su domicilio, o bien, dentro de dicho ejercicio de facultades se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.
- IV. Detecten que el contribuyente emisor de comprobantes fiscales no desvirtuó la presunción de la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes y, por tanto, se encuentra definitivamente en dicha situación, en términos del artículo 69-B, cuarto párrafo de este Código.
- V. Detecten que se trata de contribuyentes que se ubiquen en el supuesto a que se refiere el octavo párrafo del artículo 69-B de este Código y, que una vez transcurrido el plazo previsto en dicho párrafo no acreditaron la efectiva adquisición de los bienes o recepción de los servicios, ni corrigieron su situación fiscal.
- VI. Derivado de la verificación prevista en el artículo 27 de este Código, detecten que el domicilio fiscal señalado por el contribuyente no cumple con los supuestos del artículo 10 de este Código.
- VII. Detecten que el ingreso declarado, así como el impuesto retenido por el contribuyente, manifestados en las declaraciones de pagos provisionales, retenciones, definitivos o anuales, no concuerden con los señalados en los comprobantes fiscales digitales por Internet, expedientes, documentos o bases de datos que lleven las autoridades fiscales, tengan en su poder o a las que tengan acceso.
- VIII. Detecten que, por causas imputables a los contribuyentes, los medios de contacto establecidos por el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, registrados para el uso del buzón tributario, no son correctos o auténticos.
- IX. Detecten que se trata de contribuyentes que no desvirtuaron la presunción de transmitir indebidamente pérdidas fiscales y, por tanto, se encuentren en

el listado a que se refiere el octavo párrafo del artículo 69-B Bis de este Código.

Los contribuyentes a quienes se les haya restringido temporalmente el uso del certificado de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet podrán presentar la solicitud de aclaración a través del procedimiento que, mediante reglas de carácter general, determine el Servicio de Administración Tributaria para subsanar las irregularidades detectadas, o bien, para desvirtuar las causas que motivaron la aplicación de tal medida, en el cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convenga, a fin de que, al día siguiente al de la solicitud se restablezca el uso de dicho certificado. La autoridad fiscal deberá emitir la resolución sobre dicho procedimiento en un plazo máximo de diez días, contado a partir del día siguiente a aquél en que se reciba la solicitud correspondiente; hasta en tanto se emita la resolución correspondiente, la autoridad fiscal permitirá el uso del certificado de sello digital para la expedición de CFDI. La resolución a que se refiere este párrafo se dará a conocer al contribuyente a través del buzón tributario.

Para los efectos del párrafo anterior, la autoridad fiscal podrá requerir al contribuyente mediante oficio que se notificará por medio del buzón tributario, dentro de los cinco días siguientes a aquél en que el contribuyente haya presentado su solicitud de aclaración, los datos, información o documentación adicional que considere necesarios, otorgándole un plazo máximo de cinco días para su presentación, contados a partir de la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento.

La reforma lo que hace es dar mayores elementos a las autoridades para la cancelación del sello digital, lo que viene a darle un fuerte golpe a la cultura fiscal que se ha venido generando con el CFDI. Es preciso que se inhiba el uso del CFDI en causas graves, por ejemplo, para contribuyentes señalados como defraudadores en el Artículo 69-B, pero el hecho de que se cancele el uso del CFDI por infracciones menores como la falta de presentación de una declaración anual un mes después

del plazo o la falta de presentación de dos pagos provisionales es una medida excesiva.

Los legisladores parecen no estar tomando en cuenta el entorno económico. No es un pretexto, es una realidad: Un país que crece a tasas menores al uno por ciento, entidades públicas y privadas que se ven obligadas a retrasar sus pagos y ahora la amenaza que por un retraso en la presentación de las declaraciones se cancele o se suprima el sello digital, expone las medidas severas a las que está dispuesta la autoridad para tener un mayor control fiscal. La falta de presentación de las declaraciones mencionadas puede y debe ser objeto de multas y recargos, pero no de la cancelación del CFDI. Una empresa que no cuenta con el sello digital se le paraliza, se le deja en total estado de indefensión, **no se le permite operar pues no puede facturar**. Con lo anterior se desencadenan una serie de problemas para la misma: Si no factura no puede cobrar, si no cobra no puede pagar, si no puede pagar, como consecuencia del ciclo anterior, se le limita al contribuyente el cumplimiento del pago de la nómina y los demás compromisos con proveedores y acreedores.

La premisa característica y fundamento de la emisión de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet fue la de fiscalizar al mayor número de contribuyentes, como consecuencia se detectaron diversas figuras de evasión de impuestos, por lo que se entiende la cancelación del sello digital, pero con motivo de faltas menores a un contribuyente con problemas financieros, simplemente los hunde más, se le va a prohibir que opere hasta que subsane la presentación de sus declaraciones, a conocimiento de que no representa un riesgo inminente.

Como un refuerzo a lo anterior, el artículo 5 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala que: *“Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial”* lo que parece estar siendo violentado por la cancelación del sello digital. También el artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, menciona que:

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

En este orden de ideas la autoridad, nos manifiesta que reconoce como una falta grave la omisión de la presentación de declaraciones en tiempo y forma, cualquiera que sea el estatus del contribuyente sin estar relacionado con el multicitado artículo 69-B, que es el origen de estas sanciones, y lo que a su vez se suma a las penalizaciones establecidas, como lo son los recargos y actualizaciones, derivadas en principio por la falta de cumplimiento de la presentación en los tiempos estipulados por las leyes fiscales, quitando del proceso el uso de los requerimientos.

CAPÍTULO 3

Facultades y procedimientos que emplea la autoridad fiscal

CAPÍTULO 3.- FACULTADES Y PROCEDIMIENTOS QUE EMPLEA LA AUTORIDAD FISCAL

3.1 Facultades de comprobación derivadas del artículo 69-B Código Fiscal de la Federación

El Código Fiscal de la Federación, contempla un catálogo de diversas facultades de las autoridades fiscales, con la finalidad de que éstas puedan:

- Verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y en su caso, determinarlas.
- Comprobar la comisión de delitos.
- Proporcionar información a otras autoridades fiscales.

En otras palabras, a través de estas facultades establecidas en el Código Fiscal de la Federación, las autoridades recaudatorias verifican el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, responsables solidarios y terceros relacionados con ellos, podrán rectificar errores aritméticos, omisiones u otros errores que aparezcan en las declaraciones de impuestos presentadas por el contribuyente, solicitar al contribuyente que exhiba su contabilidad, revisar los bienes y mercancías de los contribuyentes, revisar comprobantes fiscales emitidos o bien, información y documentación que acredite de forma fehaciente el origen de pérdida fiscal o saldos a favor.

No obstante a lo anterior, es trascendental señalar que el mismo Código Fiscal de la Federación y la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos contemplan una serie de límites a las facultades de comprobación antes mencionadas, mismas que incluyen un elevado número de formalismos y derechos constitucionales que las autoridades fiscales deben de respetar en el ejercicio de sus facultades de comprobación, las cuales, al no ser respetadas, traería como consecuencia la nulidad de su actuación.

Las autoridades fiscales federales tienen competencia para determinar simulaciones, fraudes de ley y negocios jurídicos indirectos, que afecten la hacienda pública, sin necesidad de someterse a jueces civiles. Después de ejercidas sus facultades, sus resultados pueden ser objeto de escrutinio jurisdiccional mediante juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Se ha puesto en discusión si la autoridad fiscal cuenta con facultades para determinar créditos fiscales derivados de simulaciones de actos jurídicos, o si debe acudir en primer lugar con un juez civil para que se pruebe ante él, y decida si se está o no en presencia de una simulación de actos. Esta posición se debe a la existencia de la disposición contenida en el artículo 2183 del Código Civil Federal:

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

Las disposiciones vigentes dotan al fisco federal de facultades para decidir acerca de los actos simulados, lo que significa que el artículo antes mencionado quedó derogado por oponerse al Código Fiscal de la Federación. De esa manera, el artículo 11 del mismo código, determinó que el Derecho Común solo podrá aplicarse supletoriamente cuando expresamente esté previsto o cuando no exista norma expresa y la aplicación supletoria no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Tributario.

Por su parte, el artículo 77 estableció que la determinación de los créditos fiscales y las bases para su liquidación correspondería a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, señalando aquí la facultad exclusiva de la autoridad administrativa, con independencia de cualquier otra, judicial incluso. Si en la determinación del crédito, el fisco encuentra actos efectuados en perjuicio del patrimonio del erario, simulaciones y otros ilícitos, dará las bases de su liquidación anulando los efectos fiscales de los mismos.

El artículo 228, fracción XIII, destaca para este tema que esa autoridad puede castigar la falta de pago de una prestación fiscal como consecuencia, entre otras, de simulaciones o falsificaciones en que incurra el contribuyente y en el artículo 231 menciona que la autoridad fiscal no podría castigar las conductas aludidas si no hubiera tenido facultades para investigar y determinar ilícitos administrativos, entre los que se encuentra, sin lugar a duda, la simulación.

Las autoridades fiscales federales no se encuentran sujetas a acudir a jueces para que decidan si se está en presencia de una simulación, ya sea absoluta o relativa, cuando se afecta el interés fiscal, debido a que cuenta con una amplia gama de facultades para probarlo por sí y ante sí, cuando ejercita sus facultades de revisión y determinación de la contribución. Esta no es una facultad arbitraria, puesto que se encuentra sujeta al control jurisdiccional del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, por tanto, se reconoce que tiene facultades para descubrir y declarar ilícitos tributarios como simulaciones, falsedades e inexistencias.

Facultad general de descubrimiento probatorio y declaración de la existencia de la simulación

Esta facultad se encuentra implícita en los artículos 42 y 50 del Código Fiscal de la Federación, y de manera explícita en el 75, fracción II, inciso a); además en el artículo 83, fracción IV y 89, fracción II, del mismo ordenamiento.

Es facultad poder hacerlo en el momento en que mediante la revisión a la situación fiscal de los contribuyentes descubran hechos falsos o inexistentes, con ello revelando el incumplimiento de las disposiciones fiscales, una simulación de actos jurídicos es un claro hecho que entraña incumplimiento de dichas disposiciones y ocasiona una disminución de sus obligaciones tributarias, siempre y cuando haya sido probada durante el ejercicio de las facultades de fiscalización de las autoridades y anunciada a los contribuyentes mediante medios previamente

manifestados, y por consiguiente, la resolución derivada de tal revisión, por los hechos u omisiones que entrañen incumplimiento.

En este subtítulo no se está hablando de una facultad de presunción legal, sino de la determinación cierta de la simulación de actos jurídicos, o de su inexistencia, mediante un efectivo descubrimiento probatorio del ilícito tributario. Se debe recordar que el Código Civil Federal, en sus artículos 2181 y 2182, establece que es simulado el acto en el que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas, que es absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real, y relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter; la simulación absoluta no produce efectos jurídicos y el descubrimiento del acto real que oculta la simulación relativa, no será nula si no hay ley que así lo declare.

No se puede negar la facultad expresa de la autoridad de poder imponer sanciones cuando se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes y registrarlos en contabilidad, como establecen los numerales arriba citados; y mediante el descubrimiento probatorio de la falsedad o inexistencia imponer esa agravante a la conducta infractora. Los propios tribunales han decidido que las autoridades, mediante sus facultades de comprobación, pueden determinar la improcedencia de las pretensiones del contribuyente por el hecho de ser inexistentes los actos o actividades registrados en su contabilidad, y supuestamente respaldados por los comprobantes fiscales exhibidos; facultad inmersa en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, de verificar la materialidad de las operaciones económicas gravadas ⁸

⁸ Jurisprudencia 2a./J. 78/2019 (10a.)

Facultades específicas de determinación de la existencia de la simulación mediante el descubrimiento probatorio

Esas facultades se encuentran explícitamente otorgadas en los artículos 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y en el 69-B del Código Fiscal de la Federación:

Para los efectos de esta ley las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las leyes, determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, la cual tendrá que quedar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existencia en el propio acto de determinación de su situación fiscal. En los actos jurídicos en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. La resolución en que la autoridad determine la simulación deberá incluir lo siguiente:

- a) Identificar el acto simulado y el realmente celebrado.
- b) Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación.
- c) Señalar los elementos por lo cual se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto, para efectos de probar la simulación, la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos de presunción.

Estas reglas incorporan la muy difícil obligación expresa de señalar los elementos que prueben la intención de las partes de simular el acto, dado que se sabe que la simulación es implícita a la prueba directa. Los elementos no son concluyentes, solamente son indicios, y en ocasiones no son ni siquiera prueba indirecta, la intención es una actitud subjetiva que, sin confesión expresa, resulta muy difícil de probar, si no es que imposible. Cuando menos se le dotó a la autoridad de la posibilidad de acudir a elementos de presunción, que necesariamente al interpretarlos incorporan aspectos altamente subjetivos que los hace no contundentes. En cambio, la facultad genérica no obliga a probar la intención de

simular de las partes, pues atiende a consideraciones de corte objetivo, además, no contempla el efecto en caso de la simulación absoluta, solamente lo hace en la relativa, cuando establece que los efectos fiscales serán los correspondientes al hecho imponible efectivamente realizado por las partes.

Obsérvese que con elementos objetivos determinados en el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, se puede arribar a la presunción de la inexistencia de los actos amparados por los comprobantes, por su naturaleza específica, se estaría en presencia de la simulación absoluta, porque no existe nada real de lo que se pretende amparar por tales documentos.

Facultades de las autoridades fiscales en el abuso del derecho

El concepto abuso del derecho no está reconocido expresamente en el sistema jurídico. Existen disposiciones en el Código Civil Federal, que se podrían calificar de abuso del derecho, pero no aplicables al derecho tributario mexicano, como las siguientes:

Artículo 16. Los habitantes tienen obligación de ejercer sus actividades y de usar y disponer de sus bienes en forma que no perjudique a la colectividad, bajo las sanciones establecidas en este Código y en las leyes relativas.

Artículo 1912. Cuando al ejercitar un derecho se cause daño a otro, hay obligación de indemnizarlo si se demuestra que el derecho sólo se ejerció a fin de causar el daño, sin utilidad para el titular del derecho.

Aunado a lo anterior, existen otros conceptos, como el fraude de ley y el negocio jurídico indirecto, que sí pueden tener efecto en el derecho tributario. En un esfuerzo de síntesis, se entiende que en el fraude de ley se acuda a otras leyes que le den cobertura para conseguir un resultado que eluda lo prohibido, y el negocio jurídico indirecto, es el ejercicio de varios actos para eludir el cumplimiento de una

obligación de hacerlo directamente, consiguiendo el mismo resultado, en mayor o menor medida.

Hechas las consideraciones anteriores, cabe resaltar lo que se dispone expresamente en el primer párrafo del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación:

“Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.”

Este párrafo intenta combatir el fraude de ley, eliminando los actos jurídicos efectuados y sustituyéndolos por los que se debieron haber realizado para conseguir el beneficio económico. El acto realizado en el ejercicio de un derecho es en principio un acto lícito, pero a través del llamado abuso del derecho, dicho comportamiento admitido, se convierte en un fenómeno que consiste en el ejercicio excesivo e irregular, es decir, sustancialmente contrario a la moral social.

La dificultad práctica que se prevé encontrará las autoridades fiscales para aplicar este mecanismo son:

- 1) Descubrir y demostrar el fraude de ley.
- 2) Demostrar que los actos jurídicos utilizados carecen de una razón de negocios.
- 3) Determinar cuáles serían los actos jurídicos apropiados.
- 4) Determinar el beneficio económico “razonablemente” esperado por el contribuyente

Haciendo una abstracción de las dificultades prácticas relacionadas, aquí se tiene una facultad expresa para combatir el fraude de ley en materia tributaria y para combatir el negocio jurídico indirecto, el cuarto párrafo de la norma en comentario dispone:

“Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubieran sido más gravosos.”

Igual que en el fraude de ley, saltan a la vista los problemas prácticos de aplicación de la norma, con el atenuante para el contribuyente de que esta presunción es salvo prueba en contrario, de acuerdo con los razonamientos que se han venido realizando, basta decir que aquí se encuentra un método para combatir el negocio jurídico indirecto.

El resultado del ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales que aquí se ha tratado, está sujeto al control jurisdiccional mediante el escrutinio del Tribunal Federal de Justicia Administrativa si el particular las objeta, en materia de legalidad, es la instancia competente para conocer de los juicios que se promuevan en contra de las resoluciones administrativas que determinen la existencia de una obligación fiscal.

3.2 Análisis de la razón de negocios

Durante los últimos años la autoridad fiscal, ha sido sumamente enfática en las revisiones fiscales sobre si realmente estas cumplen con la denominada razón de negocios. Si bien no se cuenta con una definición explícita de este concepto, de manera práctica se puede decir, que está en función al propósito para el cual fue creada la entidad; lo que nos lleva a que todo costo-gasto realizado, debe ser necesario e indispensable para la generación del ingreso del contribuyente, y todo aquello que simule operaciones realizadas sin razones económicas, se podrán considerar como actos impropios.

El Tribunal Federal de Justicia Administrativa, determinó que la ausencia de razón de negocios sí puede ser un argumento de la autoridad para determinar la

inexistencia de una operación, siempre y cuando no sea el único elemento considerado para arribar a tal conclusión.

Haciendo un análisis del porqué de esta situación, se puede decir, que la autoridad a fin de corroborar el correcto pago de los impuestos a los que está obligado el contribuyente, requiere restablecer la verdadera naturaleza de la operación, verificar si en el fondo no se encuentra escondida una operación simulada, que genere un deterioro en la recaudación. Siendo este un tema prioritario, se aborda con igual importancia en la denominada Norma General Antiabuso, tendiente a desconocer los efectos fiscales tratándose de actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal indebido al contribuyente.

La autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba de lo contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal y también este pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso. Se consideran beneficios fiscales cualquier, reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución, esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, el acreditamiento, cambio de régimen fiscal, entre otros.

Se considera que existe un beneficio económico razonablemente esperado, cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad y mejorar su posicionamiento en el mercado. Para cuantificar estos beneficios, se considerará la información relacionada a la operación objeto de análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado, en la medida en que dicha información esté soportada y sea razonable.

“Artículo 5-A: La expresión razón de negocios será aplicable con independencia de las leyes que regulen el beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente. Los

efectos fiscales generados en términos del presente artículo en ningún caso generarán consecuencias en materia penal.”

La motivación de esta legislación fue para dar respuesta a prácticas de fraude a la ley o abuso del derecho, ya que en algunos contribuyentes se detectó por medio de la fiscalización electrónica vigente, hubo un exceso de su parte en que los gastos e ingresos no cumplían con la razón de negocios. No obstante, el nuevo paradigma indica que el principio de máxima capacidad contributiva aparentemente pesa más que los principios de seguridad jurídica y legalidad tributaria, lo cual es preocupante para algunos contribuyentes, pero todos aquellos que dan cabal cumplimiento, con base en las Normas de Información Financiera, o cualquier otro marco conceptual, conocido, aceptado y generalizado, no tendrían cabida en estas situaciones legales. Toda operación realizada por la entidad deberá corresponder a los principios señalados en la NIF A-6, lo que le dará a la entidad y a los usuarios de la información financiera la certidumbre sobre el contenido de esta:

1. Provenir de una transacción de la entidad con otras entidades de transformaciones internas, así como de otros eventos pasados, que la han afectado económicamente.
2. Satisfacer la definición de un elemento de los estados financieros, según se establece en la NIF A-5, Elementos básicos de los estados financieros.
3. Ser cuantificable en términos monetarios confiablemente.
4. Estar acorde con sustancia económica.
5. Ser probable que en un futuro ocurra una obtención o un sacrificio de beneficios económicos, lo que implicará una entrada o salida de recursos económicos.
6. Contribuir a la formación de un juicio valorativo en función de su relevancia que coadyuve a la toma de decisiones económicas.

El postulado básico de sustancia económica habla de una separación y una supremacía, por llamarlo así, del fondo económico sobre la forma jurídica y obedece a las siguientes características:

- Es delimitado en torno a la esencia del negocio.
- Reconoce las transacciones que afectan a la organización.
- Prioriza las transacciones en el fondo de la operación y no solo a su forma jurídica.

Asimismo, este postulado define las bases que se deben respetar en los registros contables; sin embargo, ante los diversos cambios en materia fiscal, es muy fácil, que se pierda de vista la objetividad y aplicación correcta de este postulado, porque se da mayor validez al comprobante fiscal que al fondo de la operación, la cual es la que en verdad determina la afectación en la entidad. Sin embargo, hoy es la misma autoridad quien nos hace retomar la esencia de los actos de comercio y jurídicos, los cuales se coordinan a esquemas reportables, así como el tercer colaborador, que justamente buscan que todas las operaciones atiendan a razón de negocio o lo que es la sustancia económica de la entidad.

De los anteriores planteamientos, hay que puntualizar que, en el caso de las pérdidas fiscales, este precepto al igual que los previos, contiene una presunción que admite prueba de lo contrario, y para tal efecto la autoridad fiscal establece un procedimiento aclaratorio a partir de la notificación al contribuyente involucrado, quien contará con un plazo de veinte días para manifestar lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información pertinente. Ahora bien, del dictamen legislativo que dio origen a la aprobación de la citada reforma, se expresó que el legislador lo que se buscaba era combatir una práctica fiscal indebida, pero sin entorpecer la sana actividad empresarial, lo que se cumplirá cuando el contribuyente acredite que tuvo una razón de negocios para realizar las operaciones de las que derivó la pérdida.

Por lo tanto, definir un concepto jurídico indeterminado como razón de negocios puede ser complejo y requerir una valoración especial, lo cual no representa una incertidumbre para el contribuyente y tampoco en una facultad subjetiva para la

autoridad, ya que se reconocen que las implicaciones fiscales de las reestructuraciones corporativas pueden ser un factor determinante para su realización, en todo caso los contribuyentes que las lleven a cabo, pueden probar que más allá de esas implicaciones, las operaciones tienen una razón de negocios, la cual se evidencia por la presencia significativa de la sustancia económica involucrada en las mismas.

Resulta indispensable que todos los actores involucrados, es decir, contribuyentes, asesores, autoridades fiscales y tribunales tomen con toda la seriedad debida esta nueva regla antiabuso que pretende seguir los principios de proporcionalidad y equidad y que atiende a abusos que se dieron en el pasado, de tal forma que su aplicación derive en la obligación de pagar impuestos de forma justa, pero sin olvidar que siempre debe prevalecer el estado de derecho. Las normas deben ser acordes a la realidad que se pretende regular, y en materia fiscal no puede desconocerse la realidad económica del país y de sus contribuyentes para que las normas puedan ser cumplidas.

3.3 Importancia de la prueba y materialidad de operaciones

A partir de la reforma fiscal de 2020, el Código Fiscal de la Federación, en sus artículos 69, fracción IX y 83, fracción XVIII, introduce por primera vez la palabra **materialización**, esta no existía en la legislación fiscal, solo ha existido en los criterios emitidos por los tribunales y por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Sin embargo, no existe una definición de materialidad y los elementos que la constituyen, por lo que es primordial generar una reforma a las disposiciones fiscales en las que se incluya y otorgar así seguridad jurídica a los contribuyentes cuando pretendan demostrar su existencia en las adquisiciones de bienes tangibles e intangibles, así como la prestación de servicios, operaciones de mutuo, incrementos de capital, entre otras.

Al no existir una definición de materialidad, cada autor hace su propia definición, coincidiendo la mayoría en lo siguiente:

“La materialidad es el conjunto de elementos objetivos y documentales públicos y privados, que sirven como soporte para demostrar que las operaciones fueron efectivamente realizadas, en adición al comprobante fiscal respectivo y al pago realizado.”

Por lo tanto, se puede señalar que la combinación de los elementos de fondo, llámese materialidad, razón de negocio y sustancia económica, se comportan de la siguiente forma: la materialidad se encarga de demostrar que las operaciones fueron reales, pero es necesario complementar su existencia con la sustancia económica que nos demuestra que son operaciones necesarias en el desarrollo de las actividades de la empresa, y además demostrar, en su momento, que sí existe una razón de negocios.

Un ejemplo sería la adquisición de un automóvil que no se utiliza en la compañía, sino que lo usa la familia del accionista. En este sentido, aunque documentalmente pertenezca a la empresa, en el fondo carece de una sustancia económica, ya que la compañía no se beneficia de su utilización y, por lo tanto, sería no indispensable.

Dadas las condiciones que anteceden cabe resaltar que existen disposiciones que marcan precedentes del concepto de materialidad que ha retomado la autoridad fiscal para darle certeza a los contribuyentes de que no es un juicio improvisado como el artículo 28 de Código Fiscal de la Federación en el cual se regula la obligación de los contribuyentes a llevar un control de la contabilidad para efectos fiscales, misma que se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos correspondientes, y toda aquella información

relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes.

En este mismo orden y dirección el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en su artículo 33 nos establece que los documentos e información que integran la contabilidad son los registros de todas las operaciones, actos o actividades, los cuales deberán asentarse conforme a los sistemas de control y verificación internos necesarios, y por su parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación valido la exigencia en cuanto a acreditar la materialidad de las operaciones, con base en los mandatos previos aquí exhibidos, siempre que, los documentos fiscales cumplan con los requisitos de forma inherentes a él, más esto sólo es uno de los supuestos para que un gasto pueda ser considerado como deducible o acreditable, ya que una cosa es el comprobante físico o electrónico y otro el gasto o erogación, así como la operación, es decir, la substancia económica no puede ser calificada por el simple documento, sino que debe tener un soporte real.

La presunción de ingresos establecida en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, faculta a la autoridad fiscal a considerar los depósitos bancarios no registrados en la contabilidad del contribuyente como ingresos por los que debe pagar contribuciones; para desvirtuar la presunción relativa debe probarse su materialidad y que el depósito en la cuenta del contribuyente fue el importe pactado contractualmente, entre otros medios, como los recibos o estados de cuenta de las partes, pues la exhibición del contrato solamente acredita la realización de éste, pero es insuficiente para justificar la efectiva transparencia del acto, sobre todo porque en la presunción aludida se encuentra implícito el principio ontológico de la prueba, en el sentido de lo ordinario que es que los contribuyentes desarrollan actividades lucrativas perciben ingresos con motivo de éstas, salvo prueba de lo contrario, por lo cual, la norma fiscal considera que los depósitos en las cuentas bancarias del contribuyente constituyen ingresos.⁹

⁹ Jurisprudencia 2a./J.56/2010, consultable en la página 838 del Tomo XXXI

Consecuencias fiscales por carecer de la materialidad:

1. Restricción en el uso del Certificado de Sello Digital
2. Responsabilidad solidaria para los accionistas.
3. Emisión de la opinión de cumplimiento en sentido negativo, por no haber desvirtuado la presunción del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.
4. No se guarda la secrecía del nombre, denominación o razón social y clave del RFC para el EDOS.
5. La fracción XVI del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación establece una sanción entre 55% y 75% del monto de cada comprobante fiscal.
6. Se cataloga como delincuencia organizada el ser EFOS o EDOS, introducen nuevos supuestos para el congelamiento de cuentas y para aplicar la extinción de dominio, la prisión preventiva oficiosa y establecer el número de años de pena corporal. Los ordenamientos reformados fueron:
 - Ley Federal contra la Delincuencia Organizada.
 - Código Nacional de Procedimientos Penales.
 - Código Penal Federal.
 - Ley de Seguridad Nacional.
 - Código Fiscal de la Federación.
 - Ley Nacional de Extinción de Dominio.

Por lo tanto, carecer de la materialidad, actualmente puede llevar hasta consecuencias penales, el haber realizado operaciones comerciales con contribuyentes no localizados u otros supuestos establecidos en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, los incluye como operaciones simuladas. Es por ello por lo que se vuelve indispensable implementar mecanismos que generen certeza administrativa, fiscal y jurídica para transacciones entre los contribuyentes.

Sobre la materialidad,

- Pese a su ausencia en la legislación fiscal, los tribunales la mencionan en sus resoluciones y criterios.
- Las autoridades fiscales ya la utilizan en sus procedimientos y actos de autoridad.
- Se va construyendo en tiempo real, ya que su principal alimentador es el control interno, de tal forma que, si se tiene un control interno deficiente, se tendrán problemas para integrar la materialidad de las operaciones.
- No se recomienda hacerla fuera del periodo contable y fiscal correspondiente, ya que se puede caer en la simulación.
- Es una herramienta valiosa para que el litigante tenga mayores elementos en la defensa del contribuyente, si es el caso.

Usos en el aspecto fiscal

- En comprobación de deducciones, como son la adquisición de mercancías, compras de activo fijo, servicios adquiridos y pago de arrendamientos.
- En obtención y otorgamiento de préstamos.
- En requerimientos de información para trámites de devoluciones y compensaciones.
- Para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a presumir la inexistencia de las operaciones realizadas como EFO definitivo.
- Para demostrar la autenticidad de las operaciones por parte del EDO.
- Como prueba para enfrentar un proceso penal.
- Para demostrar una aportación de capital.
- Para solventar las observaciones de los entes fiscalizadores en el sector gubernamental.

Elementos para consolidar la materialidad

1. El Comprobante Fiscal Digital por Internet y el recibo de pago no son elementos suficientes para probar la existencia y validez de una operación.
2. Indagar sobre los proveedores en su aspecto administrativo, operativo y fiscal:
 - a. Ubicación física.
 - b. Objeto social.
 - c. Capacidad financiera.
 - d. Modelo de negocio.
 - e. Opinión del cumplimiento de obligaciones fiscales.
 - f. Verificación de que no se encuentra en la lista de los supuestos o definitivos del artículo 69-B.
3. Analizar contratos y convenios para definir claramente el objeto, las capacidades, los plazos, lo que debe entregarse y establecer penalizaciones convencionales, en algunos casos, cumplir con el requisito de fecha cierta y en prestación de servicios que se detalle el tipo de servicio, sus entregables y la periodicidad de estos.
4. Recopilar evidencia documental de los actos realizados, tales como:
 - a. Órdenes de compra.
 - b. Pedidos.
 - c. Licitaciones.
 - d. Notas de entrada a almacén.
 - e. Boletos de pesaje.
 - f. Publicaciones en redes sociales.
 - g. Control de inventarios.
 - h. CFDI de la adquisición y de la venta.
 - i. Pólizas de seguros, etcétera.
5. Monitorear constantemente cuando menos los últimos cinco años el comportamiento de la totalidad de los proveedores, por medio de software especializado respecto a las publicaciones del artículo 69-B del CFF.

6. Implementar un sistema de control interno acompañado de manuales de funciones y procedimientos.
7. Terminada la transacción comercial, resguardar los entregables, pruebas materiales:
 - a. Correos electrónicos de negociación y envío de información para su cotización
 - b. Propuesta firmada de servicios profesionales
 - c. Contrato de prestación de servicios
 - d. Informes de errores detectados
 - e. Papeles de trabajo

3.4 Proceso para desvirtuar operaciones simuladas

Es indudable que, desde un principio, las autoridades fiscales deben valorar todas y cada una de las documentales probatorias que legitiman la razón de negocios. Derivado de ello, se estableció un procedimiento de dos etapas:

Primera etapa

Una vez que la autoridad comprueba que el contribuyente se ubica en el supuesto que prevé el primer párrafo del multicitado artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, realizará la notificación respectiva mediante tres formas:

- 1) Oficio individual, mismo que se notificará a través de su Buzón Tributario
- 2) Mediante la página de internet del Servicio de Administración Tributaria
- 3) Publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Lo anterior, con el objetivo de que el contribuyente manifieste ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga, además de aportar la información y documentación que considere pertinentes, para desvirtuar los hechos que llevaron a ésta a notificarle por presuntas operaciones inexistentes. La autoridad señala una serie de patrones al presunto infractor, de su actividad fiscal pasada, la cual proviene de la base de datos a la que tiene acceso y muestra incongruencia con la que fue

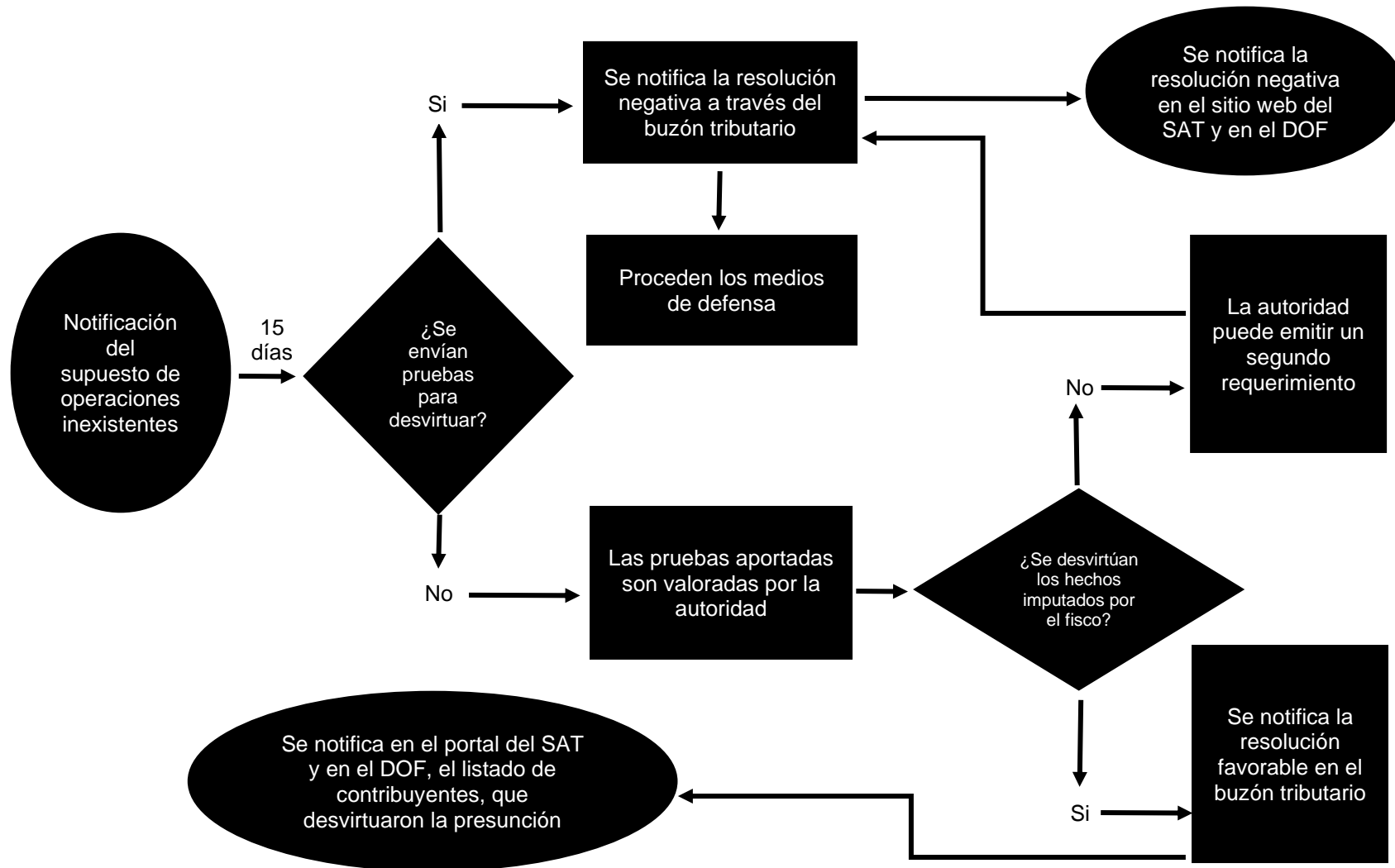
presentada por contribuyente en los medios establecidos para el cumplimiento de sus obligaciones.

Segunda etapa

Consiste en la valoración de pruebas que revisará la autoridad fiscal, para posteriormente emitir y notificar su resolución; en caso de que el contribuyente no haya desvirtuado los hechos que se le imputan, el fisco federal, después de transcurridos 30 días posteriores a la notificación de la resolución, publicará la razón o denominación social y la clave del Registro Federal de Contribuyentes en un listado, mediante el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, con esta publicación se considera, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión, no producen ni produjeron efecto fiscal alguno. En caso contrario, si el contribuyente desvirtuó las aparentes operaciones inexistentes que le fueron señaladas por la autoridad, transcurrido el mismo plazo de 30 días hábiles posteriores a la notificación de esa resolución, se procederá a agregar la razón o denominación social, en el listado de contribuyentes que sí desvirtuaron los hechos que se le imputaron, a efecto de considerar con efectos generales que los comprobantes fiscales expedidos por ese contribuyente efectivamente producen efecto fiscal. En este sentido, las reglas 1.4. y 1.5. de la RMISC 2020 indican el procedimiento para desvirtuar los hechos que determinaron dicha presunción, de acuerdo con lo siguiente:

Regla	Descripción	Contenido
1.4. para EFOS	Presunción de operaciones inexistentes o simuladas y procedimiento para desvirtuar los hechos	Publicadas las listas de contribuyentes definitivos, estos cuentan con un plazo de 15 días, a partir de la última de la notificación para manifestar lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinente para desvirtuar. Lo anterior, dispuesto en la ficha de trámite 156/CFF “Informe y documentación que deberá contener la manifestación con la cual se desvirtúe la presunción del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación” , contenida en el Anexo 1-A.
1.5. para EDOS	Procedimiento para acreditar que efectivamente se adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los comprobantes fiscales	Los contribuyentes que hayan dado cualquier efecto fiscal a los CFDI expedidos por los contribuyentes EFOS podrán acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o bien, corregir su situación fiscal dentro del plazo de 30 días siguientes al de la publicación del listado, ello conforme a la ficha de trámite 157/CFF “Informe y documentación que deberán presentar los contribuyentes a que se refiere la regla 1.5. para acreditar que efectivamente recibieron los servicios o adquirieron los bienes que amparan los comprobantes fiscales que les expidieron o que corrigieron su situación fiscal” , contenida en el Anexo 1-A. La autoridad podrá requerir información adicional, a efectos de resolver lo que en derecho proceda.

Flujo del Proceso para Desvirtuar Operaciones Simuladas



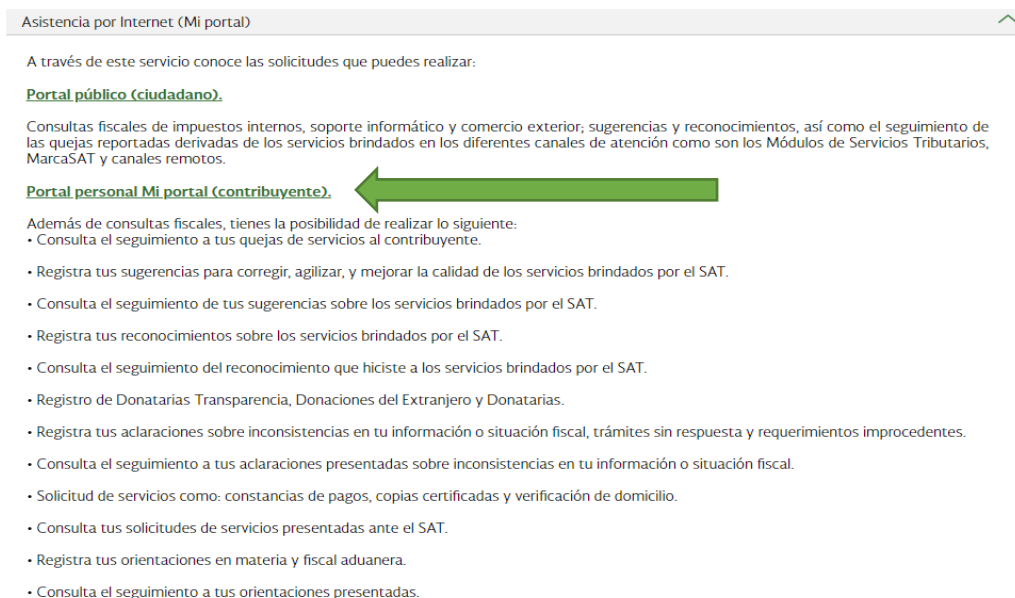
Procedimiento para el Acreditamiento Operaciones con Proveedores en lista de artículo 69-B

1. Ingresar portal del SAT e ir al icono de Contacto



The screenshot shows the SAT website's main navigation bar. The 'Personas' tab is active, with sub-menus for 'Empresas', 'Nuevos contribuyentes', and 'Residentes en el extranjero'. A search bar is located on the right. Below the navigation bar, there are icons for various services: 'Declaraciones', 'Factura electrónica', 'Trámites del RFC', 'Adeudos fiscales', 'Devoluciones y compensaciones', 'Otros trámites y servicios', and 'Comercio exterior'. A green arrow points to the 'Contacto' icon, which is highlighted in green. Below the navigation bar, there is a banner for 'Conoce el régimen de actividad empresarial' with a list of bullet points: '- Obligaciones que requieres conocer', '- Cumple con tus obligaciones', '- Presenta tu Declaración Anual', and '- Consulta qué puedes deducir'.

2. En el apartado Asistencia por internet seleccionar Portal Personal Mi Portal (Contribuyente)



The screenshot shows the 'Asistencia por Internet (Mi portal)' section of the SAT website. The text reads: 'A través de este servicio conoce las solicitudes que puedes realizar.' Below this, there are two links: 'Portal público (ciudadano)' and 'Portal personal Mi portal (contribuyente)'. A green arrow points to the 'Portal personal Mi portal (contribuyente)' link. Below the links, there is a list of services available to contributors: 'Además de consultas fiscales, tienes la posibilidad de realizar lo siguiente: - Consulta el seguimiento a tus quejas de servicios al contribuyente. - Registra tus sugerencias para corregir, agilizar, y mejorar la calidad de los servicios brindados por el SAT. - Consulta el seguimiento de tus sugerencias sobre los servicios brindados por el SAT. - Registra tus reconocimientos sobre los servicios brindados por el SAT. - Consulta el seguimiento del reconocimiento que hiciste a los servicios brindados por el SAT. - Registro de Donatarias Transparencia, Donaciones del Extranjero y Donatarias. - Registra tus aclaraciones sobre inconsistencias en tu información o situación fiscal, trámites sin respuesta y requerimientos improcedentes. - Consulta el seguimiento a tus aclaraciones presentadas sobre inconsistencias en tu información o situación fiscal. - Solicitud de servicios como: constancias de pagos, copias certificadas y verificación de domicilio. - Consulta tus solicitudes de servicios presentadas ante el SAT. - Registra tus orientaciones en materia y fiscal aduanera. - Consulta el seguimiento a tus orientaciones presentadas.'

3. Ingresar RFC y contraseña e ir al apartado Servicios por Internet

The screenshot shows the SAT website interface. At the top, there are navigation links: Inicio, Catálogo de Actividades, Orientación en Línea, Citas, Mis Asuntos Pendientes, Salir, and Bienvenido(a). The main content area is titled 'Menú Principal >' and features a grid of service categories under the heading 'Servicios por Internet'. A green arrow points to the 'Solicitud' link under the 'Aclaraciones' category. The categories include: Aclaraciones, Orientación fiscal, Servicio o solicitudes, Seguimiento Queja Serv. Contr., Sugerencias, Reconocimientos, and Créditos Fiscales. Each category has links for 'Información general', 'Solicitud', and 'Consulta'.

4. Seleccionar el módulo de aclaraciones, seguido de Solicitud

The screenshot shows the 'Servicio de Aclaración' form. The form includes a 'Número de Folio' section with instructions to capture required information and a 'Modificar Medio de Contacto' link. Below this is the 'Datos Generales' section, which contains fields for 'Clave de RFC', 'Contribuyente', 'Admón. Desconcentrada de CIUDAD DE MÉXICO 2', 'Adscr', and 'Medio de Contacto' (set to 'Cons. Web'). The 'Descripción del Servicio' section has a dropdown for 'Servicio' (set to 'Aclaración'), a dropdown for 'Trámite', a text field for '*Asunto', and a text area for 'Descripción'. At the bottom, there is an 'Adjuntar Archivo' button and an 'Enviar' button.

5. Seleccionar la opción del trámite de aclaración

The screenshot shows the SAT website interface for filing a request. The 'Trámite' dropdown menu is open, showing a list of options including 'VIGILANCIAS CFDI', 'REQUERIMIENTO 17HBIS-IX_B1_AGR', 'REQUERIMIENTO 17HBIS-VII', 'REQUERIMIENTO 17HBIS-VIII', 'REQUERIMIENTO 17HBIS-VIII-CONJ', 'REQUERIMIENTO 17HBIS-VIIIAGACE', 'REQUERIMIENTO 17HBIS_ACPVC_AGR', 'REQUERIMIENTO 47/CFF ACCC', 'REQUERIMIENTO 47/CFF ACCE', 'REQUERIMIENTO 47/CFF AGACE', 'REQUERIMIENTO 47/CFF AGAFF', 'REQUERIMIENTO 47/CFF CEF', 'REQUERIMIENTO AUTORIZACION AGA', 'REQUERIMIENTO CONTROL DE OBLIG', 'RFC OPINIÓN DEL CUMPL', 'RIF CAMBIO DE RÉGIMEN', 'SENTENCIA CONDENATORIA 69CFF', 'SERV PARCIAL CONSTRUC VIVIENDA', 'SUSPENSIÓN DE ACTIVIDADES PM', 'SUSPENSIÓN O DISMINUCIÓN ACT', and 'VIGILANCIAS CFDI'. The 'OPINIÓN DEL CUMPL 69-B CFF' option is selected. The '*Asunto' field contains the text 'Acreditamiento de Operaciones Artículo 69-B CFF'. The 'Descripción' field is empty.

6. Indicamos en Asunto *Acreditamiento de Operaciones Artículo 69-B CFF* y en Descripción redactamos un párrafo sobre el asunto de la aclaración y de la información que estamos anexando (Se anexa párrafo de ejemplo)

The screenshot shows the SAT website interface for filing a request. The 'Trámite' dropdown menu is set to 'OPINIÓN DEL CUMPL 69-B CFF'. The '*Asunto' field contains the text 'Acreditamiento de Operaciones Artículo 69-B CFF'. The 'Descripción' field contains the text: 'XXXXXXXXXX en representación de XXXXXXXXXXXX S.A. DE C.V. con Registro Federal de Contribuyentes XXXXXXXXXXXXXX y domicilio fiscal en Av. "N" Col. "N" Personalidad que tengo debidamente acreditada en esta empresa'. The 'Servicio' dropdown is set to 'Aclaración'.

7. Adjuntar archivo con la documentación de soporte esta debe cargarse en formato .ZIP. Seleccionamos enviar y posteriormente descargamos el acuse de la presentación, para darle seguimiento al trámite.

Si desea anexar información relacionada con el servicio, seleccione el botón de "Adjuntar archivo"

Archivo	Descripción	Introducido Por	E Introducción	
ACREDITAMIENTO DE OPERACIONES 69-B_CFF.rar	<input type="text"/>		02/22/2021 1:08PM	Eliminar

[Adjuntar Archivo](#)

Para enviar su información, seleccione el botón "Enviar".

[Enviar](#)

Autocorrección en caso de no desvirtuar la presunción de operaciones simuladas y procedimiento

Cuando el contribuyente opte por autocorregir la situación debe aportar la siguiente documentación:

- Escrito libre manifestando la autocorrección.
- Relación y respaldo de la documentación e información con la que se ampare la autocorrección como son declaraciones complementarias y en su caso comprobantes de pagos de impuestos omitidos considerando actualización y recargos.
- Así como toda la información relacionada con la autocorrección que considere pertinente, la cual deberá de ser presentada a través del portal del Servicio de Administración Tributaria.

Procedimiento Autocorrección de Operaciones con Proveedores en el artículo 69-B del C.F.F.

El procedimiento de acceso es el mismo que para la acreditación, ubicado el apartado Servicios por internet > Aclaraciones > Solicitud:

1. En opción del Trámite seleccionar *Declaraciones* y en asunto colocar *Autocorrección Artículo 69-B CFF* como se muestra a continuación:

The screenshot shows the SAT website interface. On the left is a navigation menu with options like 'Servicios por Internet', 'Aclaraciones', 'Solicitud', and 'Consulta'. The main content area is titled 'medio por el cual podemos comunicarnos con usted.' and contains the following information:

Datos Generales

Clave de RFC
 Contribuyente
 Admon. Desconcentrada de CIUDAD DE MÉXICO 2
 Adscr
 Medio de Contacto: Cons. Web [Modificar Medio de Contacto](#)

Descripción del Servicio

Servicio: Aclaración
 Trámite: DECLARACIONES
 *Asunto: Autocorreccion de Operaciones Articulo 69-B CFF
 Descripción: XXXXXXXXXXXX en representación de XXXXXXXXXXXX S.A. DE C.V. con Registro Federal de Contribuyentes XXXXXXXXXXXXXXXX y domicilio fiscal en Av. "N" Col. "N" Personalidad que tengo debidamente acreditada en esta empresa

2. Adjuntar archivo con la documentación de soporte esta debe cargarse en formato .ZIP. Seleccionamos enviar y posteriormente descargamos el acuse de la presentación, para darle seguimiento al trámite.

Si desea anexar información relacionada con el servicio, seleccione el botón de "Adjuntar archivo"

Archivo	Descripción	Introducido Por	F Introducción	
CORRECCION DE OPERACIONES 69-B CFF.rar	<input type="text"/>		02/22/2021 1:27PM	Eliminar

[Adjuntar Archivo](#)

Para enviar su información, seleccione el botón "Enviar".

[Enviar](#)

3.5 Responsabilidad solidaria

La teoría del velo corporativo tiende, en especial, a proteger los intereses de terceros, como los acreedores societarios, ante prácticas abusivas, bajo parámetros más o menos estrictos, en diversos sistemas jurídicos, ya que permite establecer la responsabilidad del accionista en situaciones excepcionales, por no existir una real separación corporativa o abusarse de la estructura societaria. Ha sido diseñada precisamente con el propósito de facultar a la judicatura a prescindir de esta ficción del derecho, cuando la persona jurídica es una simple pantalla de protección de quienes, a través de ella, realizan actos de fraude tanto civil o en otras materias.

Responsabilidad solidaria en materia fiscal

La responsabilidad solidaria consiste en la obligación que adquiere una persona física o moral distinta al deudor de cubrir el total del adeudo de éste al acreedor ya sea por disposición de ley o por voluntad propia. Cabe señalar que la responsabilidad solidaria en su carácter de obligación mancomunada es la figura que en materia fiscal está considerada para exigir el pago de contribuciones a terceros cuando los obligados directos, es decir, quienes manifestaron su capacidad de contribuir por sus actos y actividades, no cumplan con dicha carga.

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, contempla la figura de la responsabilidad solidaria, mediante la cual se establece una serie de sujetos que con motivo de la relación jurídica que guardan con los contribuyentes, son señalados como obligados a responder solidariamente respecto del pago de contribuciones, por los cuales la autoridad fiscal puede hacer exigible el pago de los adeudos a cargo del deudor principal que es el contribuyente obligado al pago de conformidad con las leyes fiscales respectivas. Considerando que los obligados al pago de los adeudos del crédito fiscal se ubican en estado de insolvencia o llevan a cabo prácticas de evasión o elusión con el propósito de no hacer frente a sus obligaciones fiscales o, con frecuencia, promueven medios de defensa en contra de

los actos de determinación de adeudos o de aquellos encaminados al cobro coactivo. Esto afecta al fisco federal al no poder recuperar las cantidades que el Estado tiene derecho a percibir, situación que el legislador ha procurado subsanar al establecer sujetos pasivos distintos al deudor relacionados jurídicamente con éstos, a quienes resulta procedente exigirles el cumplimiento de la obligación de pago de la deuda tributaria.

Es necesario mencionar que existen distintos sujetos que son responsables solidarios con los contribuyentes, tales como retenedores y recaudadores, obligados a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, representantes de residentes en el extranjero, quienes ejerzan patria potestad o tutores, legatarios y donatarios, quienes manifiestan su voluntad de asumir responsabilidad solidaria, terceros, socios o accionistas de sociedades respecto de enajenación de acciones o partes sociales, sociedades escindidas, algunos contribuyentes del impuesto al activo, prestatarios de servicios personales de extranjeros, administradoras o propietarios de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, participantes en asociación en participación, albaceas o representantes de la sucesión. La determinación de la responsabilidad solidaria a cargo de un tercero relacionado con deudor principal en ningún caso impide la posibilidad de determinarla a otros sujetos también vinculados con el mismo deudor principal, ya sea de forma sucesiva o simultánea, siempre y cuando los mismos se ubiquen en los supuestos que prevé el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación y se hayan ubicado bienes de su propiedad, y este a su vez, no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por los actos u omisiones propios.

A continuación, se abordará de manera detallada los matices y aspectos relevantes que se generan en materia tributaria en torno a este tipo de responsabilidad.

Cálculo de responsabilidad en los socios o accionistas

De acuerdo con la fracción X, del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, los socios o accionistas, son responsables solidarios respecto de las contribuciones

que se hubieran causado en afinidad con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, exclusivamente en los casos en que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los siguientes casos:

- a. No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- b. Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente, después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.
- c. No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.
- d. Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código.

En estos casos, la responsabilidad no excederá de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate. Por lo cual, el porcentaje de la responsabilidad solidaria de los socios o accionistas, en consideración, se determina con base al monto del capital social que se tenga en la sociedad al momento de la causación de la contribución y sobre la participación que los socios o accionistas tienen en el mismo, pues su cálculo se realiza en función de la participación que aquellos tienen en este, y no en relación con el adeudo. En este sentido, se calculará multiplicando el porcentaje de participación que haya tenido el socio o accionista en el capital social suscrito al momento de la causación, por la contribución omitida, en la parte que no se logre cubrir con los bienes de la empresa. En este punto, hay que destacar que la determinación de la responsabilidad solidaria de cada socio o accionista procederá en la parte que el interés fiscal no alcance a ser garantizado con los bienes de la moral deudora y estará sujeta a que la sociedad incurra en todos los supuestos descritos para directores, gerentes y administradores.

Dadas las condiciones que anteceden, se adiciona al mismo artículo en la citada fracción, el requisito de control efectivo para poder fincar esta responsabilidad, y delimitar así su impacto en los responsables.

Se entenderá por control efectivo la capacidad de una persona o grupo de personas, de llevar a cabo cualquiera de las actividades siguientes:

1. Imponer decisiones en las asambleas generales de accionistas, de socios u órganos equivalentes, o nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros, administradores o sus equivalentes, de una persona moral.
2. Mantener la titularidad de derechos que permitan ejercer el voto respecto de más del cincuenta por ciento del capital social de una persona moral.
3. Dirigir la administración, la estrategia o las principales políticas de una persona moral, ya sea a través de la propiedad de valores, por contrato o de cualquier otra forma.

Determinación del Interés Fiscal

En la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando ésta incurra en cualquiera de las conductas ahí previstas; corresponde a la autoridad y no a quienes desempeñen las referidas funciones, acreditar la proporción del interés fiscal no garantizada con los bienes de la deudora principal para determinar la responsabilidad solidaria en términos de los indicados precepto y fracción, pues ésta y el cobro del crédito fiscal principal son su facultad. Por tanto, le corresponde también a la autoridad fiscal demostrar las gestiones realizadas y la imposibilidad total o parcial del cobro respectivo con el obligado directo o persona moral.

Por último, tratándose de la Sociedad Conyugal, toda vez que este sea un tema que cause incertidumbre, debemos recordar que como se mencionó en párrafos anteriores, la responsabilidad solidaria, tiene su nacimiento en mandato legal, y en este caso, la Ley tributaria, específicamente el multicitado artículo 26 del Código

Fiscal de la Federación, **no** incluye a la esposa respecto a los créditos adquiridos por su cónyuge, ni a la inversa; por lo que en estos casos las autoridades hacendarias deben respetar el cincuenta por ciento de los derechos correspondientes a los bienes embargados.

3.6 Sanciones administrativas y delitos fiscales

Código Fiscal de la Federación

Artículo 108.- Comete delito de defraudación fiscal quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

1. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de la defraudación no exceda de \$1,734,280.
2. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,734,280 pero no de \$2,601,410
3. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de la defraudación fuere mayor a \$2,601,410.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

Artículo 83.- Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación las siguientes:

XVII Utilizar para efectos fiscales comprobantes expedidos por un tercero que no desvirtuó la presunción de que tales comprobantes amparan operaciones inexistentes y, por tanto, se encuentra incluido en el listado a que se refiere el artículo 69-B, cuarto párrafo de este Código, sin que el contribuyente que

los utiliza haya demostrado la materialización de dichas operaciones dentro del plazo legal previsto en el octavo párrafo del citado artículo, salvo que el propio contribuyente, dentro del mismo plazo, haya corregido su situación fiscal.

Artículo 84.- A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el artículo 83, se impondrá las siguientes sanciones:

XVI De un 55% a un 75% del monto de cada comprobante fiscal, tratándose del supuesto previsto en la fracción XVIII.

Artículo 113 Bis.- Se impondrá sanción de dos a nueve años de prisión, al que por si o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada

Artículo 2 Cuando tres o más personas se organicen de hecho, y tienen como fin o resultado cometer alguno de los delitos siguientes:

VIII Bis Defraudación fiscal, previsto en el artículo 108, y 109, fracciones I y IV del CFF, cuando el monto de lo defraudado supere 7.8 millones de pesos; (3 veces fracción III artículo 108 CFF)

VIII Ter. Las conductas previstas en el artículo 113 Bis del CFF, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, superen 7.8 millones de pesos. (3 veces fracción III artículo 108 CFF)

Código Nacional de Procedimientos Penales

Artículo 167.- Causas de procedencia; se consideran delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa, los previstos en el Código Penal Federal, de la manera siguiente:

II Defraudación fiscal, artículos 108 y 109 CFF, cuando el monto de lo defraudado supere 7.8 millones de pesos, cuando sean calificados, y (3 veces fracción III artículo 108 CFF)

III La expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 11 Bis del CFF, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales, superen 7.8 millones de pesos. (3 veces fracción III artículo 108 CFF)

Ley Nacional de Extinción de Dominio

Artículo 1.- La presente Ley Nacional es reglamentaria del artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de extinción de dominio. Sus disposiciones son de orden público e interés social y tiene por objeto regular:

V. Los criterios para el destino de los bienes cuyo dominio se declare extinto en sentencia y, en su caso, la destrucción de los mismos. Para los efectos de esta Ley son hechos susceptibles de la extinción de dominio, de conformidad con el párrafo cuarto del artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los siguientes:

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

Delincuencia Organizada en el artículo 2 Ley Nacional de Extinción de Dominio

Artículo 3.- La extinción de dominio es la pérdida de los derechos que tenga una persona en relación con los Bienes a que se refiere la presente Ley, declarada por sentencia de la autoridad judicial, sin contraprestación, ni compensación alguna para su propietario o para quien se ostente o comporte como tal, ni para quien, por cualquier circunstancia, posea o detente los citados Bienes.

CAPÍTULO 4

Prevención

CAPITULO 4. PREVENCIÓN

4.1 Relevancia del control interno

Para entender la importancia del control interno en las entidades económicas, conviene empezar por entender el propósito del control interno, que tiene como objetivo:

“Resguardar los recursos de la empresa o negocio evitando pérdidas por fraude o negligencia, como así también detectar las desviaciones que se presenten en la empresa y que puedan afectar al cumplimiento de los objetivos de la organización.”

Usualmente los contribuyentes no cuentan con un sistema de administración bien definido, donde muchas veces los objetivos y planes no se encuentran por escrito, sino que se trabajan de manera empírica; solucionando problemas conforme se presentan, invirtiendo sin planificación, creando departamentos a medida que surgen las necesidades, entre otras cosas. Todo esto puede llevar a que se den situaciones no previstas y con un impacto financiero, como ser malversación o pérdida de activos, incumplimientos de normas ya sean legales o impositivas que generen un pasivo contingente, fraudes asociados a información financiera fraudulenta que podrían dañar la reputación de la empresa, entre otros, dichas situaciones podrían ser prevenidas gestionando el control interno con anticipación.

Inclusive, es creencia de algunos entes económicos, que debido al reducido número de operaciones que realizan no es necesario o relevante crear un esquema eficiente de control interno, sin embargo, la envergadura de la organización no es un factor que defina la importancia o existencia del sistema de control, ya que en organizaciones donde existe un solo dueño, que toma las decisiones, participa en la operación y lleva el sistema contable, igualmente debe contar con un sistema de control interno, adecuado al tamaño y actividades de la organización.

“Desarrollar un Control Interno adecuado a cada tipo de organización nos permitirá optimizar la utilización de recursos con calidad para alcanzar una adecuada gestión financiera y administrativa, logrando mejores niveles de productividad.”

Por ejemplo, si se cuenta con sistemas de gestión que incorporan controles automáticos en las áreas de ventas y cobranzas, y la información generada en estos sistemas se contabiliza en línea en los registros financieros, usando la tecnología de la información, se requeriría menor cantidad de personas involucradas en los procesos administrativos y se podría dotar personal en otras áreas que aumenten la productividad del negocio, como ser ampliar el área comercial para obtener incrementos en los niveles de ingresos. Adicionalmente, contar con un sistema de control actualizado en las áreas básicas de la empresa, permitirá alimentar el sistema de información y ayudar a la adecuada toma de decisiones, así como facilitar que las auditorías tanto de gestión como financieras sean efectivas.

Finalmente, el control interno en las empresas es una tarea ineludible para aquellos que desean lograr competitividad en sus negocios; ya que una empresa que implementa controles internos disminuye la ocurrencia de errores y fraude en la información financiera, los entes reguladores lo catalogarán como una empresa que cumple las leyes y regulaciones y a su vez generarán un impacto positivo en su negocio, pudiendo inclusive atraer a inversionistas que apuesten al crecimiento de este.

4.2 Requerimientos básicos para alta de proveedores

Los controles más importantes sería el alta al proveedor que debería contar con lo siguiente:

- Cotizaciones: El solicitar cotizaciones a distintos proveedores del mismo servicio o mercancía, queda como evidencia de una toma de decisiones inteligente y no de preferencia.

- Localización del proveedor: Conocer el domicilio, validando la existencia real del domicilio fiscal.
- Infraestructura y experiencia: Verificar que el proveedor cuente con la infraestructura y personal capacitado para llevar a cabo las operaciones por las que va a ser contratado.
- Documentación legal: Constancia de situación fiscal, opinión de cumplimiento, actas constitutivas, si es posible, las identificaciones oficiales del contribuyente o representante legal, altas ante el seguro social y contrato de prestación de servicios o comerciales.
- Verificar la capacidad técnica del proveedor para la prestación del servicio o enajenación de bienes.
- Operativamente se deben contar con controles como son la creación y autorización de órdenes de compra, entradas y salidas de almacén, expedientes fotográficos.
- Se deben implementar controles de las partes para el resguardo de toda la información tanto impresa como digital que puedan demostrar la materialidad de las operaciones de una empresa.

4.3 Monitoreo de Lista Negra del 69-B del C.F.F. y herramientas existentes

La lista negra del Servicio de Administración Tributaria es uno de los factores primordiales vigentes que deben tomar en cuenta los contribuyentes antes de definir las relaciones comerciales con proveedores o aliados de negocio, de acuerdo al listado publicado en la página del Servicio de Administración Tributaria, en 2017 únicamente el 2.46% de los contribuyentes han presentado evidencia suficiente para cambiar su estatus a una sentencia favorable, durante 2018 aumentó esta cifra al 8.19% y en 2019 hasta un 20.53% respecto al año anterior, este aumento es favorable para los contribuyentes publicados, sin embargo, el porcentaje de aquellos que obtuvieron una sentencia negativa aumentó en un porcentaje mayor. Durante 2017 el 74% de los contribuyentes publicados obtuvieron sentencia negativa, durante 2018 aumentó al 122% y en 2019 al 130%, estas cifras fueron

posibles debido a que se dieron los estatus no sentenciados de años anteriores, tras el análisis de evidencias presentadas. Para conocer el estatus de los proveedores o aliados de negocio es necesario consultar la lista negra del Servicio de Administración Tributaria, en el siguiente enlace:

http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=ListCompleta69B.html

Dentro del portal en la parte inferior se podrá encontrar 5 enlaces a los listados disponibles:

- **Listado Completo Definitivos:** Contribuyente que aportó evidencias insuficientes o en su caso las omitió, confirmando la inexistencia de las operaciones.
- **Desvirtuados:** Contribuyente que aportó evidencias suficientes para demostrar la existencia de las operaciones.
- **Presuntos:** Contribuyente recién publicado, está pendiente de presentar evidencias para desvirtuarse.
- **Sentencias Favorables:** Contribuyente que presentó un medio de defensa ante la presunción de operaciones inexistentes.

El enlace iniciará la descarga del archivo CSV, en él se podrá rastrear al proveedor por razón o denominación social o bien por el Registro Federal de Contribuyentes:

No	RFC	Nombre del Contribuyente	Situación del contribuyente	Número y fecha de Publicación	Número y fecha de Publicación
1	AAA080808H	ASESORES EN AVALÚOS Y ACTIVOS, S.	Sentencia Favorable	500-05-2018-01/06/2018	500-05-2018-25/06/2018
2	AAA0910148	AQUAERIS ACUACULTURA Y ARQUITECTURA	Desvirtuado	500-05-2016-01/01/2017	500-05-2016-19/01/2017
3	AAA100303L	INGENIOS SANTOS, S.A. DE C.V.	Desvirtuado	500-05-2017-01/12/2017	500-05-2017-26/12/2017
4	AAA1207308	ASESORES Y ADMINISTRADORES AGRICOLAS	Definitivo	500-05-2016-01/01/2017	500-05-2016-19/01/2017
5	AAA121206E	AMÉRICA ADMINISTRATIVA ARROLLO	Definitivo	500-05-2019-01/04/2019	500-05-2019-26/04/2019
6	AAA150206I	ACUESY ASESORÍA ACUICOLA ESPECIALIZADA	Definitivo	500-05-2017-18/09/2017	500-05-2017-20/10/2017
7	AAA620217	AMADOR AQUINO JOSÉ AVENAMAR	Definitivo	500-05-2017-01/06/2017	500-05-2017-12/06/2017
8	AAAG701203	ARAGÓN AYALA GRICELDA	Definitivo	500-05-2017-31/10/2017	500-05-2017-15/11/2017
9	AAAJ830204F	ARAIZA ARAMBULA JUAN CARLOS	Definitivo	500-05-2016-01/10/2016	500-05-2016-12/10/2016
10	AAAL440727T	ALMANZA ALONZO JOSÉ LUIS	Definitivo	500-05-2018-01/05/2018	500-05-2018-22/05/2018
11	AAAM930220	AMADO ACOSTA MARCOS	Definitivo	500-05-2018-01/06/2018	500-05-2018-25/06/2018
12	AAAT930326E	AMADO AMADO TRINIDAD	Presunto	500-05-2019-01/11/2019	500-05-2019-19/11/2019
13	AAAV920808	ADAME ANTONIO VICTOR ALFONSO	Definitivo	500-05-2017-18/09/2017	500-05-2017-20/10/2017
14	AAB1011024L	ASESORES ADMINISTRATIVOS BAIK S. DE C.V.	Definitivo	500-05-2014-01/05/2014	500-05-2014-15/05/2014
15	AABJ650718R	ALCALA BECERRA JUAN MANUEL	Definitivo	500-05-2017-31/10/2017	500-05-2017-15/11/2017
16	AABK761214	ALMANZA BRAVO KARLA GRACIELA	Definitivo	500-05-2017-01/09/2017	500-05-2017-19/09/2017
17	AABM490216	ALANÍS BADILLO MINERVA	Definitivo	500-05-2017-01/03/2017	500-05-2017-14/03/2017
18	AABR711124	ALMANZA BRAVO ROCIO AMERICA	Presunto	500-05-2019-01/04/2019	500-05-2019-26/04/2019
19	AAC05100312	ALMAGUER ACEROS, S.A. DE C.V.	Definitivo	500-05-2017-01/03/2017	500-05-2017-14/03/2017
20	AAC0608103E	ADITIVOS ALTERNOS DEL CENTRO S.A	Definitivo	500-02-00-20-01/02/2014	500-02-00-20-11/02/2014

Si se localiza en este listado a un proveedor con el que ya se haya concretado una relación comercial, esto deriva al contribuyente en una posición de supuesto EDOS (Empresa que Deduce Operaciones Simuladas), y cuenta con 30 días desde la publicación, para acreditar ante la autoridad que efectivamente se adquirieron los bienes o servicios que amparan los comprobantes fiscales, con las sanciones correspondientes.

Actualmente, los proveedores de servicios informáticos contables y fiscales han desarrollado soluciones para los contribuyentes, que detectan de manera automatizada a los aliados de negocio que se encuentran en este listado y su estatus. Estas herramientas cuentan con “Bots” que, en tiempo real, descargan las listas del portal de Servicio de Administración Tributaria, y ejecutan un cruce con los comprobantes fiscales recibidos, y notifican los hallazgos de manera inmediata, además de conservar en sus servidores datos históricos, que continúan con la validación y generan los nuevos estatus en caso de desvirtuar el supuesto.

Resaltando, que esta validación debe ser previa a la conclusión de la operación comercial, para evitar caer en el supuesto.

Escritorio | **Bandeja de Entrada** | Pagos | VerificaXML | Descargas Masivas | Estadísticas | | 0

Bandeja de Entrada

Emisores | Consulta

Ultima Actualización: 14/05/2020 10:20 Hrs

RFC del Receptor
AAA010101AAA

RFC	STATUS	FECHA
H6E951128469	Presunto	2019-11-19
JES900109Q90	Presunto	2019-11-19
IVD920810GU2	Desvirtuado	2018-10-23
IXS7607092R5	Desvirtuado	2018-10-23
IIA040805DZ4	Definitivo	2019-01-14

Resultados: 25 | 1 - 5 de 5 | Página 1

4.4 Medios de defensa

Los medios de defensa son instrumentos que establece la ley para proteger a los contribuyentes afectados por la violación o no aplicación exacta de las disposiciones fiscales. Por lo tanto, a través de los medios de defensa, las resoluciones administrativas o actos de autoridad son revisados para que se realicen conforme a la ley. La resolución administrativa es la forma por medio de la cual la autoridad fiscal da a conocer las decisiones respecto de los actos u omisiones cometidas por el contribuyente, con lo que se define y da certeza a una situación legal o administrativa.

Cabe mencionar que la resolución administrativa debe reunir los siguientes requisitos que establece el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación:

- Constar por escrito.
- Indicar el nombre de la persona a quien se dirige.
- Estar firmada por el funcionario que la emitió.
- Estar fundada y motivada, es decir, citar los preceptos legales y precisar los hechos y situaciones que lo motiven, además de expresar el propósito de que se trate.
- Señalar la causa legal de la responsabilidad solidaria.

Recurso de Revocación¹⁰

El recurso de revocación es un medio de defensa administrativo en contra de actos administrativos dictados en material fiscal federal que causen un agravio al particular; su interposición es optativa para el interesado o afectado, antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Este medio de defensa tiene la finalidad de corregir los posibles errores en que incurrió la autoridad, por eso es **recurso**, y que esta los corrija, esta figura nace debido al interés que tiene la propia

¹⁰ "Medios de defensa fiscal aplicables por el contador", Expositor: L. C. y E. F. Miguel Ángel Martínez UC <http://clubvirtual.gvaweb.com/admin/curricula/material/def.pdf>

autoridad de conocer los errores que comenten sus funcionarios y corregir estos errores, por lo tanto, la finalidad del Recurso de Revocación es la auto tutela de la autoridad. Siempre que interpongamos un recurso de revocación debemos estar conscientes que lo que se busca con este medio de defensa es que la autoridad emisora del acto administrativo que nos afecta jurídicamente revise su actuación, es decir **revise el acto administrativo que emitió**, no buscamos que la autoridad emisora nos imparta justicia, por que para ello están los tribunales.

El recurso de revocación procederá contra:

Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

- Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
- Nieguen la devolución de cantidades pagadas indebidamente al fisco.
- Dicten las autoridades aduaneras.
- Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular, salvo las establecidas para la justicia de ventanilla, la reconsideración y condonación de multas.

Los actos de autoridades fiscales que:

- Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se le alegue que estos se han extinguido o que su monto es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutoria o se refiere a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización derivada de la expedición de cheques no pagados.
- Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que este no se ha ajustado a la ley.
- Afecten el interés jurídico de terceros, de los propietarios de los bienes o negociaciones, o del titular de los derechos embargados.
- Determinen el valor de los bienes embargados.

(Art.117 CFF)

Improcedencia del recurso

En los términos del artículo 124 del Código Fiscal de la Federación, el recurso de revocación es improcedente cuando:

- Se haga valer contra los actos administrativos que no afecte el interés jurídico del recurrente.
- Contra resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de estas o de sentencias.
- Actos que hayan sido impugnados por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- Actos consentidos, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.
- Actos conexos a otros que hayan sido impugnados por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.
- En el caso en que no se amplíe el recurso administrativo, o si en la ampliación no se exprese agravio alguno, tratándose de los casos en que el particular afirme no conocer el caso administrativo impugnado.
- Actos revocados por la autoridad
- Cuando se haga valer en contra de actos administrativos que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias, previsto en el tratado para evitar la doble imposición; si es que dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación, o después de la conclusión de un Juicio de lo Contencioso promovido ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.
- Resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y accesorios.
- Actos para hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros.

Juicio de nulidad

El juicio de nulidad consiste en la resolución de una controversia legítima, por violación o desconocimiento de un derecho, entre los particulares y las autoridades hacendarías o de un carácter administrativo distinto, ante un órgano de naturaleza jurisdiccional, pero adscrito al Poder Ejecutivo, el cual determinará a quién le asiste la razón y el derecho, mediante la acción que marcan las leyes.¹¹

La finalidad de interponer un recurso de nulidad consiste en tramitar este medio de defensa ante actos definitivos dictados en materia fiscal federal.

Procede en contra de las resoluciones definitivas, entendiéndose por éstas, aquellas que no admitan recurso administrativo en su contra o cuando la interposición de este sea optativa y los actos contra los que procede son:

- Las dictadas por autoridades fiscales federales, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.
- Las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales.
- Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores.
- Las que se funden en un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación o en materia comercial, suscrito por México, o cuando el demandante haga valer como concepto de impugnación que no se haya aplicado en su favor alguno de los referidos tratados o acuerdos.
- Las que se configuren por negativa ficta los plazos que señalen el Código Fiscal de la Federación, así como las que nieguen la expedición de la

¹¹ MEDIOS DE DEFENSA FISCAL. Luis Raúl Díaz González. EDITORIAL GASCA SICCO. Cuarta edición 2012, pág. 33

constancia de haberse configurado la resolución positiva ficta, cuando ésta se encuentre prevista por la ley.

El Tribunal Federal de Justicia Administrativa conocerá de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular.

Improcedencia

Es la imposibilidad jurídica de pedir, ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa la nulidad de una resolución administrativa, sobre la cual dicho tribunal no tiene la capacidad para resolverla¹²

El artículo 8 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, la improcedencia se da cuando:

- Que no afecten los intereses jurídicos del demandante.
- Que no le competa conocer a dicho Tribunal (TFJA).
- Que hayan sido materia de sentencia previa
- Cuando hubiere consentimiento.
- Que sean materia de un recurso o juicio que se encuentre pendiente de resolución.
- Que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquéllos cuya interposición sea optativa.
- Conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.
- Que hayan sido impugnados en un procedimiento judicial.
- Contra reglamentos.
- Cuando no se hagan valer conceptos de impugnación.
- Cuando no existe la resolución o acto impugnados.

¹² MEDIOS DE DEFENSA FISCAL. Luis Raúl Díaz González. EDITORIAL GASCA SICCO. Cuarta Edición 2012 Pág60

- Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación.
- Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas.
- No es improcedente el juicio cuando se impugnen por vicios propios, los mencionados actos de cobro y recaudación.
- En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición de esta Ley o de una ley fiscal o administrativa.

Juicio de amparo

Corresponde a otro medio de defensa que existe para impugnar actos administrativos, sin embargo, este medio no es promovido directamente por el Contador de la empresa, si no por el Abogado litigante con cédula profesional.

El juicio de amparo es un medio de defensa frente a los actos inconstitucionales del gobernante. Es creado por la constitución para lograr el respeto a las garantías individuales y, por ende, la protección del derecho y de las normas constitucionales. Se conoce como la última instancia a la cual pueden acogerse los particulares.

Para el ejercicio 2020 se dio una segunda oportunidad de conformidad con el artículo octavo transitorio fracción I, da un plazo de 3 meses a partir del 01 de enero de 2020 para corregir su situación fiscal a aquellos contribuyentes que hayan dado cualquier efecto fiscal a comprobantes expedidos por contribuyentes incluidos en la lista que se refiere al artículo 69-B cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Es muy importante dar seguimiento al trámite del acreditamiento de las operaciones ya que en caso de no tener una respuesta por parte de la autoridad den el plazo de 30 días que hace mención la regla 1.5 de la Resolución de Miscelánea Fiscal del

ejercicio 2020 contando desde la fecha que se presentó la solicitud de aclaración, la petición del contribuyente se considerara resuelto como negativo.¹³

Adicionalmente los contribuyentes, podrán:

1. Acudir a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, con la documentación soporte correspondiente al trámite, con esto elaborar un formato en el cual redacta las acciones e inicia un trámite para enmendar la situación.
2. Promover Amparo Indirecto, ya que para que los contribuyentes desarrollen sus actividades, es necesario que cuenten con los recursos económicos que les permitan hacer frente a sus obligaciones comerciales; no obstante, en caso de sufrir una cancelación del CSD, se restringe la expedición de CFDI, lo que genera conflicto a la hora de la cobranza y esto puede ser catalogado como un daño irreparable para los pagadores de impuestos.

Si bien es cierto que este procedimiento tiene como objetivo primordial el combatir los esquemas agresivos de evasión fiscal, toda vez que sea del interés público y en consecuencia se detenga la facturación de operaciones inexistentes, a razón de que la sociedad conozca quiénes son aquellos contribuyentes que realizan este tipo de operaciones, no debe perderse de vista el principio de inocencia.

Este último se encuentra consagrado en los artículos 20, rubro A, fracción V y 20, rubro B, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual consiste en que nadie puede ser calificado o tachado de culpable, hasta que su culpabilidad se demuestre plenamente.

Lo anterior, a la luz de las implicaciones que en el ámbito penal se desprenden de lo dispuesto en el Capítulo II del Título IV del Código Fiscal de la Federación, en comunión con el principio de que la actuación de los contribuyentes se presume

¹³ Jurisprudencia 2a./J.162/2019(10a.)

realizada de buena fe, contemplado en el artículo 21 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente.

Por consiguiente, la autoridad debe valorar todas y cada una de las documentales probatorias que legitiman la razón de negocios, debiendo entenderse ésta, como el acto lícito que sustenta la actuación del contribuyente, y que permite dar cumplimiento a la obligación tributaria. Al respecto, el objetivo fundamental de esa obligación no debe vulnerar o afectar el interés fiscal de ninguna de las partes involucradas. De manera que la autoridad fiscal asegure su fundamento en una decisión adoptada con base en el interés del negocio y no únicamente para evitar efectos impositivos. Finalmente, la autoridad fiscal debe imponerse en sus actuaciones atendiendo a situaciones reales y no simuladas, para regular de manera unánime la correcta actuación del contribuyente.

El inicio del procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF relativo a la presunción de inexistencia de operaciones amparadas con CFDI, para lo cual resulta importante destacar, que el oficio mediante el cual se le da a conocer que se ha ubicado en el supuesto, debe reunir requisitos de fundamentación y motivación, especificándose de manera concreta las consideraciones por las que la autoridad fiscal presume que se ubica en dicho supuesto, es decir, debe de comunicar la resolución o acto particular en el que determinó los motivos específicos, causas especiales o circunstancias concretas por las que consideró que el contribuyente ha emitido comprobantes que amparan operaciones inexistentes.

CASO PRÁCTICO

Caso práctico



SHCP
SECRETARÍA DE
HACIENDA Y
CRÉDITO PÚBLICO



SAT
SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

**Administración General de
Recaudación Administración
Desconcentrada de Recaudación de
Hidalgo "1" Subadministración
Desconcentrada de Recaudación "5"**

Oficio 400-30-00-00-00-2019-003396

Folio: 1951011

Exp. 7S.34-2019-290

Asunto: Oficio invitación.

Pachuca de Soto, Hidalgo., 01 de abril de 2019.
"2019, Año del Caudillo del Sur, Emiliano Zapata".

C. Representante Legal y/o Apoderado General de
JP Proyectos y automatizaciones, S.A. de C.V.

R.F.C.: JAP870829798

Blvd. Flores Magón Carr. Pachuca-Cd. Sahagún Km 18,

Col. Ciudad Bellas aires

Pachuca de Soto, Hgo. C.P. 42095,

Referencia: Entre Carr. Arbolitos-La Paz y Blvd. Javier A. Gómez.

P r e s e n t e.

En relación con la información contenida en sus declaraciones correspondientes a los ejercicios **2015, 2016, 2017 y 2018**, esta Administración Desconcentrada de Recaudación de Hidalgo "1", detectó algunas omisiones o presuntas inconsistencias en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; razón por la cual, la Administradora Desconcentrada de Recaudación de Hidalgo "1", le realiza una atenta invitación para que acuda a la Administración

Desconcentrada de Recaudación de Hidalgo "1" ubicada en Boulevard Felipe Ángeles, Carretera México-Pachuca, Kilómetro 84.5, Sector Primario, Col. Carlos Roviroso, C.P. 42082, a las **09:00** horas del día **26 de abril de 2019**. Lo anterior, a fin de que voluntariamente se aclaren los comportamientos de sus obligaciones fiscales con base en los elementos e informes que aporte o manifieste durante su visita.

En su caso, es indispensable que el representante legal se identifique y acredite su personalidad con el instrumento notarial correspondiente, en virtud de que ello es necesario para poder llevar a cabo la entrevista.

Lo anterior, con fundamento en lo dispuesto por los artículos 1, 2, 3, 4, 7, párrafo primero, fracciones I, VII, XII, XIII y XVIII, 8 párrafo primero, fracción III, Primero, Segundo, Tercero y Cuarto Transitorios de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, en vigor a partir del 1 de julio de 1997 y modificada mediante Decretos publicados en el mismo órgano oficial de difusión el 4 de enero de 1999, 12 de junio de 2003, 6 de mayo de 2009, 9 de abril de 2012 y 17 de diciembre de 2015, vigentes a partir del día siguiente al de su publicación; artículos 1, 2 párrafo primero, apartado C, 5, párrafo tercero, 6, párrafo primero, apartado A, fracción XII inciso a, en lo relativo a la Administración Desconcentrada de Recaudación de Hidalgo "1" con sede en Hidalgo, artículo 18 párrafo primero, fracción I y último párrafo, en relación con el artículo 16, párrafo primero, fracción XV y párrafo tercero, numeral 9; asimismo, 6 párrafo primero, apartado A, fracción XII, inciso a, así como el párrafo cuarto, numeral 8 y Primero, Segundo y Tercero Transitorios, todos del "Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria"



SHCP
SECRETARÍA DE
HACIENDA Y
CRÉDITO PÚBLICO



SAT
SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

**Administración General de Recaudación
Administración Desconcentrada de
Recaudación de Hidalgo "1"**



2019
EMILIANO ZAPATA

publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de septiembre de 2015, que inicio su vigencia en un plazo de noventa días naturales siguientes a su publicación en el mencionado órgano oficial de difusión, esto es, el 22 de noviembre de 2015, de conformidad con el Transitorio Primero, párrafo primero, salvo lo dispuesto en sus fracciones I, II y III del citado Transitorio del Reglamento.

Tiene derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales, así como a ser tratado con respeto y consideración. Si requiere orientación o auxilio acerca de sus derechos y medios de defensa, puede acudir a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, www.prodecon.gob.mx, o llamar al 01 800 61 10 190.

Boulevard Felipe Ángeles, Carretera México Pachuca Km. 84.5, Sector Primario, Colonia Carlos Rovirosa, C.P. 42082, Pachuca de Soto, Hidalgo.

sat.gob.mx MarcaSAT 01 (55) 627 22 728



Atentamente

C.P. Miguel Ángel Ramírez Gutiérrez

Subadministrador Desconcentrado de la Administración Desconcentrada de Recaudación de Hidalgo "1".

Firma Electrónica:

MBejc532Jp2J1mxt2lmP7zx6b9y03fdzJA6LW7LPtzlklk+NehSlSbT8Vq6L0UeWtxbO9HrLGZyExbKjI2ixV70zbBWoQU
keO6ieK8z3rd7eXU62/cp1tadoxJQpgK94oJuB9FegH8b5nVlr4KxzqB7tHF5Rcz1BNZPOhl5ksDmWOyKsqnY3mjeih
DDM3qkxMbr3N/BtavXqEm/9HVRsys8o43G4HMWvy7w+1vw3NnDlBmYpZLNVajVlcSanjb3B+ZUqrog+ZE1Q+SKzU
EkuyAMyTchkIqMZsFSW2u0QK9QNhogs9UsEnclL2LDi+/KqMS694PJj/V6XY0Z+aLBig==

Cadena original:

||JAP870829798| JP Proyectos y automatizaciones, S.A. de C.V.|400-30-00-05-00-2019-003296|01 de abril de 2019|4/1/2019
1:24:09 PM|000001000007000112188||

Sello digital:

nwEj9k3pR7M4xz8oval16FcXCJYYnHFid73mBUYT5Sg9VzKsFYrLiSqazZ1s0FSBtgbxoW9KtChmyRctIcbCBorgsX02o
F8JTUP78vnUhWV3qmJslnFyJ4SOghFArFUxxMPV2cd0uxYxW5k8pjuoyaW2Vx1DqnSMvzh1zh6ZvQY=



Administración General de Recaudación
Administración Desconcentrada de
Recaudación de Hidalgo "1"
Subadministración Desconcentrada de
Recaudación "5"



Asunto: Se emite **Aviso** de su situación fiscal.

Pachuca de Soto, Hidalgo, a 09 de mayo de 2019 "2019, Año del Caudillo del Sur, Emiliano Zapata".

c. REPRESENTANTE LEGAL DE:

JP PROYECTOS Y AUTOMATIZACIONES, S.A. DE C.V.

BLVRD FLORES MAGON CARRET. PACHUCA CD. SAHAGUN KM. 18 S/N,
COLONIA CIUDAD BELLAS AIRES
C.P. 42095, PACHUCA DE SOTO, HIDALGO.

Esta Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Hidalgo "1", con sede en Hidalgo, de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, del Servicio de Administración Tributaria, le avisa que, del análisis realizado a la información contenida en las bases de datos del Servicio de Administración Tributaria, se ha detectado que, respecto de los ejercicios fiscales del 01 de Enero de 2015 al 31 de Diciembre de 2015, del 01 de Enero de 2016 al 31 de Diciembre de 2016, del 01 de Enero de 2017 al 31 de Diciembre de 2017 y del 01 de Enero de 2018 al 31 de Diciembre de 2018, celebró operaciones con los siguientes contribuyentes:

RFC	NOMBRE, DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL
CGG1607089K9	CONSORCIO GIMENEZ & GARCIA, S.A. DE C.V.
CCC9610075G8	CONSORCIO, COMERCIO CADENA, S.A. DE C.V.
KAM981131GF7	KAMIKAZE, S.A. DE C.V.
OAAAR690321CV3	OSORIO ALANIS ANISETO ROBERTO
SAG160924ZN4	SAGYLEN, S.C.
TIV120824PG4	TEXTIL INDUSTRIAS BAKERY, S.A. DE C.V.

Los cuales le expidieron comprobantes fiscales digitales por Internet.

Al respecto, le aviso que, los contribuyentes CONSORCIO GIMENEZ & GARCIA, S.A. DE C.V., CONSORCIO GIMENEZ & GARCIA, S.A. DE C.V.; KAMIKAZE, S.A. DE C.V., OSORIO ALANIS ANISETO ROBERTO, SAGYLEN, S.C. y TEXTIL INDUSTRIAS BAKERY, S.A. DE C.V., fueron agregados al listado definitivo a que se refiere artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el cual se publicó en la Página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y en el Diario Oficial de la Federación, lo que trae como consecuencia jurídica los comprobantes fiscales digitales por Internet que llegaron a emitir los contribuyentes enlistados, **no producen ni produjeron efecto fiscal alguno**.

Por lo anterior, JP PROYECTOS Y AUTOMATIZACIONES, S.A. DE C.V., disponía de un plazo de treinta días contados a partir del día hábil siguiente al de la citada publicación, para que acreditara ante la autoridad fiscal que efectivamente adquirió los bienes o recibió el servicio que amparaban los comprobantes fiscales digitales por internet expedidos por los contribuyentes antes señalados, o bien, para que corrigiera su situación fiscal, sin que se observe que haya realizado una u otra de tales acciones.

Motivo por el cual, **se le otorga un plazo de quince días hábiles** contados a partir de la recepción del presente **Aviso** para que corrija su situación fiscal. De no atender el presente dentro del citado plazo, esta autoridad fiscal podría ejercer sus facultades de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación.

El cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales posiblemente le evitaría actos de molestia innecesarios.

Atentamente.

En suplencia por ausencia del Administrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal, de la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Hidalgo "1" con fundamento en los artículos 4, quinto párrafo, 6, apartado A, fracción XII, inciso a), 22, último párrafo, numeral 8, inciso a) y 24 último párrafo del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vigente, firma el Subadministrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal "1", adscrito a la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Hidalgo "1".

Firma Electrónica:

Hr1QR/3wyad/za8g/ZXy2HNNTTzoFT51Hh5yUQ9uzPB4GQhcMxHrJ0+5EjAaWcxgBHBpyPI6Bve1voCPYCdB45an5M6L/R69JhdL5b3BfK1E6EeJ4Pn+PUMaDcA3VVMHS8AnhhN6et00izjALmC6PHwiB60eHVU1xvYllrkcKlvkOzeuoepOYhFXRmyR+XozuUclTkWclQRueQnzXJ7x+MYchzUwWV8csz5SdUdy9l/MbsTDd2nyuQqgTCg03xB0B1aUxms64Pjt3SfurkXK6j63TBR5ML/Azt6xoQyqah3pw/DCw wOzPidS7cadowkXLBnhK9ik5ebHf9qTDAQ==

Cadena original:

||||JAP870829798|JP PROYECTOS Y AUTOMATIZACIONES, S.A. DE C.V.|500-29-00-03-01-2019-2098|09 de mayo de 2019|5/9/2019 5:49:59 PM|000001000007000112188||

Sello digital:

g+dsSn2YXMqpD3+ZoJBC4ioVhXYEgwZtcDT88U8Hi5HImMDYAIMOoyq2jRFjmrB5ZcSRM1Dz8GPfkTmi2hX9EPP2Giv/XpGLtSyQ7p/n3SelkiGrM/u3BBJxMjt8MU/hXvrvo7NDablS7X7Py0gvVeLFmtv zV+YkHaZf8Xiju8=

JESUS GERARDO PAREDES SALAZAR

SUBADMINISTRADOR DESCONCENTRADO DE AUDITORIA FISCAL "1"



El presente acto administrativo ha sido firmado mediante el uso de la e.firma del funcionario competente, amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, de conformidad con los artículos 38, párrafos primero, fracción V, tercero, cuarto, quinto y sexto, y 17 D, tercero y décimo párrafos del Código Fiscal de la Federación.

De conformidad con lo establecido en los artículos 17-I, y 38, quinto y sexto párrafos del Código Fiscal de la Federación, la integridad y autoría del presente documento se podrá comprobar conforme a lo previsto en la regla 2.12.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de abril de 2019.

**JP PROYECTOS Y AUTOMATIZACIONES, S.A. DE C.V.
R.F.C. JAP870829798**

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO,
SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,
ADMINISTRACIÓN GENERAL DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL,
ADMINISTRACIÓN DESCONCENTRADA DE AUDITORÍA FISCAL DE HIDALGO "1"
CON SEDE EN HIDALGO.

**ASUNTO: SE DA CONTESTACIÓN
AL AVISO: 500-29-00-03-01-2019-2098, R.F.C.
JAP870829798, FOLIO 2025317, DE FECHA 9 DE
MAYO DE 2019.**

Ing. Heriberto Guzman Ortega, en mi carácter de representante legal de la empresa denominada JP PROYECTOS Y AUTOMATIZACIONES, S.A. DE C.V., con R.F.C. JAP870829798, personalidad que tengo debidamente acreditada en la escritura pública no. 19856, volumen 364 de fecha 4 de diciembre de 2009, otorgada ante la fe del Lic. Daniel H. Pérez Vasco del Distrito Judicial de Pachuca, Hidalgo, señalando el siguiente correo electrónico: ingheribertoguzman@jpproyectos.mx, y no. de teléfono (01) 774 728 2725, respetuosamente expongo lo siguiente:

Mediante el presente escrito doy contestación al **AVISO: 500-29-00-00-01-2019-2098, FOLIO 2025317**, de fecha 9 de mayo de 2019, emitido por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Hidalgo "1" con Sede en Hidalgo en el que a través del buzón tributario se **AVISA** a mi representada que: "... del análisis realizado a la información contenida en las bases de datos del Servicio de Administración Tributaria, se ha detectado que, respecto de los ejercicios fiscales del 01 de Enero de 2015 al 31 de Diciembre de 2015, del 01 de Enero de 2016 al 31 de Diciembre de 2016, del 01 de Enero de 2017 al 31 de Diciembre de 2017 y del 01 de Enero de 2018 al 31 de Diciembre de 2018, celebró operaciones con los siguientes contribuyentes:

RFC	NOMBRE, DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL
CGG1607089K9	CONSORCIO GIMENEZ & GARCIA, S.A. DE C.V.
CCC9610075G8	CONSORCIO, COMERCIO CADENA, S.A. DE C.V.
KAM981131GF7	KAMIKAZE, S.A. DE C.V.
OAAR690321CV3	OSORIO ALANIS ANISETO ROBERTO
SAG160924ZN4	SAGYLEN, S.C.
TIV120824PG4	TEXTIL INDUSTRIAS BAKERY, S.A. DE C.V.

Posteriormente, la autoridad fiscal AVISA que los contribuyentes antes precisados, fueron agregados al listado definitivo a que se refiere el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el cual se publicó en la Página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y en el Diario Oficial de la Federación, lo que trae como consecuencia jurídica los comprobantes fiscales digitales por internet que llegaron a emitir los contribuyentes enlistados, **no producen ni produjeron efecto fiscal alguno**. Por lo que se otorga a mi poderdante un plazo de quince días hábiles para que corrija su situación fiscal.

En contestación al AVISO: 500-29-00-00-01-2019-2098, Folio: 2025317 de fecha 9 de mayo de 2019, a nombre de mi representada me permito manifestar lo siguiente:

Mi representada tiene como norma cumplir con todas y cada una de sus obligaciones fiscales, estando hoy en día al corriente del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, lo cual demuestro con

la **OPINIÓN DE CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES** obtenida con fecha 28 de mayo de 2019 del Portal del Servicio de Administración tributaria, que se acompaña al presente escrito. Asimismo, manifiesto a uds. que por los **ejercicios fiscales 2015, 2016 y 2017** se presentó Dictamen Fiscal en términos del artículo 32-A y 52 del Código Fiscal de la Federación y por el ejercicio fiscal que comprende del **01 de enero al 31 de diciembre de 2018** en la Declaración Anual presentada el día **25 de febrero de 2019, según folio no. 190020040142, OPTATIVAMENTE** manifesté **LA OPCIÓN DE DICTAMINARSE** para efectos fiscales conforme al artículo 52 del citado ordenamiento.

Manifiesto a esa H. autoridad fiscal que los gastos correspondientes a los servicios que amparan cada uno de los Comprobantes Fiscales Digitales emitidos por cada contribuyente antes relacionados por los ejercicios fiscales 2015, 2016, 2017 y 2018 debidamente registrados en la contabilidad de la empresa que represento, en términos del artículo 27 fracción I en relación con el artículo 25 fracción III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para cada uno de los años antes indicados, son gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad de mi representada que consiste en: Compra-venta, Importación, Exportación y Comisión de todo tipo de partes robóticas y su instalación, con equipos nuevos, que corresponde a operaciones reales necesarias para obtener los ingresos, que están debidamente registradas en la Contabilidad de mi mandante, que se pagaron la mayoría de dichos gastos con transferencia bancaria y los demás con cheque nominativo para abono en cuenta del beneficiario, tal como se indica en cada caso por cada contribuyente, por lo que cada gasto correspondiente a los servicios de cada contribuyente por los ejercicios fiscales de 2015, 2016, 2017 y 2018 al ser un gasto estrictamente indispensable para la obtención de los ingresos conforme al artículo 27 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado trasladado a mi representada en cada uno de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI's) es acreditable en términos del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Además, deseo manifestar a esa H. autoridad fiscal que mi representada antes de pagar a alguno de nuestros proveedores o acreedores, que incluye a los contribuyentes observados en el oficio que indica AVISO: 500-29-00-00-01-2019-2098, Folio: 2025317, que mediante el presente escrito doy contestación, por control interno, por política y por obligación fiscal, se verifica la autenticidad de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI's) en la página del Servicio de Administración Tributaria, es el caso, que mi mandante antes de realizar los pagos correspondientes a los servicios prestados por los años 2015, 2016, 2017 y 2018 a los contribuyentes señalados en el oficio que contiene el AVISO, verificó la autenticidad de los CFDI's emitidos por los contribuyentes: CONSORCIO GIMENEZ & GARCIA, S.A. DE C.V., CONSORCIO GIMENEZ & GARCIA, S.A. DE C.V.; KAMIKAZE, S.A. DE C.V., OSORIO ALANIS ANISETO ROBERTO, SAGYLEN, S.C. y TEXTIL INDUSTRIAS BAKERY, S.A. DE C.V., haciendo hincapié que la verificación de la autenticidad de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet emitidos por los citados proveedores de servicios se realizó con fecha anterior a que saliera publicado el listado en el Diario Oficial de la Federación y en la Página de Internet del Servicio de Administración Tributaria a que se refieren los párrafos cuarto y quinto del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, tal como se demuestra con las datos oficiales que se aportan a continuación:

EJERCICIO	RFC	NOMBRE	IMPORTE	FECHA PUBLICACION SAT	FECHA PUBLICACION DOF
2015	OAAAR690321CV3	OSORIO ALANIS ANISETO ROBERTO	247,801.95	23/11/2018	31/12/2018
	TIV120824PG4	TEXTIL INDUSTRIAS BAKERY, S.A. DE C.V.	19,798.76	25/07/2017	16/08/2017
			267,600.71		
2016	OAAAR690321CV3	OSORIO ALANIS ANISETO ROBERTO	35,922.28	23/11/2018	31/12/2018
	KAM981131GF7	KAMIKAZE, S.A. DE C.V.	216.48	26/06/2018	20/07/2018
			36,138.76		
2017	SAG160924ZN4	SAGYLEN, S.C.	24,628.29	22/12/2017	29/01/2018
			24,628.29		
2018	CGG1607089K9	CONSORCIO GIMENEZ & GARCIA, S.A. DE C.V.	63,827.38	18/10/2018	30/11/2018
	CCC9610075G8	CONSORCIO, COMERCIO CADENA, S.A. DE C.V.	58,789.67	18/10/2018	30/11/2018
			122,617.05		

Como se puede apreciar con toda claridad, la publicación del listado a que se refieren los párrafos cuarto y quinto del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación fue con fecha posterior a la que contienen los CFDI's emitidos por cada uno de los proveedores de servicios antes relacionados, por lo que mi mandante en el momento de verificar la autenticidad del CFDI en la página del S.A.T. apareció como VÁLIDO, cómo predecir en 2015, 2016, 2017 y en los primeros meses del año 2018 que alguno de los proveedores de servicios antes indicados aparecerían publicados (a finales de 2018) en la página de Internet del S.A.T. y en el Diario Oficial de la Federación, lo cual es imposible para mi representada poder anticipar que alguno de los proveedores de bienes y servicios a los que hoy se les adquieren bienes o prestan servicios necesarios para la actividad de mi mandante, fundamentales para la obtención de los ingresos, que mañana o algún día, en algún mes, en algún año, lustro o decenio en el futuro aparecerán en listado que publicará en su página el S.A.T. y también aparecerá publicado en el Diario Oficial de la Federación, por lo cual en términos del quinto párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación traerá en un futuro incierto lo que textualmente señala: **“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 no producen ni produjeron efecto fiscal alguno”**, contraviniendo dicha disposición fiscal los principios de legalidad, seguridad y certeza jurídicos contenidos en los artículos 14 y 16 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en correlación con lo que dispone el artículo 38 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, por una falta de fundamentación y motivación.

En consecuencia, es ilegal que la autoridad fiscal señale en el oficio que Contiene el Aviso: 500-29-00-00-01-2019-2098 de fecha 9 de mayo de 2019 en la parte conducente que los contribuyentes antes precisados, fueron agregados al listado definitivo a que se refiere el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el cual se publicó en la Página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y en el Diario Oficial de la Federación, lo que trae como consecuencia jurídica los comprobantes fiscales digitales por internet que llegaron a emitir los contribuyentes enlistados, **no producen ni produjeron efecto fiscal alguno**, por lo que con base a lo fundado y motivado por mi mandante en el presente escrito, debe la autoridad fiscal dejar sin efecto el mencionado Oficio que contiene el Aviso: 500-29-00-03-01-2019-2098 de fecha 9 de mayo de 2019.

No obstante lo anteriormente argumentado, y considerando lo establecido en el segundo párrafo del artículo 69-del Código Fiscal de la Federación (la publicación del listado en la página del Servicio de Administración Tributaria en forma presunta), aun cuando lo aplicable a mi mandante es lo que establece el cuarto párrafo del artículo 69-B del multicitado Código, es decir, una vez publicado el

listado definitivo en los medios oficiales citados, mi mandante con fecha 28 de mayo de 2019, de manera espontánea tal como establece el primer párrafo del artículo 73 del Código Fiscal de la Federación en relación con lo que dispone el quinto párrafo del multirreferido Código, deja sin efectos fiscales los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet expedidos en los años 2017 y 2018 por los contribuyentes y cantidades que se indican a continuación:

EJERCICIO	RFC	NOMBRE	IMPORTE	FECHA PUBLICACION SAT	FECHA PUBLICACION DOF
2017	SAG160924ZN4	SAGYLEN, S.C.	24,628.29	22/12/2017	29/01/2018
			24,628.29		
2018	CGG1607089K9	CONSORCIO GIMENEZ & GARCIA, S.A. DE C.V.	63,827.38	18/10/2018	30/11/2018
	CCC9610075G8	CONSORCIO, COMERCIO CADENA, S.A. DE C.V.	58,789.67	18/10/2018	30/11/2018
			122,617.05		

En consecuencia, con base al artículo 32 del Código Federal Tributario con fecha 28 de mayo de 2019, mi poderdante **presentó Declaraciones Complementarias de los ejercicios fiscales 2017 y 2018** pagando el monto que resultó a cargo de **Impuesto Sobre la Renta de 2017 por \$7,419.00, más parte actualizada por \$297.00 y recargos por \$1,588.00, sumando un total de \$9,304.00** y respecto del año 2018 se disminuyó el saldo a favor del **Impuesto Sobre la Renta** manifestado en la **Declaración Normal por \$138,080.00 a la cantidad de \$101,264.00** manifestado en la Declaración Complementaria por Corrección Fiscal, en la misma fecha (28 de mayo de 2019) se presentaron **Declaraciones Complementarias de Pagos Definitivos de Impuesto al Valor Agradado** de los meses de **Mayo, Junio, Julio, Agosto y Noviembre de 2017**, de los cuales resultó **I.V.A. a cargo en Junio de 2017 por \$1,128.00, parte actualizado de \$102.00, recargos por \$370.00, sumando un total de \$1,600.00**, del mes de **noviembre de 2017 resultó un I.V.A. a cargo por \$2,812, parte actualizada \$168.00, recargos por \$728.00, sumando un total de \$3,708.00**, y también se presentaron **Declaraciones Complementarias de Impuesto al Valor Agregado de los meses de junio, julio, agosto y diciembre de 2018**, del mes de **diciembre de 2018 resultó I.V.A. a cargo por \$7,354.00, parte actualizada \$108.00, recargos por \$545.00, sumando un total de \$8,007.00**, las cantidades a cargo antes desglosadas se pagaron también con fecha 28 de mayo de 2019, tal como se relacionan a continuación:

EJERCICIO	MES	TIPO	OPERACIÓN	FECHA PRESENTACION	IMPORTE HISTORICO	ACT.	RECARGOS	TOTAL PAGADO
2017	Mayo	Complementaria	312646778	28/05/2019	0.00	0.00	0.00	0.00
	Junio	Complementaria	312646779	28/05/2019	1,128.00	102.00	370.00	1,600.00
	Julio	Complementaria	312646780	28/05/2019	0.00	0.00	0.00	0.00
	Agosto	Complementaria	312646781	28/05/2019	0.00	0.00	0.00	0.00
	Noviembre	Complementaria	312646782	28/05/2019	2,812.00	168.00	728.00	3,708.00
	Anual	Complementaria	312646783	28/05/2019	7,419.00	297.00	1,588.00	9,304.00
2018	Junio	Complementaria	312646784	28/05/2019	0.00	0.00	0.00	0.00
	Julio	Complementaria	312646785	28/05/2019	0.00	0.00	0.00	0.00
	Agosto	Complementaria	312646786	28/05/2019	0.00	0.00	0.00	0.00
	Diciembre	Complementaria	312646787	28/05/2019	7,354.00	108.00	545.00	8,007.00
	Anual	Complementaria	312646788	28/05/2019	0.00	0.00	0.00	0.00

DOCUMENTACIÓN QUE SE ANEXA:

1.- En archivo electrónico, OPINIÓN DE CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES, obtenido de la página del S.A.T. con fecha 28 de mayo de 2019, donde se observa que mi representa se encuentra al corriente de sus obligaciones fiscales.

2.- En archivo electrónico, Declaración Complementaria del año 2017.

3.- En archivo electrónico, Declaraciones Complementarias de Impuesto al Valor Agregado de los meses de mayo, junio, julio, agosto y noviembre de 2017, con sus acuses de recibo y en su caso, con los recibos de pago bancarios.

4.- En archivo electrónico, Declaración Complementaria del año 2018.

5.- En archivo electrónico, Declaraciones Complementarias de Impuesto al Valor Agregado de los meses de junio, julio, agosto y diciembre de 2018, con sus acuses de recibo y en su caso, con los recibos de pago bancarios.

Esperando que, con lo anterior, estando en tiempo y forma, se haya dado pleno cumplimiento a lo indicado en el oficio que contiene el AVISO: 500-29-00-00-01-2019—2098, Folio 2025317 de fecha 9 de mayo de 2019, quedo a sus órdenes para alguna información o aclaración adicional.

Pachuca de Soto, Hidalgo, a 28 de mayo de 2019

ATENTAMENTE

JP PROYECTOS Y AUTOMATIZACIONES, S.A. DE C.V.
R.F.C. JAP870829798



ING. HERIBERTO GUZMAN ORTEGA
REPRESENTANTE LEGAL

Pachuca de Soto, Hidalgo, 15 de mayo de 2019.

**ADMINISTRACION GENERAL DE RECAUDACION
ADMINISTRACION DESCONCENTRADA DE RECAUDACION DE HIDALGO "1"
ADMINISTRACION DESCONCENTRADA DE AUDITORIA FISCAL DE HIDALGO "1"
SUBADMINISTRACION DE EVALUACION Y CUMPLIMIENTO**

**ASUNTO: PRESENTACION DE INFORMACION SOLICITADA
OFICIO 400-30-00-00-00-2019-003296
Exp. 7S.34-2019-290**

El que suscribe **ING. HERIBERTO GUZMAN ORTEGA**, representante legal de **JP PROYECTOS Y AUTOMATIZACIONES, S.A. DE C.V. CON RFC JAP870829798** acto que demuestro con poder notarial de fecha ante la fe del Lic..... Notario Público No.... de, Hgo., y con domicilio para oír y recibir todo tipo de notificaciones en Blvd Flores Magón Carr. Pachuca-Cd Sahagún km 18 Colonia Bellas Aires, Pachuca de Soto Hgo. C.P. 42095, ante usted respetuosamente me dirijo con la finalidad de dar contestación a la solicitud de información y documentación según **INVITACION OFICIO 400-30-00-00-00-2019-003296, Exp. 7S.34-2019-290** de fecha 01 de abril del 2019, proporcionándole la información solicitada de la siguiente manera:

A) DIFERENCIA DE INGRESOS FACTURADOS VS DECLARADOS

INGRESOS FACTURADOS	\$ 204,210,082.00	\$ 255,013,862.00	\$ 215,778,300.00	\$ 285,244,803.00
INGRESOS DECLARADOS	\$ 206,566,573.00	\$ 252,904,679.00	\$ 225,178,082.00	\$ 285,003,935.00
TOTAL DE INGRESOS				
FACTURADOS NETOS	-\$ 2,356,491.00	\$ 2,109,183.00	-\$ 9,399,782.00	\$ 240,868.00

En relación con este punto cabe señalar las siguientes observaciones:

- 1) La utilidad cambiaria no se factura, más sin embargo si es un ingreso reconocido por la empresa.
 - 2) Debido a la actividad económica de la empresa se vende mucho activo fijo relativo a unidades de transporte, por este motivo hay diferencias entre el precio facturado de cada unidad y la utilidad en venta de activo que tiene la empresa.
 - 3) En fechas anteriores la empresa no facturaba los anticipos de los clientes, más sin embargo si reconocía el ingreso en la fecha que ocurría el depósito del anticipo.
- Se anexa la conciliación entre los ingresos dictaminados según estado de resultado integral y los acumulables para efectos del impuesto sobre la renta de los ejercicios 2015, 2016 y 2017.
 - Se anexa la conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta de los ejercicios 2015, 2016 y 2017.

B) CFDI VS RETENCIONES (SUELDOS Y SALARIOS + ASIMILADOS)

	2015	2016	2017	2018
RETENCIONES CFDI	\$ 583,910.00	\$ 611,146.00	\$ 602,259.00	\$ 488,816.00
ENTERO	\$ 582,135.00	\$ 615,429.00	\$ 623,796.00	\$ 622,381.00
TOTAL DE INGRESOS FACTURADOS NETOS	\$ 1,775.00	-\$ 4,283.00	-\$ 21,537.00	-\$ 133,565.00

En relación con este punto cabe mencionar que en el año 2016 y 2017 la diferencia radica en que la empresa pago PTU a empleados que ya no continuaban trabajando en la empresa por lo cual no se timbro en tiempo sus recibos de PTU, más sin embargo si pago las retenciones respectivas en tiempo y forma.

En 2018 hay una variación importante que consideramos la autoridad aún no tiene vaciada de manera correcta toda la información, toda vez que de igual forma se señala la autoridad que en 2018 no tengo CFDI de retenciones de IVA, lo cual también es incorrecto.

C) RETENCIONES DE IVA CFDIS CONTRA RETENCIONES DE IVA DELCARADO

En este punto cabe destacar que las retenciones tanto de IVA como de ISR se pagan de acuerdo con flujo de efectivo por lo tanto los CFDI emitidos muchas veces no coincide con lo declarado porque o bien se quedaron pendientes de pago o bien se pagaron servicios de meses anteriores.

Ahora bien, en 2018 la autoridad refleja que no tiene CFDI expedidos por la empresa de retenciones de IVA, cosa que es incorrecta, anexos comprobantes de retención del mes de corroborando esta información.

D) IVA ACREDITABLE DE LA DIOT VS PRESENTADO EN DECLARACIONES Y PAGOS

	2015	2016	2017	2018
IVA ACREDITABLE DIOT	\$ 31,018,758.00	\$ 29,547,741.00	\$ -	\$ -
IVA ACREDITABLE DYP	\$ 29,353,547.00	\$ 28,928,322.00	\$ -	\$ -
DIFERENCIA	\$ 1,665,211.00	\$ 619,419.00	\$ -	\$ -

Se anexan declaraciones DIOT complementarias del 2015 y 2016. Cabe señalar que la autoridad me señala una diferencia en 2016 por \$619,419, y me informa que en declaraciones y pagos no tiene IVA acreditable presentado por el contribuyente en el mes de diciembre de 2016, cosa que no es cierta ya que la declaración de IVA de ese mes fue presentada en tiempo y forma.

E) DATO INFORMADO VS INGRESOS DECLARADOS (INGRESOS)

Por el giro de la empresa se tienen muchas ventas genéricas, es por este motivo que no coincide lo que a ustedes les informan en la DIOT mis clientes con mis ingresos declarados., más sin embargo pueden checar todas las facturas de ingreso con RFC genérico que emite mi representada para que puedan corroborar este dato.

F) TOTAL, DE SUELDOS PAGADOS SEGÚN ANUAL VS TIMBRADO DE NOMINA

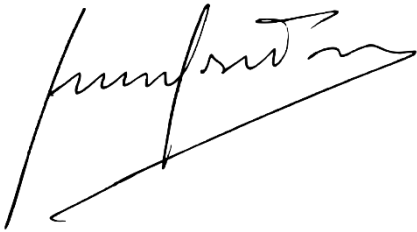
	2017	2018
TOTAL MANIFESTADO EN LA ANUAL	\$ 7,135,153.00	\$ 7,509,996.00
TOTAL TIMBRADO EN NOMINA	\$ 8,033,374.00	\$ 7,199,317.00
DIFERENCIA	-\$ 898,221.00	\$ 310,679.00

- 1) En el dato informativo de la anual en el rubro de sueldos y salarios mi representada no está sumando lo pagado por asimilados a salarios.
- 2) El PTU repartido cada año esta timbrado mas no es una deducción por sueldos y salarios., por eso no está contemplado dentro de este rubro.

G) EFOS DETECTADOS POR LA AUTORIDAD

Sin más por el momento quedo de usted para cualquier aclaración o duda al respecto, de antemano agradezco la atención prestada al presente.

ATENTAMENTE.



**ING. HERIBERTO GUZMAN ORTEGA
REPRESENTANTE LEGAL.**

Conclusiones

Las agraviantes en la recaudación fiscal, son los esquemas agresivos de evasión de impuestos; se ha comprobado que este esquema consiste en usar comprobantes apócrifos, con la finalidad de deducir y/o acreditar las cantidades que se reflejan en ellos, sin haber realizado el pago completo de la transacción amparada en dicho comprobante.

En estas operaciones el adquirente del comprobante fiscal generalmente recibe directamente o a través de interpósita persona la devolución de la erogación inicialmente facturada, menos el cobro de las comisiones del traficante de comprobantes fiscales, es con esta devolución se cierra el círculo del tráfico, en el cual el adquirente logra su objetivo de deducir y/o acreditar un concepto por el cual en realidad erogó una cantidad mucho menor, erosionando con ello la base del impuesto correspondiente, en perjuicio del fisco federal y a su vez los traficantes de comprobantes fiscales obtienen una utilidad por expedición de estos. Asimismo, la autoridad fiscal señala que los traficantes o emisores de facturas suelen tener una vida comercial activa muy breve, liquidando la “empresa” original o dejándola simplemente inactiva.

En este sentido, la autoridad fiscal en su amplio estudio del espectro de fiscalización electrónica tipificó la existencia de estas operaciones simuladas, que divide a los contribuyentes en dos grandes vertientes, aquellos que facturan operaciones simuladas y aquellos que deducen operaciones simuladas, conocidos por sus siglas EFOS y EDOS; de igual forma ha determinado características inminentes para detectar a los contribuyentes como son que no cuenten con un domicilio fiscal localizable no cuenten con activos o personal para el desarrollo de sus actividades, o que sus ingresos sean idénticos a sus deducciones, entre otras, es entonces la autoridad presume que realizan operaciones simuladas.

El contribuyente tiene derecho a desvirtuar tal supuesto o bien autocorregirse, en el caso contrario, la autoridad fiscal ha determinado sanciones administrativas, fiscales y legales.

A tal efecto, la presente tesis expuso los aspectos fiscales del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, para que los contribuyentes conozcan los supuestos normativos en los que se basa la autoridad fiscal para presunción de la inexistencia de operaciones, el procedimiento para desvirtuar el supuesto, y finalmente puedan implementar mecanismos de prevención.

Bibliografía

- Hernández Sampieri Roberto, Fernández Collado Carlos, Baptista Lucio Pilar, Metodología de la Investigación, 5ª. Edición, Editorial Mc Graw Hill, México, 2010.
 - Pérez Chávez, José, Fol Olguín, Raymundo. Guía Legal, Fiscal y Administrativa de la Ley Antilavado de Dinero, 1ª. edición, Editorial Tax Editores Unidos, México, 2013.
 - Díaz González, Luis Raúl, MEDIOS DE DEFENSA FISCAL. EDITORIAL GASCA SICCO. Cuarta Edición 2012
 - Medios de defensa fiscal aplicables por el contador, Expositor: L. C. y E. F. Miguel Ángel Martínez UC <http://clubvirtual.gvaweb.com/admin/curricula/material/def.pdf>
-
- Código Fiscal de la Federación
 - Reglamento del Código Fiscal de la Federación
 - Ley del Impuesto Sobre la Renta
 - Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta
 - Ley del Impuesto al Valor Agregado
 - Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado
 - Resolución Miscelánea Fiscal 2021
 - Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada.
 - Código Nacional de Procedimientos Penales
 - Ley Nacional de Extinción de Dominio
 - www.diputados.gob.mx
 - www.sat.gob.mx
 - Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto Mexicano de las Investigaciones Jurídicas Editorial Porrúa (2016)
 - Diario Oficial de la Federación