



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA  
DE MÉXICO**

---

---

**FACULTAD DE DERECHO**  
**SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS  
PÚBLICAS**

**“ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO  
FISCAL DE LA FEDERACIÓN A LA LUZ DEL  
PRINCIPIO DE CERTEZA JURÍDICA”**

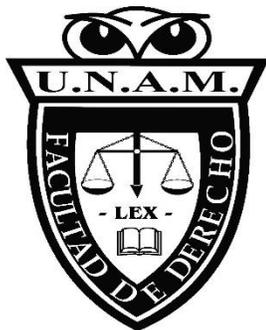
**T E S I S**

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:**

**LICENCIADO EN DERECHO**

**P R E S E N T A:**

**PABLO EDUARDO ANDERE BASTIDA**



**DIRECTORA DE TESIS:  
DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO**

**Ciudad Universitaria, Ciudad de México, 2021**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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



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

Cd. Universitaria, Cd. Mx., a 17 de septiembre de 2021

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

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el alumno **PABLO EDUARDO ANDERE BASTIDA**, con número de cuenta **413506593**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE CERTEZA JURÍDICA**, bajo la asesoría de la que **SUSCRIBE**.

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

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

**Atentamente**  
**"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"**  
**Directora.**

**DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.**

## AGRADECIMIENTOS:

A MI ABUELITA CARMELITA LÓPEZ POR SER LA PERSONA QUE ME ACOMPAÑÓ EN MI INFANCIA Y POR HABERME BRINDADO SU CARIÑO Y ORIENTACIÓN (Q.P.D).

A MIS PADRES MARISOL BASTIDA Y JAIME ANDERE POR TODO SU ESFUERZO, APOYO Y DEDICACIÓN, ASÍ COMO POR SU AMOR Y CARIÑO A LO LARGO DE MI VIDA.

A MI HERMANA KAREN ANDERE POR SU INCONDICIONAL AYUDA A LO LARGO DE MI VIDA UNIVERSITARIA.

A LA DOCTORA MARGARITA PALOMINO GUERRERO POR LA ASESORÍA Y DIRECCIÓN EN EL PRESENTE TRABAJO.

A MI ALMA MÁTER Y FACULTAD DE DERECHO MI AGRADECIMIENTO ETERNO POR MI FORMACIÓN PROFESIONAL.

# ÍNDICE

<b>Introducción</b> .....	v
<b>Capítulo I El Establecimiento de una Regulación Contra el Tráfico de Comprobantes Fiscales</b> .....	1
1.1. Marco Referencial.....	1
1.2. Iniciativa de Adición del Artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación. ....	5
1.3. Traslado de Beneficios una Forma de Erosión Fiscal.....	14
1.4. Noción de Actividad Simulada. ....	21
1.4.1. Los Esquemas de Facturación. ....	24
1.4.2. Formalidades del Comprobante Fiscal Digital por Internet. ....	27
1.4.3. Trascendencia de la Facturación Digital.....	33
<b>Capítulo II Criterios de Presunción para Declarar la Inexistencia de Operaciones</b> .....	37
2.1. Presunción de Inexistencia.....	37
2.1.1. Falta de Bienes, Recursos, Derechos y Valores. ....	40
2.1.2. Falta de Capital Humano.....	43
2.1.3. Falta de los Elementos Necesarios para Producir o Prestar el Bien o Servicio.....	45
2.1.4. Formas de Contar con Infraestructura o Capacidad Material. ....	46
2.2. Presunción por no Localizado.....	50
2.3. Perspectiva de la Autoridad para Presumir Actividades Simuladas. ....	55
2.3.1. Materialidad como Elemento de Prueba.....	66
2.4. La Manifestación de la Voluntad de la Autoridad y la Forma de Comunicar al Gobernado.....	67
2.4.1. Notificación en Medios Digitales.....	69
2.4.2. Notificación por Diario Oficial de la Federación. ....	70
2.5. Actos Jurídicos para Acreditar la Existencia de Actividades u Operaciones.....	71

2.6. La Prueba y su Tasación.....	74
2.6.1. Posturas en el Sistema de Jurisdicción Administrativa.....	76
2.6.2. Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación una Visión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.....	80
2.7. Listado de Contribuyentes que se Presumen Inexistentes sus Operaciones.....	84
2.7.1. Confirmación de Empresas que Facturan Operaciones Inexistentes. ..	85
<b>Capítulo III La Calificación del Contribuyente como Empresa que Deduce Operaciones Simuladas y sus Efectos Jurídicos.....</b>	<b>87</b>
3.1. Efectos en la Deducibilidad. ....	87
3.2. Momentos para Acreditar la Efectiva Realización de las Operaciones. ....	88
3.3. La forma de Corregir las Irregularidades en Operaciones que se Duda su Materialidad.....	92
3.4. Postura de la Autoridad para Considerar que las Empresas Deducen Operaciones Simuladas. ....	93
3.4.1. La Presunción y sus Consecuencias en la Facturación.....	99
3.4.2. Consecuencias Punitivas.....	100
3.5. Criterios Jurisprudenciales.....	102
3.6. Precedentes Emitidos por el Ombudsman Fiscal.....	107
3.7. Reforma al Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. ....	115
3.7.1. Evolución en la Regulación del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.....	116
<b>Conclusiones.....</b>	<b>123</b>
<b>Bibliografía .....</b>	<b>130</b>

## **Introducción.**

La evasión fiscal es un problema que ha ido en aumento y que causa un grave perjuicio en las finanzas públicas de nuestro país, pues con ello, se agudiza en la aminoración de la recaudación fiscal lo cual se ve reflejado en los ingresos que percibe el Estado Mexicano y que limita su funcionamiento para desarrollar o implementar acciones para lograr el bien común.

Pero la creciente problemática de evasión fiscal mediante el uso de sofisticados esquemas, uno de ellos, motivo del presente trabajo, es el uso indebido de comprobantes fiscales practica a través de la cual, los contribuyentes pretenden disminuir o evadir el pago de sus contribuciones, deduciendo o acreditando las cantidades que en éstos se señalan, pero que realmente no existió el servicio.

Como resultado de lo anterior el Ejecutivo Federal propuso implementar, en la legislación fiscal, un procedimiento dirigido a detectar, sancionar y neutralizar aquellos esquemas que mediante el uso de comprobantes fiscales tienen como único objetivo erosionar la base imponible, es decir, contempló la creación del procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

A través de dicho ordenamiento se facultó a la Autoridad Hacendaria para presumir y determinar la inexistencia o simulación de los actos amparados en los comprobantes, y como consecuencia dejar sin efectos fiscales las operaciones que en estos se refleje.

Así, en el presente trabajo tenemos como propósito analizar la regulación del procedimiento establecido en el artículo de referencia, así como demostrar las violaciones que se han venido dando desde su implementación, por lo que, dividimos la investigación en tres apartados.

En el primer capítulo titulado como *El Establecimiento de una Regulación Contra el Tráfico de Comprobantes Fiscales*, abordamos los antecedentes y motivos por los cuales fue adicionado el artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación, y cómo fue su estructura hasta antes de ser reformado en el año 2018; asimismo, hacemos mención de los criterios internacionales que han servido a los países para afrontar la erosión de la base tributaria y el traslado de beneficios.

Posteriormente, a la luz del derecho civil hicimos una breve reseña de lo que debe entenderse como actividad inexistente; y para terminar, elaboramos un breve bosquejo en relación a los comprobantes fiscales, como pasaron de ser pre impresos a los que conocemos hoy en día como Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs) y los requisitos que éstos deben cumplir.

En el segundo capítulo intitulado *Criterios de Presunción para Declarar la Inexistencia de Operaciones* explicamos los elementos que conforman el supuesto contemplado en el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, es decir, el procedimiento que va dirigido a los contribuyentes que emiten los comprobantes fiscales.

Luego, analizamos, mediante el estudio de situaciones reales, los criterios que ha sostenido la Autoridad Fiscal para determinar que se realizan operaciones simuladas, así como, el procedimiento que deben seguir los contribuyentes que se presume realizaron esos actos.

También, exponemos los criterios que han sido emitidos por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respectivamente, en relación a los contribuyentes conocidos como Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS).

Finalmente, en el capítulo tercero titulado *La Calificación del Contribuyente como Empresa que Deduce Operaciones Simuladas y sus Efectos Jurídicos*

desarrollamos el segundo de los procedimientos contemplados en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, es decir, el procedimiento dirigido a los contribuyentes que dieron efectos a los comprobantes fiscales.

Posteriormente, expusimos los criterios que a través de sus resoluciones ha tomado la Autoridad Hacendaria respecto de los contribuyentes receptores de los comprobantes fiscales y explicamos las consecuencias penales que se pueden configurar si se determina la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales.

Para dar por concluido el tercer capítulo abordamos la reforma que se hizo al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación durante el año 2018 y referimos cuáles fueron los principales puntos sobre los que versó dicha reforma, del mismo modo, realizamos una comparación en cuanto a la estructura del artículo antes de su reforma con la configuración que tiene hoy en 2021.

Por todo lo referido, podemos concluir que existen varias implicaciones en la aplicación del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, esto, tanto para los contribuyentes que emiten los comprobantes fiscales, así como para aquellos que les dan efectos, pues en nuestra opinión sigue existiendo una falta de certeza jurídica para los contribuyentes sujetos a dicho procedimiento, porque la Autoridad Tributaria no toma en cuenta el modelo de negocios que tiene cada contribuyente, o bien, determina que éstos no cuentan con el personal o activos suficientes para desarrollar su actividad comercial sin una base cierta.

Por lo que concluimos que la Autoridad no hace una correcta valoración de las pruebas e información que le aportan los contribuyentes para desvirtuar la presunción de operaciones, y sin duda consideramos que la medida tiene fines recaudatorios lo que se evidencia en el caso de los contribuyentes receptores de los comprobantes fiscales, ya que este es el argumento para negar la devolución de

un saldo a favor o el rechazo de una deducción, postura que hoy nuestros tribunales sostienen que es ilegal, pero lo tendremos que hacer valer en juicio.

# **Capítulo I El Establecimiento de una Regulación Contra el Tráfico de Comprobantes Fiscales.**

## **1.1. Marco Referencial.**

Con fundamento en el artículo 71, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos el Ejecutivo Federal con fecha 08 de septiembre de 2013 presentó, ante la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, iniciativa de decreto por el que se reformaron, adicionaron y derogaron diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, mediante el cual se incorporó el procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en dicho procedimiento se otorgó a las Autoridades Fiscales la facultad de presumir la inexistencia o simulación de operaciones o actividades llevadas a cabo por los contribuyentes.<sup>1</sup>

En efecto, mediante la adición del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación se estableció un procedimiento con la finalidad de que la Autoridad Fiscal detectara, sancionara y/o neutralizara aquellos esquemas o malas prácticas, por parte de los contribuyentes, que tienen como única finalidad la erosión de la base gravable del impuesto, lo cual en la práctica se da mediante la implementación o expedición de comprobantes fiscales, ya que el uso de éstos ha ido evolucionando de manera que los contribuyentes evaden el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

En la exposición de motivos de la iniciativa de decreto se señaló, medularmente, que uno de los esquemas o malas prácticas de evasión fiscal inicialmente consistió en la compra de comprobantes fiscales apócrifos para deducir y acreditar las cantidades amparadas en los mismos, lo cual disminuyó con la implementación de instrumentos tendientes a combatir esa mala práctica, asimismo se mencionó en la iniciativa que el uso de comprobantes fiscales, por parte de los contribuyentes, cada

---

<sup>1</sup> Cfr. Gaceta Parlamentaria, año XVI, número 3857-C, 08 de septiembre de 2013. Disponible en: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2013/sep/20130908-C.pdf> [fecha de consulta: 03 de mayo de 2021]

vez se ha ido dando de una forma más sofisticada llegando al punto de expedirse comprobantes fiscales auténticos, es decir, se colocan en el mercado comprobantes fiscales legítimos con flujos de dinero comprobables, sin embargo los conceptos ahí reflejados no son proporcionales a las cantidades que ampara el comprobante fiscal.<sup>2</sup>

De tal manera, que en la iniciativa de decreto se señaló que los contribuyentes que emiten comprobantes fiscales con la finalidad de erosionar o suprimir la carga tributaria cuentan con múltiples objetos sociales, constantemente constituyen sociedades con una duración muy breve para después considerarse como no localizables, en ese sentido, se determina o concluye que dichos sujetos pasivos de la relación tributaria no cuentan con activos, personal, infraestructura, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los comprobantes fiscales y por lo tanto simulan actividades u operaciones.

Como consecuencia de lo anterior, se mencionó en la iniciativa de decreto un conjunto de patrones o conductas identificadas en las sociedades o contribuyentes que emitían Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs), bajo los cuales se amparaban actividades u operaciones inexistentes o simuladas, en resumidas palabras, aquellas operaciones o actividades que no tenían nada que ver con la realidad, o bien, aquellas operaciones cuyo valor contemplado en el comprobante fiscal no correspondía con el producto o servicio que efectivamente se estaba comercializando o entregando.

De lo narrado con anterioridad, consideramos oportuno señalar cuales fueron los patrones indicados en la iniciativa de decreto, así como hacer un breve comentario de dichos patrones o comportamientos contemplados en la iniciativa, tal y como se muestra en el siguiente cuadro:

---

<sup>2</sup> Cfr. Ídem.

<b>Cuadro Iniciativa de Decreto</b>	
<b>Patrones Existentes</b>	<b>Comentarios</b>
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.	Esto advierte claramente que sí se tratan de operaciones simuladas y para lo cual la Autoridad Fiscal debe de allegarse de otros elementos para tener la certeza de que efectivamente se simulan operaciones.
No tienen personal o éste no es idóneo o suficiente para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.	Consideramos que el personal con el que cuenta o no una sociedad en ningún momento guardan relación con la capacidad de producción o realización de una actividad.
No tienen activos o éstos no son idóneos o suficientes para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.	Esto no evidencia la realización de operaciones simuladas, ya que los activos que tiene una sociedad no guardan relación con la capacidad productiva de ésta.
Reciben ingresos que no tienen proporción a las características de su establecimiento.	De igual manera consideramos que este no es factor para determinar la simulación de operaciones.
Sus sociedades se encuentran activas durante un periodo y luego se vuelven no localizables.	Esto presume la realización de operaciones simuladas, sin embargo, la Autoridad Fiscal debe allegarse de otros elementos para determinar por qué la sociedad se encuentra no localizable.
Comparten domicilios con otros contribuyentes también prestadores de servicios.	Se debe analizar el tipo de esquema fiscal con el que cuenta el contribuyente, ya que lo que se busca es realizar la menor erogación posible para así tener una mejor utilidad.

En la exposición de motivos de la iniciativa de decreto se señaló que en estas prácticas indebidas no sólo actúan los contribuyentes que emiten los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs), sin contar con activos, personal,

infraestructura, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los comprobantes fiscales que se emiten, sino que también lo hacen aquellos contribuyentes que pagan por el servicio o bien, comercializado o entregado, amparado en dicho comprobante fiscal con la finalidad de erosionar la base gravable de la obligación fiscal.<sup>3</sup>

Bajo este contexto, es importante mencionar que la adición, que se hizo al Código Fiscal de la Federación, del artículo 69-B fue en base a los datos con los que contaba el Servicio de Administración Tributaria durante los años de 2008 a 2012, ya que durante ese periodo se tenían identificadas a 316 empresas facturadoras de operaciones simuladas, y a unos 12,000 contribuyentes que utilizaban este tipo de esquema, asimismo la cantidad acumulada de esas operaciones durante los años de 2008 a 2012 fue de 105,000 millones de pesos, lo cual generó un impacto fiscal de 30,000 millones de pesos por concepto de Impuesto Sobre la Renta, y alrededor de 16,000 millones de pesos por concepto de Impuesto al Valor Agregado.<sup>4</sup>

En ese sentido, la adición del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación se realizó con la finalidad u objetivo de que la Autoridad Fiscal contará con instrumentos y facultades eficaces para investigar, neutralizar y sancionar aquellos esquemas que tienen como único fin suprimir la obligación tributaria, a cargo de los contribuyentes, mediante el uso y expedición de comprobantes fiscales que amparan operaciones o actividades simuladas.

Por lo tanto, consideramos que la finalidad del legislador al adicionar el artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación tiene el espíritu de evitar las malas prácticas fiscales tendientes a suprimir la carga tributaria del contribuyente mediante la celebración de actos u operaciones simulados o inexistentes, ya que de acuerdo a los datos del Servicio de Administración Tributaria, en los años de 2008 al 2012 el

---

<sup>3</sup> Cfr. Ídem.

<sup>4</sup> Cfr. *“Empresas Usan Sistema Operación Carrusel para Invadir Impuestos: SAT”*, El Financiero, México, 08 de junio de 2014. Disponible en: <https://www.elfinanciero.com.mx/economia/operacion-carrusel-sofisticado-esquema-de-evasion-con-facturas/> [fecha de consulta: 04 de mayo de 2021].

índice de Empresas que Facturan Operaciones Simuladas fue alto, así como el impacto que estas operaciones causaron al fisco, sin embargo consideramos que en la aplicación de lo contemplado en el mencionado artículo existen implicaciones que transgreden derechos fundamentales como la presunción de inocencia y certeza jurídica.

## **1.2. Iniciativa de Adición del Artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación.**

Con motivo del decreto que se publicó en el Diario Oficial de la Federación con fecha 09 de diciembre del 2013 a través del cual se adicionó, al Código Fiscal de la Federación, el procedimiento contemplado en el artículo 69-B, es decir, el procedimiento mediante el cual se le otorgó la facultad a la Autoridad Fiscal de presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs), de aquellos contribuyentes que no contaran 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 en su defecto que los contribuyentes no se encontraran localizados.

Por lo que, mediante la adición que se hizo al Código Fiscal de la de la Federación se establecieron dos procedimientos, el primero de ellos dirigido a Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas (EFOS), es decir, al emisor del comprobante fiscal, primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, y el segundo de ellos dirigido a aquellas Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS), y que dieron efectos fiscales a los comprobantes fiscales que amparan el servicio o bien recibido, estos últimos contemplados en el quinto párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

De lo expresado anteriormente es importante manifestar que con ésta adición se trató de frenar las malas prácticas de los contribuyentes para suprimir sus obligaciones tributarias, es decir, el uso indebido de los comprobantes fiscales, en

ese sentido, analizaremos en primer lugar el contenido y alcance del primer procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, ya que consideramos existen implicaciones en la aplicación y contenido de dicho precepto, que se ha ido dando de una manera incorrecta por parte de la Autoridad Fiscal, asimismo, dicho procedimiento, a nuestro criterio, resulta violatorio de los principios de legalidad y aplicación estricta de la norma establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

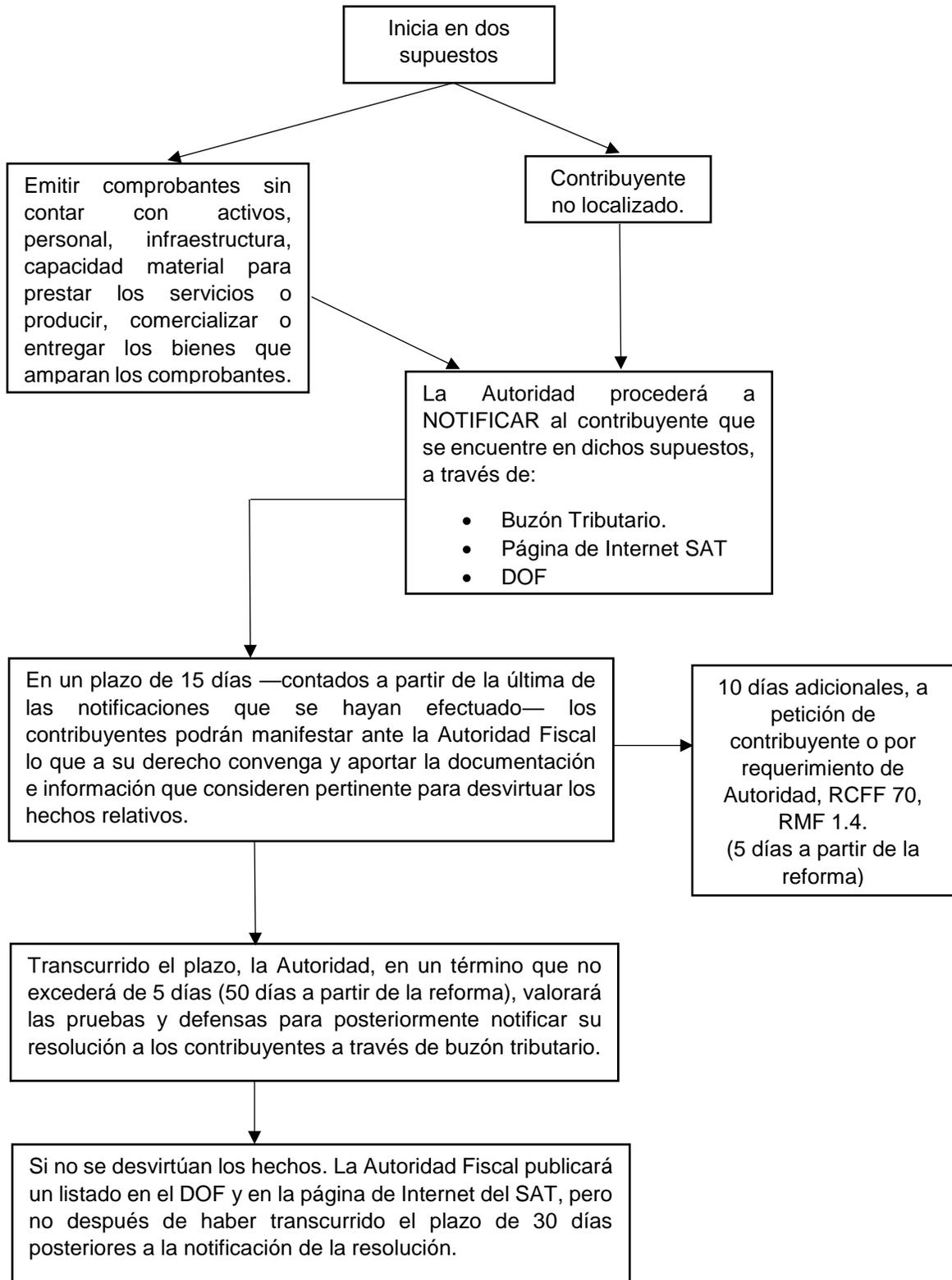
Es importante hacer hincapié que el procedimiento referido, medularmente consiste en:

- ✚ En primer lugar, el Servicio de Administración Tributaria presumirá la inexistencia de operaciones cuando detecte que un contribuyente ha estado emitiendo Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs), sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes fiscales, o bien que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, en esos supuestos la Autoridad Fiscal presumirá que los actos u operaciones amparados en tales comprobantes fiscales son inexistentes o simulados.
- ✚ Una vez que el Servicio de Administración Tributaria detecte y presuma que un contribuyente ha estado realizando actos u operaciones simuladas procederá a notificar a los contribuyentes emisores de dichos comprobantes fiscales, 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, que sus actividades han sido calificadas, presuntivamente, de inexistentes por la Autoridad Fiscal.
- ✚ Posteriormente, hecha la notificación a los contribuyentes, emisores de comprobantes fiscales, que se encuentran en la hipótesis prevista en el

primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación éstos podrán manifestar ante la Autoridad Fiscal, en un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se les hayan efectuado, 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, plazo que podrá ampliarse por diez días más (cinco días a partir de la reforma), ya sea a petición del contribuyente o por requerimiento de la Autoridad Fiscal.

- ✚ Una vez hecho lo anterior, el Servicio de Administración Tributaria, en un plazo que no excederá de cinco días (cincuenta días a partir de la reforma), valorará las pruebas y defensas que el contribuyente previsto en el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación haya hecho valer.
- ✚ Finalmente, una vez que la Autoridad Fiscal haya valorado las pruebas y defensas hechas valer por el contribuyente del cual se presume que ha realizado operaciones simuladas, procederá a notificar su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario, mediante la publicación de 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, que por lo tanto, se encuentran definitivamente en la situación de que sus actividades u operaciones fueron calificadas de inexistentes por la Autoridad Fiscal, teniendo como efecto que las operaciones o actos contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.
- ✚ Es importante mencionar, que en ningún caso se hará la publicación de este listado definitivo antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

En el siguiente cuadro se explica el procedimiento anteriormente referido:



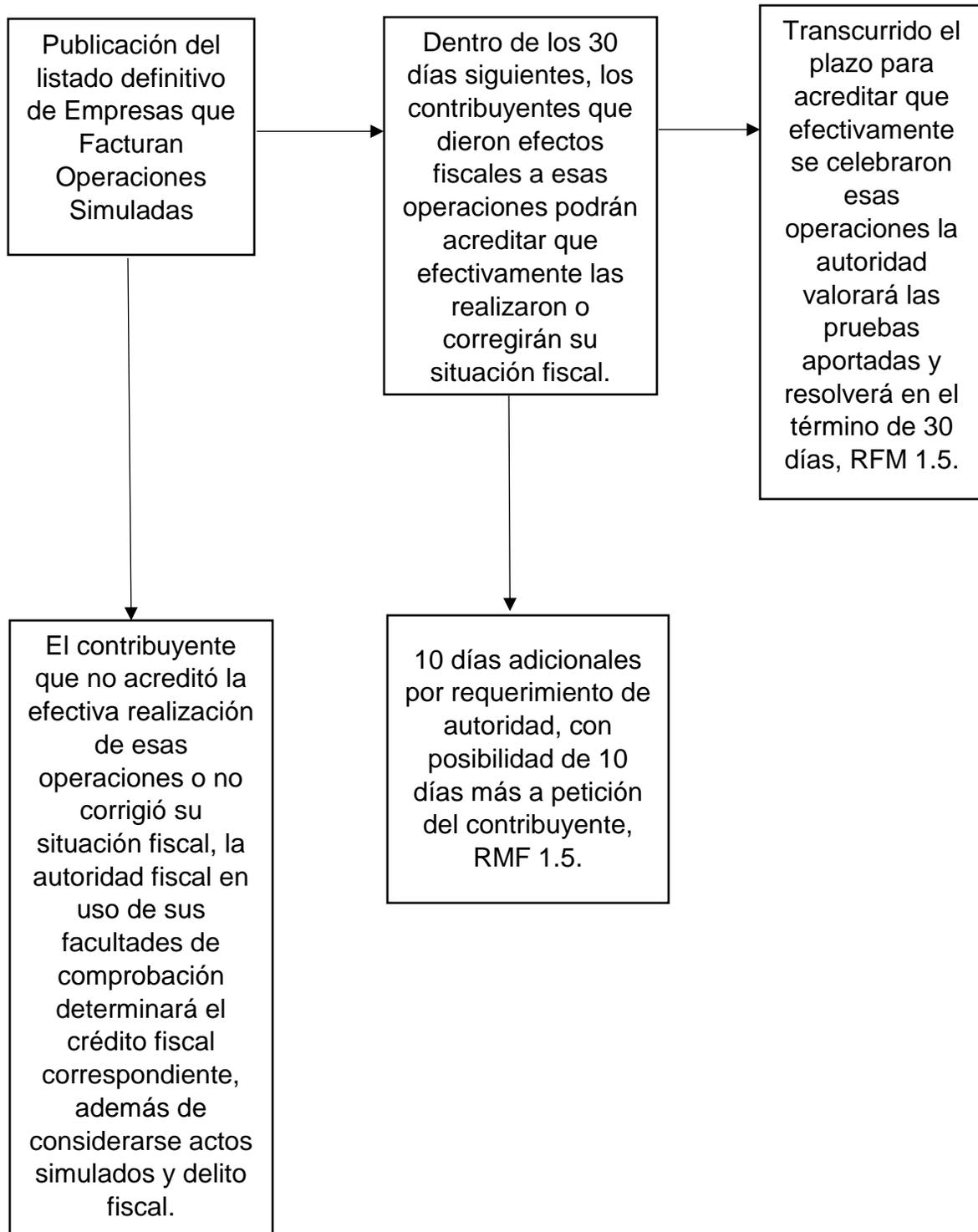
Ahora bien, en cuanto a la aplicación de lo establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, primer párrafo, consideramos que la Autoridad Fiscal ha perdido de vista la finalidad u objetivo para el cual fue adicionado dicho precepto, esto es, el espíritu del legislador al adicionar ese precepto fue evitar la mala práctica, por parte de los contribuyentes, del uso de comprobantes fiscales con la única idea de erosionar o suprimir la carga tributaria, se dice lo anterior, porque la Autoridad Fiscal aplica dicho procedimiento a contribuyentes que cuentan con atractivos modelos de negocios o razón de negocios, lo cual es conocido como elusión legal.

Sin embargo, consideramos que lo establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no versa sobre la elusión legal que permite a los contribuyentes elegir el régimen fiscal más benigno para el desarrollo de sus actividades, es por ello que consideramos que ha habido implicaciones en cuanto a la aplicación del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, ya que la Autoridad Fiscal ha perdido de vista su finalidad.

En segundo lugar, analizaremos el procedimiento contemplado en el quinto párrafo del artículo de referencia, es decir, el procedimiento que deben seguir los contribuyentes receptores de los comprobantes fiscales una vez que sea publicado el listado de aquellos que emitieron el comprobante fiscal.

De igual manera, del segundo de los procedimientos contemplados en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, es decir, el procedimiento dirigido a las personas físicas o morales que dieron efectos fiscales a los comprobantes expedidos por un contribuyente incluido en el listado definitivo de Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS), mediante el cual deben acreditar que efectivamente recibieron los servicios o los bienes amparados en dichos comprobantes fiscales, consideramos que igualmente existen implicaciones tanto en la aplicación como en el contenido del procedimiento a que hace referencia el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Se muestra de manera detallada en el siguiente cuadro el procedimiento antes referido:



Sirve de apoyo a lo expresado en el presente punto los datos publicados por el Servicio de Administración Tributaria en los informes “Mesa de Combate a la Ilegalidad”, ya que durante el 2014 se realizaron once publicaciones con un total de 620 contribuyentes que presuntivamente celebraron operaciones inexistentes, así como una publicación definitiva con un total de 119 contribuyentes que realizaron operaciones inexistentes.<sup>5</sup>

Durante el año 2015, se tenían a 1,031 contribuyentes que presuntamente celebraron operaciones inexistentes por un monto de 442,954 millones de pesos vinculados a 63,000 empresas que deducen o solicitan devoluciones con operaciones inexistentes, así como la publicación de 558 empresas facturadoras de operaciones inexistentes, incluidas en los listados definitivos vinculados con 35,682 Empresas que Deducen Operaciones Simuladas, de conformidad con el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. El impacto recaudatorio de estas publicaciones superó los 3,448 millones de pesos.<sup>6</sup>

Cabe señalar que durante el año 2016, el Servicio de Administración Tributaria publicó los datos de 2,705 contribuyentes que presuntamente celebraron operaciones inexistentes por un monto de operaciones de 721,401 millones de pesos, vinculados a 117,734 empresas que deducen o solicitan devoluciones de operaciones inexistentes; asimismo, se publicaron en los listados definitivos los datos de 1,131 empresas que facturan operaciones inexistentes, vinculados con 58,901 empresas que deducen o solicitan devoluciones. El impacto recaudatorio de estas publicaciones supera los 7,100 millones de pesos.<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> Cfr. Servicio de Administración Tributaria, Mesa de Combate a la Ilegalidad, México, 2015, p. 20-21. Disponible en: [http://omawww.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Documents/Inf\\_combate\\_ilegalidad\\_07042015.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/Inf_combate_ilegalidad_07042015.pdf) [fecha de consulta: 05 de mayo de 2021]

<sup>6</sup> Cfr. Servicio de Administración Tributaria, Mesa de Combate a la Ilegalidad, México, 2016, p. 16. Disponible en: [http://omawww.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Documents/Inf\\_combate\\_ilegalidad\\_2015.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/Inf_combate_ilegalidad_2015.pdf), [fecha de consulta: 09 de mayo de 2021].

<sup>7</sup> Cfr. Servicio de Administración Tributaria, Mesa de Combate a la Ilegalidad, México, 2017, p. 21. Disponible en: [http://omawww.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Documents/Inf\\_combate\\_ilegalidad\\_2016.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/Inf_combate_ilegalidad_2016.pdf) [fecha de consulta: 09 de mayo de 2021].

Por lo que respecta al año 2017, el Servicio de Administración Tributaria publicó los datos de 6,492 contribuyentes que presuntamente celebraron operaciones inexistentes por un monto de operaciones de 1,214,925 mdp, vinculados a 197,275 empresas que deducen o solicitan devoluciones de operaciones inexistentes; asimismo, se publicaron en los listados definitivos los datos de 3,664 empresas que facturan operaciones inexistentes, vinculados con 133,278 empresas que deducen o solicitan devoluciones. El impacto recaudatorio de estas publicaciones supero los 8,958 mdp.<sup>8</sup>

Como se puede observar de los datos publicados por el Servicio de Administración Tributaria, desde la adición del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, existe una gran diferencia entre la publicación de listados presuntivos y definitivos de los contribuyentes sujetos a lo establecido en dicho precepto, entiéndase por esto tanto a Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas como a Empresas que Deducen Operaciones Simuladas, y que solamente tomando en consideración los datos de los años 2015, 2016 y 2017 se reflejan como EFOS y EDOS definitivos los siguientes porcentajes:

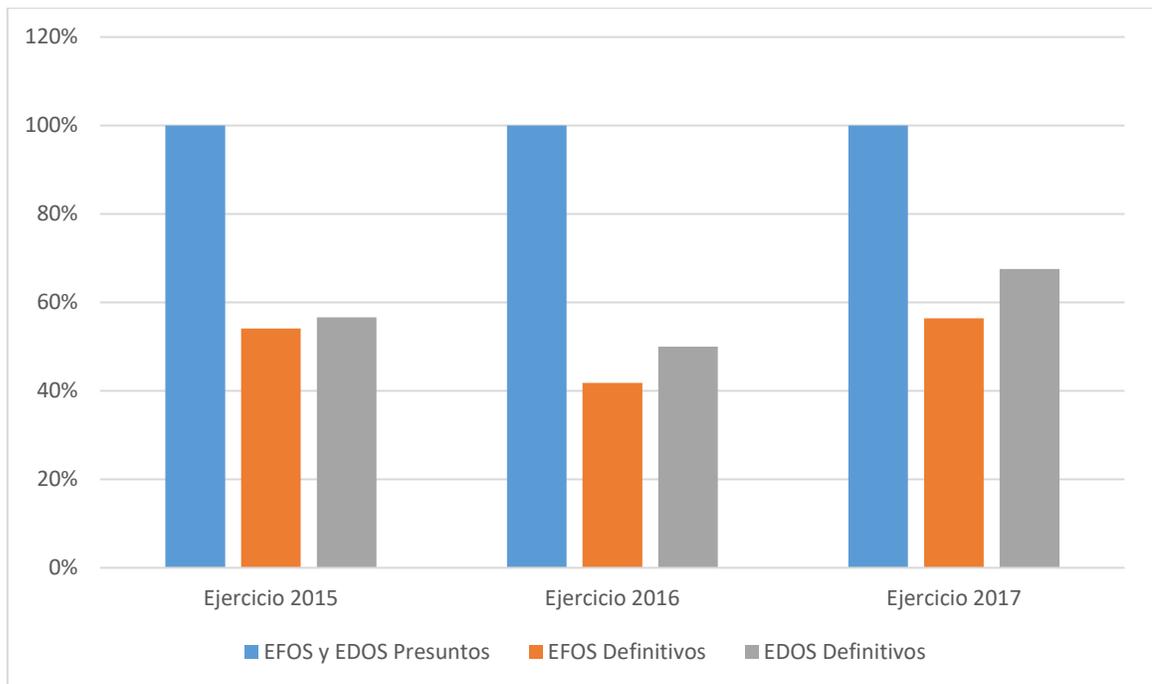
- ✚ Año 2015: 54.12 % EFOS definitivos, 56.63 % EDOS definitivos.
- ✚ Año 2016: 41.81 % EFOS definitivos, 50.02 % EDOS definitivos
- ✚ Año 2017: 56.43 % EFOS definitivos, 67.55 % EDOS definitivos<sup>9</sup>

En la siguiente grafica se muestra, para una mejor apreciación, el contraste existente de Empresas que Deducen Operaciones Simuladas y Empresas que Facturan Operaciones Simuladas, esto, atendiendo a aquellas que son consideradas presuntas con las consideradas definitivas:

---

<sup>8</sup> Cfr. Servicio de Administración Tributaria, Mesa de Combate a la Ilegalidad, México, 2018, p. 21. Disponible en: [http://omawww.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Documents/Inf\\_combate\\_ilegalidad\\_2017.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/Inf_combate_ilegalidad_2017.pdf) [fecha de consulta: 09 de mayo de 2021].

<sup>9</sup> Resultados obtenidos a través de la elaboración de una regla de tres, si tomamos en cuenta que el listado presuntivo refleja el 100 % del total de los contribuyentes sujetos al procedimiento contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.



De los porcentajes reflejados con anterioridad podemos observar por un lado que el promedio porcentual de Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas es de 50.78 %, y por otro que el promedio porcentual de Empresas que Deducen Operaciones Simuladas es de 58.06 %, porcentajes que reflejan el tanto por ciento del total de los contribuyentes que fueron sujetos a lo establecido por el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, conforme lo cual podemos concluir que la diferencia entre los listados presuntivos hechos por la Autoridad Fiscal con los listados definitivos es grande.

En ese sentido, consideramos que de conformidad con los datos publicados por el Servicio de Administración Tributaria existen implicaciones en la aplicación, como en el contenido del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, y no solo para los contribuyentes que se ubican en el primero de los procedimientos establecidos por dicho precepto, sino también para aquellos que le dan efectos fiscales a las operaciones o actividades celebrados con los primeros.

En el Capítulo III abordaremos la regulación de las EFOS y EDOS a partir de la reforma, al artículo de referencia, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de junio de 2018, así como de la reforma de fecha 09 de diciembre de 2019.

### **1.3. Traslado de Beneficios una Forma de Erosión Fiscal.**

La erosión de la base imponible ha constituido un grave problema tanto a nivel nacional como internacional con el cual los países han perdido notables ingresos en la recaudación de los tributos, en particular, aquellos países en desarrollo, es decir, en los cuales los ingresos que se perciben mediante impuestos son de suma importancia para fomentar el crecimiento del mismo. Si bien existen numerosas formas de erosionar la base imponible, una de ellas, y que ha sido el origen de criterios internacionales, ha sido el traslado de beneficios a jurisdicciones con baja o nula tributación.

En el informe Lucha Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos se señaló que el origen de la erosión de la base tributaria no se debía a una única norma nacional o internacional, sino por el contrario a la interacción de diversas normas, con lo cual se daba lugar a lagunas que permitían reducir, suprimir o trasladar la imposición de tributos, asimismo se identificó como factor generador de la erosión de la base imponible la falta de adecuación de las normas tributarias al entorno económico, es decir, la carencia de los ordenamientos tributarios de una integración económica global.<sup>10</sup>

Asimismo, es importante mencionar que la interacción de diversos sistemas tributarios puede dar lugar a una doble imposición lo que conlleva a que empresas multinacionales se vean obligadas al pago de una doble imposición sobre los

---

<sup>10</sup>Cfr. OCDE (2013), Lucha Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, p.8. Disponible en: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios\\_9789264201224-es#page8](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios_9789264201224-es#page8) [fecha de consulta: 12 de mayo de 2021].

beneficios obtenidos de sus actividades económicas en diferentes jurisdicciones por lo que han instado a los Estados a la elaboración de convenios o normas internacionales para evitar esas diferencias, sin embargo, también las normas internacionales pueden dar lugar a eludir, reducir o trasladar los beneficios a jurisdicciones con una menor o nula tributación, es decir, a través de dichos convenios los contribuyentes hacen un uso abusivo de éstos para erosionar la base tributaria.

Es en ese sentido, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos identificó situaciones en las que resulta necesario poner énfasis para así evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, consistentes en:

- ✚ Disparidad internacional en la clasificación de las entidades y los instrumentos, específicamente, los mecanismos híbridos, es decir, que una entidad sea tratada de diferente manera bajo las normas en materia tributaria de dos o más jurisdicciones.
- ✚ Las prácticas tributarias de empresas multinacionales que a medida en que transcurre el tiempo van implementando esquemas fiscales cada vez más sofisticados, es decir, tienen una planeación fiscal agresiva como la deslocalización de determinadas actividades financieras, incorporación de dos ó más jurisdicciones tributarias en sus estructuras, así como el pago de servicios intragrupo.
- ✚ Los precios de transferencia.
- ✚ El endeudamiento entre partes vinculadas.

Durante el año 2013 los gobiernos que integran la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, así como los del G20 se propusieron la elaboración de un plan de acción global con el objetivo de afrontar aquellas cuestiones que

permiten la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, ya que de acuerdo con la información obtenida se estimaba una pérdida en la recaudación global de entre 100 y 240 mil millones de dólares estadounidenses anuales.<sup>11</sup>

Por lo que, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos desarrolló un plan de acción integral de alcance mundial basado en aquellos ámbitos en los que la presión es mayor, ya que dan lugar a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, el plan de acción se desarrolló para identificar las medidas necesarias para resolver el problema de la erosión de la base imponible, establecer plazos para poner en marcha esas medidas, determinar los recursos necesarios y la metodología para poner en marcha esas medidas, y así facilitar una respuesta global por parte de los países miembros y no miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, especialmente las economías que integran el G-20.<sup>12</sup>

Bajo este contexto en Octubre de 2015 se publicó el Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y del G-20, que contiene las medidas para mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia, para así poder hacer frente al creciente problema de erosionar la base tributaria, o bien, trasladar los beneficios a jurisdicciones con poca o nula tributación.

Surge así, el Plan de Acción contra Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios que está integrado por 15 acciones tendientes a combatir la evasión fiscal, y las cuales consisten en:

---

<sup>11</sup> Cfr. OCDE (2015), Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE, p.5. Disponible en: [www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf](http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf) [fecha de consulta: 12 de mayo de 2021].

<sup>12</sup>Cfr. OCDE (2013), Lucha Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, op. cit., p. 11-14.

✚ Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición.

Con esta medida lo que se busca es implementar normas y mecanismos que permitan una mejor recaudación de los tributos debido a que no es posible delimitar con precisión la economía digital porque tiende a confundirse con la propia economía en su conjunto.

✚ Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.

Esta acción está encaminada a entidades o instrumentos híbridos que permiten que haya un trato diferente bajo las leyes fiscales de dos o más jurisdicciones, con lo cual se previene la doble no imposición, y se pone fin a las costosas deducciones por un único pago, a las deducciones en un país sin el correspondiente gravamen en el otro.

✚ Acción 3: Refuerzo de la normativa de Compañías Foráneas Controladas (CFC), es decir, las normas de transparencia tributaria internacional cuya finalidad u objetivo es evitar que los contribuyentes erosionen la base tributaria de una jurisdicción y trasladen el beneficio a otra.

En ese orden de ideas, en la presente acción se abordan recomendaciones tendientes a contribuir a la elaboración de normas CFC, diseñadas para garantizar que las jurisdicciones que las implementen puedan evitar que contribuyentes trasladen los beneficios a filiales no residentes.

✚ Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.

Esta acción va encaminada a evitar que los grupos multinacionales deduzcan excesivamente intereses por la adquisición de deuda a través del financiamiento intragrupo.

- ✚ Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.

La presente acción se hace frente a aquellas prácticas negativas, especialmente, en los regímenes preferenciales que permiten el traslado de beneficios.

- ✚ Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios.

En la actualidad los contribuyentes buscan que convenio les sea más favorable para acceder a ciertos beneficios fiscales y así tributar en jurisdicciones de baja o nula imposición, es en ese sentido, la presente acción busca prevenir el abuso de convenios, así como una serie de consideraciones que se deben seguir cuando los estados firmen convenios con jurisdicciones de baja o nula tributación.

- ✚ Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de Establecimiento Permanente.

Con esta acción se busca hacer frente a las técnicas empleadas para esquivar el nexo fiscal, ya que en la firma de convenios resulta de suma importancia determinar la definición de Establecimiento Permanente para saber si una entidad no residente debe o no tributar en determinada jurisdicción.

- ✚ Acciones 8-10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor.

Las acciones 8, 9 y 10 van encaminadas a examinar las cuestiones relativas a precios de transferencia de operaciones vinculadas, la atribución contractual

de riesgos, el uso selectivo de métodos de precios de transferencia, el uso de ciertos tipos de pagos entre miembros de un grupo multinacional, es decir, la presente regla busca marcar las condiciones para que las normas de precios de transferencia den mejores resultados.

✚ Acción 11: Evaluación y seguimiento de BEPS.

Con la acción 11 se pretende que los países mejoren la obtención, recopilación y análisis de datos para así perfeccionar los análisis económicos y el seguimiento de BEPS.

✚ Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

Una de las causas de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios es el uso, por parte de los contribuyentes, de sistemas fiscales agresivos, que por falta de información las administraciones tributarias se ven imposibilitadas para hacer frente a dichas prácticas.

Es por ello, que en la acción 12 se establecen recomendaciones para implementar una mejor práctica en la obtención de información sobre estrategias fiscales agresivas.

✚ Acción 13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.

Esta acción va encaminada a que las administraciones tributarias cuenten con información útil para evaluar los riesgos de los precios de transferencia y optimizar la utilización de los recursos de inspección.

✚ Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.

Los convenios fiscales internacionales, en ocasiones, pueden dar lugar a una doble imposición, es en ese sentido, que la presente acción va encaminada a que los países implementen un mecanismo de solución de conflictos efectivo con la finalidad de eliminar la doble imposición.

 Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral.

Cuando se desarrolló el Plan de Acción contra Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios existían alrededor de 1400 tratados fiscales, y con la finalidad de implementar el plan de acción BEPS se propuso desarrollar un instrumento multilateral.<sup>13</sup>

El Plan de Acción contra Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios constituye una efectiva solución al creciente problema de evasión fiscal en todo el mundo porque **(i)** Ha sido el acuerdo, en materia fiscal, más importante en el que han participado los países miembros de la OCDE y el G-20, **(ii)** Desarrolla medidas para contrarrestar los efectos ocasionados por vacíos legales, desajustes en los sistemas fiscales, la existencia de jurisdicciones con baja o nula tributación, **(iii)** Implementa normas y mecanismos para hacer frente a los retos de una economía globalizada para una mejor recaudación, y **(iv)** Busca que las Administraciones Tributarias cuenten con mayor información y elementos para contrarrestar la evasión fiscal.<sup>14</sup>

Asimismo, las medidas del Plan de Acción contra Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios encaminadas a hacer frente a la evasión impositiva de una manera global resultan importantes, por un lado, porque también permite la inclusión

---

<sup>13</sup> Cfr. OCDE (2015), Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, op. Cit., p. 15-20.

<sup>14</sup> Cfr. OCDE (2015), Resumen Informativo, Proyecto OCDE/G20 Sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OCDE, p. 3-8. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf> [fecha de consulta: 15 de mayo de 2021].

de jurisdicciones no pertenecientes a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, así como del G-20, y por otro porque implementa un Instrumento Multilateral que modificará los más de 1400 tratados fiscales, a fin de evitar disparidades, y que dicho instrumento entró en vigor el 1 de julio de 2018.

#### **1.4. Noción de Actividad Simulada.**

De acuerdo al contenido del Código Fiscal de la de Federación en ninguno de sus artículos se desprende la definición de lo que es o debe considerarse como “Actividad Inexistente”, por lo tanto, consideramos que éste término debe determinarse a luz del derecho común, en efecto, el presente concepto debe ser tratado conforme al Código Civil Federal puesto que consideramos es un concepto meramente civil.

Si bien es cierto que, el Código Civil Federal tampoco contempla una definición expresa de lo que debe de ser entendido como “Actividad Inexistente” consideramos que la finalidad del procedimiento contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación es identificar como inexistentes aquellas operaciones o actividades que están amparadas en comprobantes fiscales, es decir, el artículo de referencia contempla como causa de origen una simulación de actos jurídicos y como consecuencia determinar la inexistencia de esas operaciones o actividades.

Por lo que es prudente definir el término de “Simulación de Actos Jurídicos”, puesto que, en sí el procedimiento del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación se estableció con la finalidad de neutralizar y sancionar a aquellos contribuyentes que emiten comprobantes fiscales con el objetivo de erosionar o suprimir la carga tributaria sin contar con activos, personal, infraestructura, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan esos comprobantes fiscales, es decir, integran una simulación para defraudar al fisco, y la consecuencia

jurídica de ese actuar irregular es declarar inexistentes los efectos fiscales que se le dieron a esos comprobantes.

Conforme a lo establecido en el capítulo II de la legislación Civil Federal podemos definir “Simulación de Actos Jurídicos” de acuerdo a los siguientes artículos:

<b>De la Simulación de los Actos Jurídicos</b>	
<b>Artículo</b>	<b>Comentario</b>
<b>Artículo 2180.-</b> 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.	En materia fiscal se busca amparar con comprobantes fiscales, operaciones expresadas en éstos.
<b>Artículo 2181.-</b> 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.	En la Ley Fiscal no hay una distinción de los tipos de simulación, simplemente todo acto simulado es considerado fraude al fisco.
<b>Artículo 2182.-</b> La simulación absoluta no produce efectos jurídicos. Descubierto el acto real que oculta la simulación relativa, ese acto no será nulo si no hay ley que así lo declare.	En materia impositiva se consideran inexistentes los actos amparados en comprobantes fiscales, y con ello sus efectos fiscales.
<b>Artículo 2183.-</b> 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.	En el procedimiento contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal quien determina la inexistencia de las operaciones amparadas en comprobantes fiscales es el fisco.
<b>Artículo 2184.-</b> Luego que se anule un acto simulado, se restituirá la cosa o derecho a quien pertenezca, con sus frutos e intereses, si los hubiere; pero si la cosa o derecho ha pasado a título oneroso a un tercero de buena fe, no habrá lugar a la restitución.  También subsistirán los gravámenes impuestos a favor de tercero de buena fe.	De acuerdo a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación una vez que se determine que un contribuyente ha realizado operaciones simuladas o éste se encuentre ilocalizable, se considera que estas operaciones no produjeron efecto fiscal alguno salvo prueba en contrario. <sup>15</sup>

Del cuadro anterior podemos identificar que la “Simulación de Actos Jurídicos” es el acto que tiene una apariencia contraria a la realidad, y que puede ser absoluta o

<sup>15</sup> Cfr. Código Civil Federal vigente.

relativa, la primera de ellas porque no tiene nada de real, no produce efectos jurídicos y la consecuencia es la inexistencia de esos actos jurídicos, la segunda de ellas es que se le da una apariencia falsa, pero subyace lo ilegal porque es distinta de como parece para ocultar su verdadero carácter, en ambas se busca engañar a terceros, que en nuestro caso la “Simulación de Actos Jurídicos” es para evadir al fisco.

En efecto, en la “Simulación de Actos Jurídicos”, las partes que intervienen en ésta están de acuerdo sobre la apariencia del acto, ya sea que no tenga nada que ver con la realidad, o bien, que la apariencia que le dan tiene un contenido distinto al que realmente se ha llevado a cabo, asimismo, dicha simulación se constituye por tres elementos **(i)** La existencia de la disconformidad entre la voluntad real y lo declarado expresamente, **(ii)** La intención consciente entre las partes para crear un acto aparente o que nada tiene que ver con la realidad, y **(iii)** Que la creación de ese acto sea con la finalidad de engañar a terceros, respecto de este último elemento nuestro Máximo Tribunal, así como varios autores han sostenido que para la configuración de la simulación es requisito indispensable que ésta se haga con la finalidad de engañar a terceros.<sup>16</sup>

Bajo este contexto es importante hacer hincapié que de acuerdo al contenido del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no hay una distinción entre la “Simulación de Actos Jurídicos” absoluta o relativa, en efecto, el procedimiento contemplado en dicho artículo va encaminado a detectar y sancionar aquellos actos u operaciones realizados por los contribuyentes que no tengan nada que ver con la realidad o que éstos sean diversos de lo aparente, y la consecuencia de esa simulación es declarar la inexistencia de los actos u operaciones amparadas en tales comprobantes fiscales.

---

<sup>16</sup> Cfr. GONZÁLEZ LUNA, Santiago, “Breves Reflexiones en Torno a la Simulación y al Fraude a la Ley en el Código Fiscal de la Federación”, Revista de Derecho Privado (Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México D.F., enero-abril de 1999, núm. 28) p. 177-181.

Asimismo, el tipo penal fiscal contemplado en la fracción IV del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación no hace una distinción entre los tipos de simulación expresados en párrafos anteriores, sino simplemente hace referencia a que los contribuyentes que simulen uno o más actos o contratos serán sancionados con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, asimismo, dicho artículo incluye el elemento que ha sido sostenido por nuestro Máximo Tribunal, así como por varios autores, es decir, que esa simulación sea realizada en perjuicio del fisco federal.

En ese sentido, de acuerdo a lo manifestado, consideremos que “Actividad Inexistente” debe entenderse como la consecuencia de realizar actos u operaciones que no tienen nada que ver con la realidad o bien que éstos sean diferentes a lo expresado en ellos, y que causan un daño a terceros, que en materia impositiva será al fisco.

Asimismo, es importante manifestar que en relación al tema el 09 de diciembre de 2019 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación la reformas al Código Fiscal de la Federación, entre las cuales, se contempla la adición del artículo 5-A, el cual establece la cláusula anti-elusión que consiste, medularmente, en una norma que desaliente la elusión fiscal mediante el uso de contratos, actos, actividades o estrategias fiscales, mediante las cuales se busca reducir o eliminar el pago de impuestos al fisco.<sup>17</sup>

#### **1.4.1. Los Esquemas de Facturación.**

El comprobante fiscal es el documento de expedición obligatoria mediante el cual, por un lado, los contribuyentes acreditan el acto o actividades que realizan, los ingresos que perciben o por las retenciones realizadas, y por el otro, acreditan las mismas que se les han efectuado, los servicios que reciben o si han adquirido o

---

<sup>17</sup> Cfr. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Boletín 002/2019, México, 2019. Disponible en: [http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/BoletinesPrensa/2019/Nacional/BoletinPrensa-002-Oficinas%20centrales%20CDMX-2019/boletin\\_002\\_prodecon.pdf](http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/BoletinesPrensa/2019/Nacional/BoletinPrensa-002-Oficinas%20centrales%20CDMX-2019/boletin_002_prodecon.pdf) [fecha de consulta 17 de mayo de 2021]

disfrutan del uso y goce temporal de bienes, en efecto, los contribuyentes que conforme a las leyes fiscales generen un hecho imponible deben expedir o recibir un comprobante fiscal para determinar su situación respecto del pago del tributo, y en su caso acreditar o deducir determinados conceptos para efectos tributarios.

Es importante hacer hincapié que en México han existido diversos tipos de esquemas de facturación y que a lo largo del tiempo se ha ido modificando la expedición de comprobantes fiscales debido a:

- ✚ La incorporación de nuevas tecnologías, es decir, los avances tecnológicos.
- ✚ Las conductas de defraudación y evasión fiscal por parte de los contribuyentes.
- ✚ El uso de comprobantes fiscales apócrifos.
- ✚ Fortalecer los mecanismos de comprobación fiscal.

Esto es, hasta el año 2003 existía el esquema de facturación fiscal en el cual la emisión de comprobantes fiscales era de manera impresa y se hacía por medio de establecimientos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria, es decir, el comprobante fiscal era impreso en papel, también llamados “pre impresos”, y que dichos comprobantes fiscales se podían llenar de manera manual o por medio de un programa electrónico, estos comprobantes fiscales debían ser archivados por 5 años haciendo costosa su administración y un espacio significativo en su archivo.<sup>18</sup>

Adicionalmente, mediante publicación del 5 de enero del año 2004 en el Diario Oficial de la Federación se aprobó, como esquema de facturación adicional, el comprobante fiscal digital que podían ser emitidos por los propios contribuyentes o por un tercero autorizado, cumpliendo los requisitos establecidos para tal efecto, es decir, debían de contar con una firma electrónica avanzada, solicitar un certificado

---

<sup>18</sup> Cfr. PERÉZ SANCHÉZ, Armando y CÁRDENAS PUBLIDO, Liuba, “Comprobantes Fiscales”, Fisco Actualidades (IMCP, México, julio 2012, núm. 13), p. 3-4. Disponible en: [http://imcp.org.mx/IMG/pdf/Fiscoactualidades\\_junio\\_2012-13-bis.pdf](http://imcp.org.mx/IMG/pdf/Fiscoactualidades_junio_2012-13-bis.pdf) [fecha de consulta: 18 de mayo de 2021].

de sello digital, un rango de folios para las facturas, así como cumplir con los requisitos del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Para el año 2009 existían como esquemas de facturación o comprobación fiscal vigentes el comprobante fiscal impreso, el comprobante fiscal digital, y adicionalmente el estado de cuenta bancario original, éste último medio podía ser adoptado por el contribuyente para comprobar las transacciones de adquisición de bienes, prestación de servicios pagados mediante la expedición de cheque nominativo para abono en cuenta del beneficiario, mediante traspasos de cuenta en instituciones de crédito o casas de bolsa, tarjetas de crédito, débito o monedero electrónico.<sup>19</sup>

A mediados del mes de septiembre del año 2010 es publicado en el Diario Oficial de la Federación la creación del Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI), el cual sería el nuevo esquema de facturación a seguir, asimismo se introducen los Proveedores Autorizados de Certificación (PAC), que son los responsables de realizar la validación del comprobante fiscal y presentarlo ante el Servicio de Administración Tributaria, es importante hacer hincapié que para el 1° de enero del año 2014 este esquema de facturación era el único vigente para facturar comprobantes fiscales.<sup>20</sup>

Como podemos observar el sistema de facturación en México ha ido desarrollándose e implementándose hasta llegar al uso de esquemas digitales o electrónicos de comprobación fiscal con lo cual se han ido dando muchas facilidades a los contribuyentes en el cumplimiento a sus obligaciones tributarias, por lo que se han hecho más eficaces los mecanismos de comprobación fiscal, así como la eliminación de comprobantes apócrifos para defraudar al fisco.

---

<sup>19</sup> Cfr. El Colegio de México, "Evasión Fiscal Derivada de los Distintos Esquemas de Facturación", México, 2011, p, 12-14. Disponible en: [http://omawww.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Documents/2010\\_eva\\_fis\\_der\\_dis\\_esque\\_fac.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/2010_eva_fis_der_dis_esque_fac.pdf) [fecha de consulta 20 de mayo de 2021]

<sup>20</sup> Cfr. Ídem.

### 1.4.2. Formalidades del Comprobante Fiscal Digital por Internet.

Los artículos 29, 29-A del Código Fiscal de la Federación, el artículo 39 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, así como las reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal contemplan las obligaciones y requisitos que deben cumplir los contribuyentes que de conformidad con las leyes fiscales deban expedir un Comprobante Fiscal Digital por Internet.

En efecto, esencialmente los requisitos que debe contener un comprobante fiscal son los siguientes:

- ✚ Para que las facturas electrónicas tengan validez ante el SAT es necesario incluir el sello digital o Firma Electrónica Avanzada que confirma su origen.
- ✚ Una cadena original que concentra un resumen del contenido de la factura.
- ✚ Un folio que indica el número de la transacción del vendedor.
- ✚ Nodo comprobante: este es el Formato estándar del Comprobante Fiscal Digital por Internet.
- ✚ Versión: este es “3.3” (es integrado por el propio sistema).
- ✚ Serie: es el numero utilizado por el contribuyente para control interno de su información (contempla de 1 a 25 caracteres alfanuméricos).
- ✚ Folio: es el control interno asignado por el contribuyente al comprobante (contempla de 1 a 40 caracteres alfanuméricos).
- ✚ Fecha de la expedición de comprobante. Se expresa en la forma “AAAA-MM-DDThh:mm:ss”.

- ✚ Sello digital: este es generado con el certificado de sello digital del contribuyente emisor y funge como su firma.
- ✚ Forma de pago: se debe registrar la clave de pago conforme a las claves proporcionadas por el Catálogo de formas de Pago.
- ✚ Número de certificado: el numeral identificador del certificado de sello digital del emisor.
- ✚ Certificado: es el contenido del certificado del sello digital del emisor y lo integra al sistema para la emisión del CFDI.
- ✚ Subtotal: es la suma de los importes por los conceptos antes de descuentos e impuestos.
- ✚ Descuentos: solo se debe registrar el importe cuando exista algún descuento aplicable antes de impuestos.
- ✚ Moneda: es la expresión de la clave de los montos. En México se registra en “MXN”, asimismo el Servicio de Administración Tributaria cuenta con un “Catálogo de monedas”.
- ✚ Tipo de cambio: este campo solo es requerido cuando la clave de moneda es distinta a la mexicana.
- ✚ Total: es la suma del subtotal menos los descuentos más las contribuciones o impuestos recibidos.
- ✚ Tipo de comprobante.

- ✚ Método de pago.
  
- ✚ Lugar de expedición: se registra el código postal del lugar de expedición del CFDI, mismo que debe coincidir con la clave de código postal del catálogo.  
  
Si el comprobante se emite por una sucursal, se registra el código postal de esta independientemente de que no sea el domicilio fiscal de la empresa, éstos se consultan en el “Catálogo de Código Postal”.
  
- ✚ Clave de confirmación: es única e irrepetible que posee el proveedor de certificación de CFDI.
  
- ✚ UUID: se registra el filio fiscal (UUID) de un comprobante relacionado.
  
- ✚ RFC del emisor.
  
- ✚ Nombre, denominación o razón social del emisor.
  
- ✚ Régimen fiscal: para este campo existe un “Catálogo de Régimen Fiscal”.
  
- ✚ RFC del contribuyente receptor.
  
- ✚ Clave de producto o servicio: para este campo existe un “Catálogo de clave de producto o servicio”.
  
- ✚ Número de identificación: es el folio asignado a la operación aplicada a los comprobantes para el público en general.
  
- ✚ Cantidad: se expresa en número.

- ✚ Clave unidad: para el llenado de este campo existe un “Catálogo de Clave unidad”.
- ✚ Descripción de la transacción.
- ✚ Valor unitario: se registra el subtotal del comprobante de operación con el público en general.
- ✚ Importe total.
- ✚ Descuentos aplicables a cada comprobante de operaciones.
- ✚ Impuestos aplicables.
- ✚ Nodo de traslado: contiene el desglose de los gravámenes trasladados.
- ✚ Base gravable.
- ✚ Impuesto aplicable.
- ✚ Tipo factor.
- ✚ Importe del impuesto trasladado.
- ✚ Resumen de impuestos aplicables.
- ✚ Total de impuestos trasladados: es la suma de los importes trasladados.
- ✚ Tipo factor: aplicable a la base del impuesto, para el llenado de este campo existe un “Catálogo Tipo Factor”.

- ✚ Tasa cuota: se registra la tasa o cuota del gravamen trasladado.
  
- ✚ Importe: contempla el impuesto, Tipo Factor y Tasa o Cuota expresado en decimales.
  
- ✚ Nodo complemento: incluye el complemento Timbre Fiscal Digital o el complemento CFDI Registro Fiscal cuando el comprobante global se emita desde “Mis cuentas”.
  
- ✚ Adenda: puede expresar extensiones del formato para uso técnico.<sup>21</sup>

Es importante hacer hincapié que para el mejor uso y detalle del Comprobante Fiscal Digital por Internet se tienen 22 nuevos formatos de estructura, 17 catálogos y 46 reglas de validación, asimismo es obligatorio que el comprobante fiscal sea expedido a más tardar a las 72 horas siguientes al cierre de las operaciones que amparan dicho comprobante.

Asimismo, debemos señalar que a partir de la reforma, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 09 de diciembre de 2019, al Código Fiscal de la Federación se adicionó el artículo 17-H Bis que en relación a “Operaciones Inexistentes o Actos Simulados” contempla la posibilidad de la autoridad fiscal de restringir el uso de los Certificados de Sellos Digitales para la expedición de Comprobantes Fiscales Digitales, así como el procedimiento que deben seguir los contribuyentes para desvirtuar la causa que motivo dicha medida.

Para una mejor comprensión de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI), a continuación, podemos observar de manera más detallada un ejemplo de la representación gráfica de éstos, así como los requisitos que éste debe contener y que mencionamos anteriormente.

---

<sup>21</sup> Cfr. Servicio de Administración Tributaria, “Guía de llenado del CFDI global Versión 3.3 del CFDI”, México, 2017, p. 5-32. Disponible en: [http://omawww.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/factura\\_electronica/Documents/GuiaAnexo20Global.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/informacion_fiscal/factura_electronica/Documents/GuiaAnexo20Global.pdf) [fecha de consulta: 21 de mayo de 2021].



Software empresarial fácil y completo

Serie : A  
Folio : 49  
Fecha : 01/07/2017  
Lugar Expedición : 44600  
Tipo de Comprobante : I - Ingresos

---

**CFDI versión 3.3**

**EMISOR**

RFC : PIM801201MK2      Nombre : Pinturas Magicas SA de CV  
Régimen Fiscal : **601** - General de Ley de Personas Morales

**RECEPTOR**

RFC : CAC40428RH1      Nombre : Computación en Acción SA de CV  
Residencia Fiscal :      Uso CFDI : **G03** - Gastos en General  
NumReglTrib :

---

**DATOS GENERALES DEL COMPROBANTE**

Moneda : <b>MXN</b> - Peso Mexicano	Forma Pago : <b>03</b> - Tarjeta de crédito
Tipo de Cambio : 1.000000	Condiciones de Pago : Contado
Clave Confirmación : A403b	Método de Pago : <b>PUE</b> - Pago en una sola exhibición

---

**PARTIDAS DEL COMPROBANTE**

ClaveProdServ	Numero Identificación	Cantidad	Clave Unidad	Unidad	Descripción	Valor Unitario	Descuento	Impuesto	Importe
31211502	UT421510	24	LTR	Litros	Pintura vinilica blanca	\$ 49.50	\$ 0	<b>002</b> - IVA	\$190.08
31211904	UT573240	1	H87	Pieza	Brocha	\$ 70.00	\$ 0	<b>002</b> - IVA	\$ 70.00

---

**CFDI RELACIONADO**

Tipo Relación : **04** - Sustitución de los CFDI previos      CFDI Relacionado : A39DA66B-520A-49E3-879B-FC05185B0EF7

Importe con letra	SubTotal :	\$ 1,258.00
Un mil cuatrocientos cincuenta y nueve 28/100	Descuento :	\$ 0
	Total Impuestos Traslados :	\$ 201.28
	Total Impuestos Retenidos :	\$ 0
	Total Comprobante :	\$ 1,459.28



**Número de Serie del Certificado**  
00001000000404420163

**Fecha y hora de Certificación**  
2017-07-01T11:20:08

**Folio Fiscal - UUID: AED630FF-5168-4FFF-A3A5-077F707BA39E**

**Sello digital:** cZvbGVO695N66/seKTQfATR4SX06pE0DsTFrb59JIPDYhntwlt9uRS7VGVzMj91EJfKnjxhi/y5OTZo/y/0X1FR8gr+3Kwi/3LvQVAyvrJxYqNpc6Atwgm/E9uOn6rJizUdW14k6ZWnLRh5H9Q==

**Sello del SAT:** RKqkfnjVvsyTba10ddludZjPGWkSjzu4AlrohHjzwaq5Fthuoz4ula2lgK5u+RhXulLwvT+FSaKtQZZA661K4klrzcSE1ObCw0avet1bGDO7NMVE4D3B0rll6/uwKIZTEmvSUf3xkt40/ow5NEmAXT9PjiWMMf60CBIZkX5uBNeNLP7EJ8gFqsdkb4bIM3P49Q==

**Cadena Original:** ||1.0|AED630FF-5168-4FFF-A3A5-077F707BA39E|2017-07-01T11:20:08|cZvbGVO695N66/seKTQfATR4SX06pE0DsTFrb59JIPDYhntwlt9uRS7VGVzMj91EJfKnjxhi/y5OTZo/y/ltRZBSIHhVMYw8j38655LpNVjGVx1+slhQx2aQH2okY3cRLi1vmmQv/rRd2XyULH0CwwH7vJ9wrx+edzuBNORn7yqrsuz6ekLvwEM7MMmlg9dV2JYIHeZm1VRUjJiJIAU00000404486074||

---

Este documento es una representación impresa de un CFDI

Versión CFDI

Datos Emisor CFDI

Datos Receptor CFDI

Sello Digital

Cadena Original

<sup>22</sup> Cfr. [http://gc.contpaqi.com/Muse\\_Anexo\\_20\\_33/index.html#portada](http://gc.contpaqi.com/Muse_Anexo_20_33/index.html#portada) [fecha de consulta: 23 de mayo de 2021].

### **1.4.3. Trascendencia de la Facturación Digital.**

De acuerdo a lo manifestado en puntos anteriores los esquemas de facturación han ido evolucionando a lo largo del tiempo, así como la obligatoriedad de expedirlos para los contribuyentes que realicen o celebren operaciones, por los ingresos que reciban y retenciones de contribuciones que efectúen que de acuerdo a las leyes fiscales, ya sea para determinar su situación fiscal frente al pago de un tributo, o bien, ya sea para acreditar o deducir determinados conceptos fiscales y que a su vez el desarrollo de éstos esquemas fiscales proporciona a la autoridad tributaria un mejor control de fiscalización.

Por un lado, la expedición de comprobantes fiscales ha ido evolucionando para que la Autoridad Tributaria pueda hacer frente a aquellas malas prácticas elusivas o evasivas que han ido llevando a cabo los contribuyentes a lo largo del tiempo, es decir, a fin de evitar que los contribuyentes supriman o disminuyan el pago de impuestos, mediante la utilización de éstos, las obligaciones fiscales previstas en la ley, ya sea mediante el tráfico de comprobantes apócrifos, o bien, por la manipulación de los actos, actividades u operaciones que amparan los comprobantes fiscales.

Por lo que, al pasar de comprobantes fiscales “pre impresos” a los que conocemos el día de hoy como Comprobantes Fiscales Digitales por Internet ha permitido a la Autoridad tener una fuente de información para proponer el pago de impuestos, el llenado de declaraciones, puesto que, con base en esa información el Servicio de Administración Tributaria ha podido emitir propuestas de pago, así como declaraciones pre llenadas, asimismo, consideramos que los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet brindan a la autoridad una herramienta para el control en la fiscalización de las operaciones que amparan éstos.

Por otro lado, consideramos que la implementación de esquemas fiscales como lo es el Comprobante Fiscal Digital por Internet tiene una gran importancia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, en efecto, si analizamos el esquema fiscal que existía hace años, comprobantes “pre impresos”, con el que actualmente está vigente podemos observar que anteriormente era más difícil y costoso para los contribuyentes el almacenamiento y archivo de éstos, puesto que la ley fiscal prevé la conservación de los comprobantes fiscales por un periodo de cinco años.

En efecto, con la introducción de las tecnologías en los esquemas de facturación se ha permitido que los contribuyentes tengan una reducción en gastos administrativos y de operación, una disminución en las inconsistencias de la información que se incluye en los comprobantes fiscales, asimismo los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet han permitido que los contribuyentes tengan un mejor manejo, gestión y seguridad en la información, así como el resguardo de éstos, ya que hoy en día todo se hace de manera digital facilitando su envío y recepción.

Por lo que, consideramos que el Comprobante Fiscal Digital por Internet cobra una gran importancia en nuestro país, puesto que México es uno de los países en Latinoamérica más avanzados en el tema de facturación electrónica lo cual permite que los contribuyentes se abran paso en el comercio, ya que éstos permiten que las transacciones sean más seguras y transparentes, y el pago de los impuestos no resulte complicado.

Adicionalmente, para una mejor apreciación en el siguiente cuadro podemos observar la evolución de los comprobantes fiscales en México, y que como hemos mencionado ha sido para fortalecer los mecanismos de comprobación fiscal, los avances tecnológicos y paralelamente frenar prácticas ilícitas, es decir, evitar aquellas prácticas tendientes a reducir o eliminar el pago de impuestos a la Autoridad Fiscal.

## Evolución de los Comprobantes Fiscales en México.

FACTURA

CANT.	DESCRIPCIÓN	UNIDAD	CANT.	TOTAL
2	CARNE DE RES	L.	50.00	100.00
3	CARBÓN	L.	50.00	150.00

TOTAL A PAGAR: 250.00

- Hasta la año 2003 sólo existían los comprobantes "Pre Impresos"

RECIBO DE HONORARIOS

Nombre: \_\_\_\_\_ C.P. \_\_\_\_\_ Estado: \_\_\_\_\_

Importe: \_\_\_\_\_

- Durante el año 2004 se aprobó el "Comprobante Fiscal Digital"



- En el 2009 se aprobó como comprobante fiscal, adicional, el "Estado de Cuenta Bancario"



- 2010 se crea el CFDI y se establece que para el 2014 será el único esquema de facturación.

En el cuadro anterior podemos observar la evolución que han tenido los comprobantes fiscales en México, en primer lugar, existían los “Comprobantes Pre Impresos” que eran formatos pre llenados para que los contribuyentes los llenaran de manera manual o mediante un programa electrónico, asimismo la impresión de estos formatos era realizada por establecimientos previamente autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.<sup>23</sup>

Posteriormente, durante el año 2004 surgieron los comprobantes fiscales llamados “Comprobante Fiscal Digital” los cuales incluyen un código bidimensional que es proporcionado por el Servicio de Administración Tributaria mediante la adquisición de un software que emite los comprobantes fiscales, resulta importante hacer hincapié que dicho sistema de comprobación fiscal solo podía ser utilizado por los contribuyentes que tuviesen ingresos acumulables de \$4´000,000.00 (cuatro millones de pesos, 00/100 M.N.), en el ejercicio inmediato anterior.<sup>24</sup>

Asimismo, podemos observar que durante el año 2009 se aprobó como sistema de comprobación fiscal, adicional, el "Estado de Cuenta Bancario" para efecto de las deducciones o acreditamiento a que hacía referencia la Ley Fiscal durante ese tiempo, y finalmente durante el año 2010 se crea lo que hoy conocemos como “Comprobante Fiscal Digital por Internet” medio de comprobación fiscal que hoy en día es el único vigente en nuestro país.<sup>25</sup>

Finalmente, es importante mencionar que lo señalado en el presente Capítulo es hasta antes de la reforma al Código Fiscal de la Federación; en el Capítulo III abordaremos la reforma al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación de fecha 25 de junio de 2018.

---

<sup>23</sup> Cfr. PERÉZ SANCHÉZ, Armando y CÁRDENAS PUBLIDO, Liuba, op. cit., p. 4-5.

<sup>24</sup> Cfr. Ídem.

<sup>25</sup> Cfr. Ídem.

## **Capítulo II Criterios de Presunción para Declarar la Inexistencia de Operaciones.**

### **2.1. Presunción de Inexistencia.**

De acuerdo al primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación el Servicio de Administración Tributaria presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en comprobantes fiscales bajo dos casos o supuestos establecidos en dicho artículo para así considerar que, fiscalmente, no produjeron efectos el otorgamiento o entrega de un bien o servicio, en el primer supuesto, para determinar la inexistencia de actos u operaciones, establece la falta de activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, y respecto al segundo de ellos cuando el contribuyente se encuentre ilocalizable.

En efecto, para presumir la inexistencia de operaciones, así como los efectos tributarios de éstas el primer supuesto de la Ley Fiscal establece que el contribuyente emisor del comprobante fiscal debe no contar o no tener los suficientes requisitos o factores que ahí se señalan, sin embargo, consideramos que en este supuesto existen vacíos jurídicos que resultan perjudiciales para los contribuyentes.

En este orden de ideas, lo dispuesto en el primer párrafo del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación otorga a la Autoridad Hacendaria la facultad de presumir, de manera iuris tantum, la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales emitidos por los contribuyentes, es decir, la Autoridad Fiscal podrá tener por acreditado, presuntivamente, que esas operaciones son inexistentes ya que el contribuyente, a que se refiere la Ley Fiscal, podrá acreditar que ese hecho presumido no es cierto y que efectivamente sí se realizó.

Sin embargo, como ya habíamos mencionado consideramos que el contenido del primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación resulta ser impreciso en establecer bajo qué criterios la Autoridad Fiscal determinará la presunción de operaciones inexistentes, es decir, la Ley Fiscal no hace referencia a que cantidad de activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente debe contar el contribuyente para que no le sean declaradas sus operaciones como inexistentes.

Asimismo, en el artículo de referencia no se establece si el Servicio de Administración Tributaria, para presumir la inexistencia de operaciones, debe acreditar que, el contribuyente emisor de comprobantes fiscales, no cuenta con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, o simplemente comprobar alguno de estos elementos para presumir la inexistencia de operaciones.

Se dice lo anterior, porque consideramos que el primer supuesto que establece el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación debe analizarse como un todo, puesto que del análisis que se haga de la redacción del artículo se advierte que la utilización de las comillas, se emplea para separar los elementos que integran esa oración, asimismo, no debemos pasar por alto que esos signos de puntuación son utilizados para indicar una pausa breve en una oración o frase.<sup>26</sup>

En efecto, la Real Academia Española ha sostenido, como ya hemos mencionado, que el uso de las comas en una oración se emplea para indicar una breve pausa en la lectura y que en ocasiones existen comas de presencia obligatoria para que el texto pueda ser leído e interpretado de manera correcta, es por ello que

---

<sup>26</sup> Cfr. MARMOLEJO CERVANTES, Miguel Ángel, SAUCEDO, Ingrid, "Pensamiento Reflexivo Sobre la Prudencia Constitucional en el Ejercicio de la Facultad Anuladora Contenida en el Artículo 69-B del CFF", Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa(TFJA, México, año VIII, enero-mayo 2015, número 18) p. 6. Disponible en: <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/pensamientoreflexivosobrelaprudenciaconstitucionalenelejerciodela.pdf> [fecha de consulta: 02 de junio de 2021].

consideramos que el supuesto establecido en el artículo de referencia debe ser interpretado como un todo y no de manera aislada.<sup>27</sup>

Bajo ese contexto, el Servicio de Administración Tributaria no podría presumir la inexistencia de operaciones en términos de ese supuesto, es decir, si la Autoridad Fiscal no acredita que el contribuyente, emisor de comprobantes fiscales, no cuenta con todos esos elementos no podrá determinar que el contribuyente ha estado realizando operaciones simuladas, puesto que, si la voluntad del legislador hubiese sido otra en la redacción del artículo se hubiese hecho esa distinción, situación que en la especie no acontece.

Lo anterior, porque de conformidad con el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación las disposiciones que impongan infracciones o sanciones a los contribuyentes deben ser de aplicación estricta, puesto que, debido a la esencia del derecho fiscal el contenido de sus normas debe ser interpretado literalmente, es decir, de un modo estricto y rígido, sin darles más alcance que el que naturalmente tienen.<sup>28</sup>

Robustece lo expresado con anterioridad la recomendación emitida por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente el día 26 de septiembre de 2014, asunto en el que un contribuyente promovió Queja en contra de los actos atribuidos a la Autoridad Fiscal, puesto que ésta resolvió que el contribuyente se encontraba dentro del primer supuesto establecido en el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, es decir, que el contribuyente realizó operaciones inexistentes por no acreditar que contaba con suficientes activos y personal.<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> Cfr. Voz disponible en: <http://lema.rae.es/dpd/srv/search?id=V1EqcYbX4D61AWBBrd> [fecha de consulta 04 de junio de 2021].

<sup>28</sup> Cfr. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, "Derecho Fiscal", 3ª Edición, Oxford University Press, México, 2014, p.49.

<sup>29</sup> Cfr. Recomendación disponible en: <http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2014/10/ANEXO-NOTICIAS-FISCALES-300.pdf> [fecha de consulta: 04 de junio de 2021].

Sin embargo, el Ombudsman del contribuyente, es decir, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente determinó mediante esa recomendación que el hecho de que un contribuyente no cuente con personal o activos, no quiere decir que realice operaciones inexistentes.<sup>30</sup>

Bajo ese contexto, se puede apreciar que la Autoridad Fiscal no hace una interpretación y aplicación estricta de lo establecido en el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, puesto que nosotros consideramos que la aplicación de éste debe ser estricta y en su caso para determinar la inexistencia de operaciones se deben acreditar la falta de todos y cada uno de los elementos a que hace referencia dicho artículo, pues contrario no se generaría la inexistencia del comprobante fiscal.

Asimismo, consideramos que en el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no se hace referencia a cuantos activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente debe contar el contribuyente para no ubicarse en ese supuesto, ya que como lo hemos dicho anteriormente al hacerse una interpretación estricta de dicho artículo se aprecia que éste establece, como causa, la “falta” de esos elementos, más no que esos elementos sean o no suficientes.

### **2.1.1. Falta de Bienes, Recursos, Derechos y Valores.**

Como ya hemos mencionado el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación establece, como primer supuesto, la facultad que tiene la Autoridad Fiscal para determinar que un contribuyente ha estado emitiendo Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs), mediante los cuales ampara operaciones o actos inexistentes o simulados sin contar con activos para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan éstos.

---

<sup>30</sup> Ídem.

Al respecto, antes de entrar al análisis y estudio del presente punto consideramos oportuno explicar que son los activos de un contribuyente, ya sea persona física o moral, los cuales están considerados como los bienes y derechos que son propiedad de un contribuyente, clasificados en tres elementos o partidas consistentes en:

- I. “Activo Circulante
- II. Activo Fijo y,
- III. Activo Diferido”.<sup>31</sup>

De los tres grupos mencionados con anterioridad tenemos que los activos de un contribuyente lo constituyen los bienes o derechos representados en efectivo, así como aquellos recursos que adquiere el contribuyente para utilizarlos en el desarrollo de sus actividades y no enajenarlos dentro del curso normal de las actividades de éste, o bien, aquellos bienes que integran los gastos por los que un contribuyente ha pagado anticipadamente y por los cuales recibirá un servicio o beneficio.<sup>32</sup>

De lo narrado anteriormente, para una mejor comprensión consideramos oportuno señalar algunos ejemplos de lo que puede constituir los activos de un contribuyente, tal y como se muestra a continuación:

- ✚ Efectivo en caja o bancos.
- ✚ Inversiones.
- ✚ Cuentas y documentos por cobrar.
- ✚ Inventarios de mercancías.
- ✚ Edificios.
- ✚ Terrenos.

---

<sup>31</sup> HERNÁNDEZ LAZCANO, Adriana, “Contabilidad Básica”, 1ª Edición, Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo, México, 2011, p. 22-23.

<sup>32</sup> Ídem.

- + Maquinaria.
- + Mobiliario.
- + Equipo de oficina.
- + Equipo de cómputo.
- + Equipo de transporte.
- + Gastos de organización.
- + Patentes.
- + Licencias.
- + Marcas.
- + Fondos para amortización de obligaciones.
- + Depósitos en garantía.
- + Activos fijos no utilizados temporalmente.<sup>33</sup>

Ahora bien, el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación establece que la Autoridad Fiscal presumirá que un contribuyente ha estado realizando actos u operaciones inexistentes cuando aquella detecte que éste “no cuenta con activos”, en ese sentido, podríamos decir que un contribuyente se ubica en el precepto señalado cuando éste no cuente, en su totalidad, con los bienes o derechos representados en efectivo, así como aquellos recursos que adquiere el contribuyente para utilizarlos en el desarrollo de sus actividades.

Sin embargo, como ya hemos mencionado consideramos que el primer supuesto contemplado en dicho artículo de ninguna manera debe interpretarse de manera individualizada, es decir, para que la Autoridad Fiscal presuma la inexistencia de operaciones debe justificar que el contribuyente no cuenta con activos, personal, infraestructura, capacidad material, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los comprobantes fiscales.

---

<sup>33</sup> Cfr. MORENO FERNÁNDEZ, Joaquín, “Contabilidad Financiera Contabilidad Básica”, 1ª Edición, Grupo Editorial Patria, 2014, p. 33-34.

Se dice lo anterior, porque de la literalidad de la redacción del primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación se advierte que los elementos que integran la oración del primer supuesto deben verse como un todo, es decir, en bloque y no de manera aislada o independiente, en efecto, éstos elementos deben interpretarse como un mismo caso, puesto que, si la voluntad o espíritu del propio legislador hubiese sido contraria a lo mencionado, así lo habría establecido en la redacción del mencionado artículo utilizando las expresiones “cualesquiera de ellos” o “indistintamente”.

Por lo tanto, consideramos que la Autoridad Fiscal, al momento de aplicar lo establecido en el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, se encuentra obligada a acreditar todos y cada uno de los elementos que integran dicho precepto y por los cuales se ha presumido la inexistencia de esas operaciones, contrario a ello, la Autoridad Fiscal no podría presumir la inexistencia de las actividades amparadas en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet.

### **2.1.2. Falta de Capital Humano.**

En relación a qué se considera “personal” el Código Fiscal de la Federación no nos da una definición de lo que debemos considerar como “personal”, sin embargo, la Real Academia Española lo define como al conjunto de las personas que trabajan en un mismo organismo, dependencia, fabrica, taller u oficina, en ese sentido, podemos entender que “personal” se refiere a los trabajadores que desarrollan ciertas actividades en un determinado lugar de trabajo.<sup>34</sup>

En efecto, tomando en cuenta el contenido del artículo 8 de la Ley Federal del Trabajo consideramos que trabajador es considerado como la persona física que presta un servicio, personal subordinado, a otra persona ya sea física o moral, es

---

<sup>34</sup> Cfr. Voz disponible en: <https://dle.rae.es/personal> [fecha de consulta: 10 de junio de 2021].

decir, es aquella persona que entrega su fuerza de trabajo al servicio de otra<sup>35</sup>, de lo anterior, deseamos mencionar que estudiosos del derecho han considerado que para atribuir la calidad de trabajador a una persona es indispensable que el servicio sea directamente proporcionado por éste y no por conducto de otra persona, es decir, por un intermediario o un outsourcing.

Respecto de lo anterior, nosotros consideramos que para efectos fiscales, específicamente, atendiendo a lo establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no es requisito indispensable que la prestación del servicio sea proporcionado directamente por el trabajador.

Ahora bien, una vez que ya hemos explicado lo que debe entenderse por “personal”, consideramos que el Procedimiento contemplado en el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación debe aplicarse única y exclusivamente cuando la Autoridad Fiscal detecte que un contribuyente a estado emitiendo Comprobantes Fiscales Digitales por Internet cuando este no cuente, en su totalidad, con “personal” para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes amparados bajo los comprobantes fiscales.

En efecto, la Autoridad Fiscal al momento de presumir la simulación de los actos del contribuyente, consideramos, que se encuentra obligada a acreditar que efectivamente el contribuyente no cuenta con ningún trabajador o personal para el desarrollo de sus actividades, contrario a lo anterior, la Autoridad Tributaria estaría imposibilitada para presumir que aquel ha realizado operaciones inexistentes, y por lo tanto, no sería legal la aplicación de dicho precepto.

Por último, como ya hemos mencionado en párrafos anteriores, consideramos, que para determinar que un contribuyente ha estado realizando operaciones simuladas, la Autoridad Tributaria, debe hacer una interpretación literal de lo preceptuado en el

---

<sup>35</sup> Cfr. DÁVALOS MORALES, José, “Derecho Individual del Trabajo”, 21ª Edición, Editorial Porrúa, México, 2014, p. 80-81.

primer procedimiento de referencia, es decir, debe acreditar que el contribuyente no cuenta con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes, de lo contrario, insistimos, no habría una simulación de operaciones.

### **2.1.3. Falta de los Elementos Necesarios para Producir o Prestar el Bien o Servicio.**

Respecto a que debemos considerar como “Infraestructura o Capacidad Material” el Código Fiscal de la Federación, ni ninguna de Leyes Tributarias hacen referencia o aluden a tal definición, sin embargo, consideramos “infraestructura o capacidad material” como aquellos elementos de un contribuyente, necesarios, para el buen funcionamiento de las actividades que realiza éste, como lo pueden ser, los activos y personal para el desarrollo de aquellas.<sup>36</sup>

En efecto, podemos definir que la “Infraestructura o Capacidad Material de Un contribuyente” engloba todos aquellos elementos mencionados en los dos puntos anteriores, es decir, aglutina aquellos elementos considerados como los activos de un contribuyente, así como el personal que auxilia a éste en el desarrollo de sus actividades, tan es así, que el propio Servicio de Administración Tributaria consideró que un contribuyente no contaba con “infraestructura o Capacidad Material”, puesto que, éste no tenía manifestados ante el Registro Federal de Contribuyentes sucursales o locales, así como la existencia de activos y personal, todos ellos, para el desarrollo de sus actividades.<sup>37</sup>

De acuerdo a lo manifestado con anterioridad, podemos considerar que “Infraestructura o Capacidad Material” son todos aquellos bienes con los que cuenta

---

<sup>36</sup> Cfr. Voz disponible en: <https://dle.rae.es/infraestructura> [fecha de consulta: 14 de junio de 2021].

<sup>37</sup> Cfr. Sentencia de la Sala Regional del Pacífico del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Juicio de Nulidad: 1675/18-14-01-4, de fecha 24 de mayo de 2019, p. 33-36. Disponible en: [sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml?jsessionid=mnDUAp54FR6dBBxNGDpT0ymoYJQpxVHIOI8o28DsrCKrBdg4lpnf!273539868](https://sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml?jsessionid=mnDUAp54FR6dBBxNGDpT0ymoYJQpxVHIOI8o28DsrCKrBdg4lpnf!273539868)

un contribuyente para el desempeño de su actividad comercial, como lo pueden ser inmuebles, maquinaria, personal e insumos.

Por lo tanto, el no contar con Infraestructura o Capacidad Material, para determinar la presunción de actividades, lo podemos entender como la falta, total, de aquellos elementos para que un contribuyente desarrolle sus actividades, en ese sentido, consideramos que la Autoridad Fiscal al aplicar el procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación se encuentra obligada a acreditar que efectivamente el contribuyente no cuenta, en su totalidad, con Infraestructura o Capacidad Material, de lo contrario, sería ilegal la presunción planteada.

#### **2.1.4. Formas de Contar con Infraestructura o Capacidad Material.**

Para que la Autoridad Tributaria determine que un contribuyente ha estado realizando operaciones inexistentes o simuladas de acuerdo a lo establecido en el primer supuesto contemplado en el primer párrafo el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación debe acreditar que aquel no cuenta, en su totalidad, con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para desarrollar sus actividades.

Ahora bien, podemos entender como directamente que sea el propio contribuyente el que cuente con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet, es decir, que el contribuyente sea directamente el propietario de los bienes muebles o inmuebles que le sirven para el desarrollo de sus actividades, esto es, de los activos mencionados páginas atrás, por otro lado, tratándose de personal, de acuerdo a la Ley Federal del Trabajo, el que se contrata para el desarrollo de las actividades amparadas en los comprobantes fiscales.

En efecto, como mencionamos en el párrafo anterior podemos considerar que un contribuyente cuenta, de forma directa, con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, cuando éste se ostenta como propietario de los primeros, o bien, cuando de acuerdo a lo establecido a la Ley Laboral es sujeto de las obligaciones establecidas en ese ordenamiento, es decir, es considerado como patrón.

Por lo que respecta, al término indirectamente dicha palabra hace referencia a que el contribuyente si cuenta con los activos, personal o infraestructura, para prestar los servicios, producir o comercializar los bienes o servicios amparados en los comprobantes fiscales, sin embargo, en este supuesto el contribuyente no es propietario de los bienes ni mucho menos se ostenta como patrón del personal utilizado para producir o prestar los servicios objeto de su actividad comercial, es decir, de acuerdo a las figuras jurídicas existentes el contribuyente obtiene los elementos necesarios para llevar a cabo las actividades u operaciones amparadas en los comprobantes fiscales.

Así, por ejemplo, tenemos que el contribuyente puede contar con personal, indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes amparados en los comprobantes fiscales que emitan en el desarrollo de sus actividades, se dice lo anterior, ya que de acuerdo a la Ley Federal del Trabajo cualquier contribuyente, para el desarrollo de sus actividades, puede celebrar un contrato con otras personas físicas o morales a través del cual éstas últimas proporcionen al contribuyente los servicios de determinado personal para el desarrollo de las actividades señaladas por el contribuyente contratante.<sup>38</sup>

Bajo este contexto, la figura jurídica de subcontratación laboral regulada en el artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo no contraviene las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, es decir, no está prohibida su realización por dicho

---

<sup>38</sup> Cfr. FRESSMANN, Rebecca, "Subcontratación de Mano de Obra en México", 1ª Edición, Fundación Friedrich Ebert, México, 2005, p. 16-17.

ordenamiento, más aún, el propio Código hasta antes de su reforma publicada el 09 de diciembre de 2019 establecía los requisitos u obligaciones del contratante para que procediera la deducción de esos servicios contratados, en este sentido, cualquier contribuyente, indirectamente, cuenta con el personal para prestar los servicios amparados en los comprobantes fiscales, esto sin adquirir ninguna relación laboral con el personal contratado, toda vez que la calidad de patrón la conserva el contratista.

Asimismo, cualquier contribuyente puede contar con activos como efectivo, edificios, terrenos, maquinaria, mobiliario, entre otros, de manera indirecta, en efecto, mediante la celebración de un contrato traslativo de uso, como el comodato o arrendamiento, una persona física o moral puede conceder a otra persona física o moral el uso o goce, ya sea gratuito u oneroso, de un bien no fungible, en ese sentido, tenemos que un contribuyente puede contar, indirectamente, con los activos necesarios para el desarrollo de sus actividades como lo puede ser el arrendamiento de una oficina o bodega.<sup>39</sup>

Adicionalmente, resulta importante hacer hincapié que no solo se puede contar, indirectamente, con aquellos bienes no fungibles, sino que también consideramos que cualquier persona física o moral puede contar con bienes fungibles como lo son el dinero o efectivo, lo anterior, mediante la realización de un contrato de mutuo, es decir, aquel contrato mediante el cual el mutuante se obliga a transferir la propiedad de una suma de dinero o de otras cosas fungibles al mutuatario, quien se obliga a devolver otro tanto de la misma especie y calidad.<sup>40</sup>

De lo anteriormente señalado, es importante mencionar que el Código Fiscal de la Federación no prohíbe el uso o la realización de esos contratos entre los contribuyentes, por lo cual las disposiciones civiles no contravienen lo establecido

---

<sup>39</sup> Cfr. ROJINA VILLEGAS, Rafael, "Compendio de Derecho Civil IV Contratos", 27ª Edición, Editorial Porrúa, México, 2001, p. 219-221.

<sup>40</sup> Cfr. MORAGA ALTUZAR, Víctor Manuel, "Derecho Civil III", 1ª Edición, Red Tercer Milenio, México, 2013, p. 71-74.

en la Legislación Fiscal, en ese sentido, tenemos que cualquier persona física o moral puede, indirectamente, contar los activos, infraestructura o capacidad material para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet.

Por otro lado, del contenido del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no se desprende que exista una prohibición en que los contribuyentes cuenten de manera directa o indirecta, con los activos, personal, infraestructura o capacidad material para desarrollar las actividades u operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, en este sentido, consideramos que las personas físicas o morales pueden contar, en su totalidad o parcialmente, con estos elementos, es decir, legalmente los contribuyentes pueden tener algunos de éstos directamente mientras que otros indirectamente, con lo anterior, la Autoridad estaría impedida para determinar o presumir que se han estado emitiendo Comprobantes Fiscales Digitales por Internet sin contar con los elementos que se mencionan.

Finalmente, en relación a lo mencionado en párrafos anteriores debemos mencionar que a partir de la reforma al Código Fiscal de la Federación de fecha 09 de diciembre de 2019 y la jurisprudencia titulada "DOCUMENTOS PRIVADOS. DEBEN CUMPLIR CON EL REQUISITO DE "FECHA CIERTA" TRATÁNDOSE DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES DEL CONTRIBUYENTE."<sup>41</sup>, se estableció, medularmente, que los documentos privados, como los contratos civiles, deben ser presentados ante un fedatario público para acreditar fehacientemente que se realizó un acto u operación.

---

<sup>41</sup> Época: Décima Época, Registro: 2021218, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 73, diciembre de 2019, Tomo I, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 161/2019 (10a.), página: 466.

## **2.2. Presunción por no Localizado.**

En primer lugar, consideramos oportuno hacer una recapitulación del contenido de lo establecido en el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en efecto, dicho precepto tributario establece un procedimiento administrativo dirigido a las Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS), es decir, aquellas personas físicas o morales que emiten los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs).

Respecto a este procedimiento administrativo contemplado en el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación establece dos supuestos para que la Autoridad determine que un contribuyente ha estado emitiendo Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs), el primer supuesto establece que la Autoridad Fiscal presumirá que una persona física o moral ha estado realizando operaciones simuladas cuando no cuente con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes o servicios amparados en dichos comprobantes, procedimiento al que ya hemos hecho referencia en párrafos anteriores.

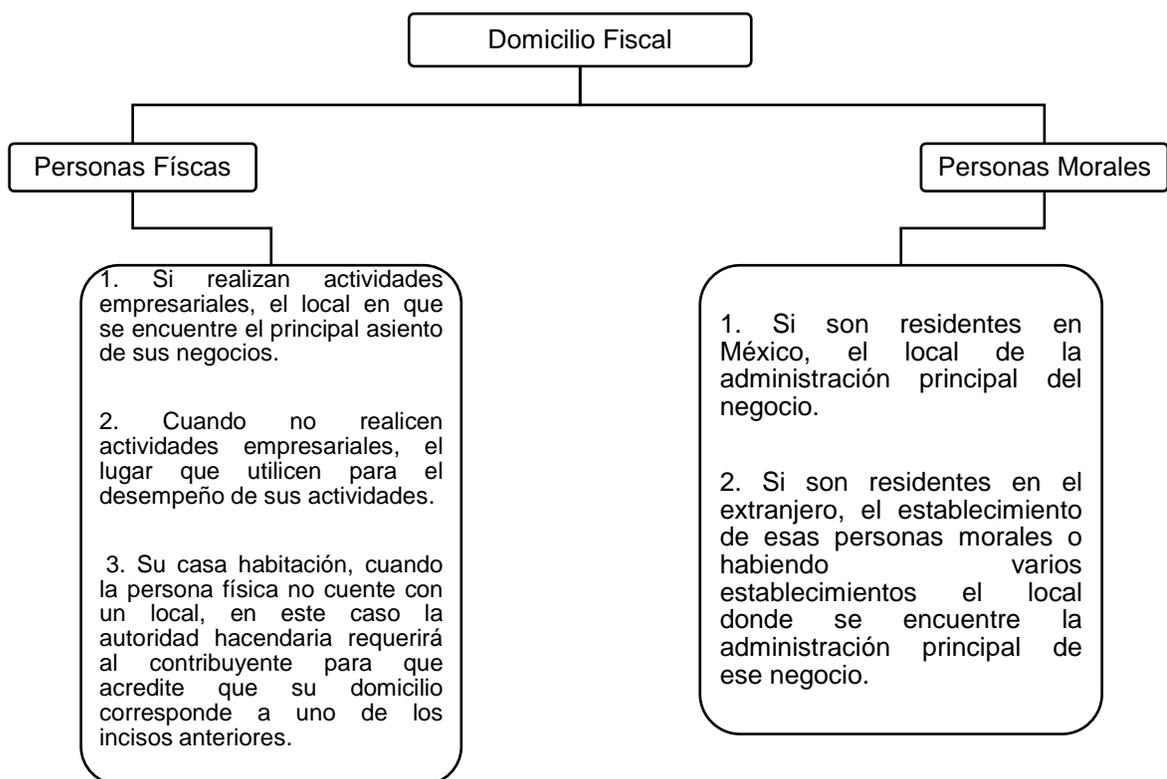
El segundo supuesto del primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación establece que el Servicio de Administración Tributaria determinará o presumirá que una persona física o moral ha estado emitiendo Comprobantes Fiscales Digitales por Internet, es decir, que el contribuyente es una Empresa que Factura Operaciones Simuladas cuando éste se encuentre como no Localizado, supuesto que abordaremos en el presente punto.

Ahora bien, en relación al segundo supuesto de ley establecido en el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en primer lugar, consideramos que dicho ordenamiento no establece que se debe considerar como no lo localizado, sin embargo, podemos entender que dicho término hace referencia a que el

contribuyente no se puede ubicar en el domicilio o establecimiento señalado ante el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), como su domicilio fiscal.

De lo anterior, consideramos oportuno señalar que el domicilio fiscal de una persona física o moral lo constituye aquel lugar en que éstos sujetos pasivos de la relación tributaria están para la Autoridad Fiscal, o bien, lugar que constituye la ubicación de contacto entre los sujetos que intervienen en la relación tributaria, es decir, el Estado como sujeto activo y los gobernados como sujetos pasivos, asimismo, el lugar considerado como domicilio fiscal es donde se deben cumplir las obligaciones y deberes tributarios y que atendiendo a su ubicación es como se determinará el ámbito competencial de la Autoridad Tributaria.<sup>42</sup>

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 10 establece como domicilio fiscal:



<sup>42</sup> Cfr. VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, "Presunciones y Ficciones en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas en México", 1ª Edición, Universidad Nacional Autónoma de México, 2007, p. 329.

Ahora bien, en relación a la presunción establecida en el segundo supuesto del primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación consideramos que dicho ordenamiento tributario no establece cual es el procedimiento o los lineamientos que la autoridad fiscal debe seguir para determinar que efectivamente una persona física o moral se encuentra como no lo localizado y que definitivamente ha abandonado aquel local que ocupa como su centro de negocios.

De lo mencionado en el párrafo que antecede, en primer lugar, en el caso de personas físicas, consideramos que la Autoridad para poder determinar que éstas se encuentran como no localizadas debe considerar lo establecido en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, es decir, primero debe ubicar que tipo de actividades realiza el contribuyente y en caso de que el domicilio fiscal de ese contribuyente no sea alguno de los domicilios señalados en esos incisos requerirle en su casa habitación o en el alguno de los domicilios señalados ante las entidades financieras, esto, porque la Autoridad Fiscal debe agotar todos y cada uno de los medios con los que cuenta para que sea legal la presunción de que el contribuyente se encuentra definitivamente como no localizado.

Para personas morales el mismo ordenamiento en comento establece el mecanismo o procedimiento que la autoridad hacendaria debe seguir en caso de que los contribuyentes no hayan señalado un domicilio fiscal o habiéndolo hecho hayan señalado como domicilio fiscal uno distinto, o bien, que éste sea ficticio, cabe señalar que el mismo ordenamiento faculta a las Autoridades Fiscales para practicar las diligencias en cualquier lugar en que realicen sus actividades.

En este sentido, la connotación “no localizable” hace referencia a que es imposible averiguar el domicilio, local, establecimiento o sitio en el que se encuentra una persona física o moral, y definitivamente, consideramos que para que la Autoridad Tributaria califique como no localizable a un contribuyente debe agotar todos los medios que estén a su alcance, así como recabar la información pertinente para

considerar que no le fue posible identificar el domicilio y posteriormente calificarlos como no localizables y con ello luego presumir la inexistencia de sus operaciones.

Adicionalmente, consideramos importante señalar que el simple hecho que una persona física o moral sea considerada como no localizable no necesariamente debe traer como consecuencia que la Autoridad Fiscal presuma que ésta ha estado realizando operaciones simuladas o inexistentes amparadas en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet, en efecto, en el supuesto que el contribuyente emisor de los comprobantes fiscales se encuentre no localizable no tiene como consecuencia necesaria que esos actos o actividades sean nulas, o que, no hayan producido efecto fiscal alguno.

Por otro lado, se debe tener en cuenta que existe la posibilidad de que un contribuyente no dé aviso a la Autoridad Hacendaria del cambio de su domicilio fiscal, esto de acuerdo a las obligaciones previstas en el Código Fiscal de la Federación, y por lo tanto, consideramos que en ese caso no se debe tener a aquel como una Empresa que Factura Operaciones Simuladas (EFOS), pues tal cuestión u omisión sólo obedece a un incumplimiento a las obligaciones formales establecidas en la Ley Tributaria, misma que debe ser sancionada con una multa.

En efecto, en el derecho impositivo no solamente existe la obligación del contribuyente, como sujeto pasivo de la relación tributaria, de realizar el pago de las contribuciones causadas (obligación sustantiva), sino que además la propia ley impone al contribuyente otras cargas (obligación formal), como lo pueden ser la presentación de declaraciones, manifestaciones o avisos, llevar una contabilidad, expedir cédulas de identificación fiscal, admitir inspecciones o visitas personales o domiciliaras por parte de la Autoridad Fiscal.<sup>43</sup>

En el caso en concreto nos referimos a la omisión del contribuyente de dar aviso, a la Autoridad Hacendaria, del cambio de su domicilio fiscal, sin embargo, de la simple

---

<sup>43</sup>Cfr. RODRÍGUEZ LOBATO, op cit, p. 105.

lectura de lo establecido en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación no se desprende, como consecuencia de tal omisión, que se considere a las personas físicas o morales como sujetos que facturan operaciones simuladas o inexistentes, es decir, ese supuesto de ley no preceptúa ni hace referencia al contenido de lo establecido en el párrafo primero del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

De lo anterior, el propio Código Fiscal de la Federación establece cual es la sanción que debe imponérsele a un contribuyente que no haya proporcionado de manera correcta su domicilio fiscal o simplemente que no haya dado el aviso del cambio de éste, en efecto, la consecuencia al omitir dar el aviso correspondiente, según el Código Fiscal de la Federación, es la imposición de una multa que va de los \$1, 932.00 (un mil novecientos treinta y dos pesos, 00/100 M.N.), a los \$5, 796.00 (cinco mil setecientos noventa y seis pesos, 00/100 M.N.).

Con esto queremos decir, que sería contrario a lo estipulado en el propio Código Fiscal de la Federación, que la Autoridad al presumir que un contribuyente ha estado realizando operaciones inexistentes por supuestamente constituirse como no localizado y se imponga la sanción del artículo 69-B de la ley en comento, siendo que existe la posibilidad de que el contribuyente realice diversas conductas infractoras y en la propia Ley se señala como debe sancionarse, es decir, mediante la imposición de una multa y no mediante la aplicación del procedimiento administrativo relacionado a los actos simulados.

En definitiva, consideramos que al tenerse como no localizable a una persona física o moral el Servicio de Administración Tributaria debe analizar varios aspectos para tener la certeza jurídica que en definitiva el contribuyente se encuentra como no localizado y por lo tanto ha estado emitiendo Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs), y presumir que sean nulos y sin efecto fiscal alguno.

En efecto, al presumirse lo preceptuado en el segundo supuesto establecido en el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, consideramos, que la autoridad fiscal debe estar a lo siguiente:

- a) Agotar el procedimiento para determinar que no existe el domicilio.
- b) En caso de que el contribuyente sea considerado, en definitiva, como no localizable no quiere decir que esos actos o actividades no se realizaron.
- c) Solo en caso de que el contribuyente haya sido omiso en el cumplimiento de sus obligaciones formales imponer la multa prevista en el Código Fiscal de la Federación, o bien, presumir conforme al artículo 69-B del mismo ordenamiento que el contribuyente ha realizado operaciones inexistentes.

### **2.3. Perspectiva de la Autoridad para Presumir Actividades Simuladas.**

Desde la adición del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación los criterios que han sostenido las diversas Autoridades Fiscales del Servicio de Administración Tributaria al momento de emitir las resoluciones por medio de las cuales determinan que se han estado simulando operaciones a través de la emisión de comprobantes fiscales han sido varios, en ese sentido, en el presente punto mencionaremos el caso de seis contribuyentes que han sido considerados que no cuentan con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, para prestar o producir las operaciones amparadas en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs).

- ✚ Mediante resolución con número de oficio 500-36-01-01-01-2017-756 de fecha 06 de enero de 2017, la Autoridad Fiscal determinó negar la devolución del saldo a favor de un contribuyente por considerar que éste no contó con los activos, personal, capacidad material o infraestructura, directamente, para emitir los comprobantes fiscales que fueron motivo de la solicitud de

devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA), asimismo, la Autoridad Fiscal concluyó que no se acreditó la materialización de las operaciones mencionadas, respecto a lo anterior, es importante manifestar que la solicitud de devolución en comento fue realizada en el mes de diciembre del año 2015.<sup>44</sup>

Adicionalmente, es importante manifestar que el contribuyente, mencionado en el párrafo anterior, pertenece a una estructura corporativa internacional que se encarga de diseñar, fabricar y comercializar productos de navegación vía satélite, en ese sentido, esa estructura corporativa implementó en México un modelo de negocios en el cual participan tres sociedades que para efectos prácticos denominaremos sociedad A, sociedad B y sociedad C.

La sociedad A, establecida en los Estados Unidos de Norte América, se encarga de diseñar y fabricar los dispositivos de navegación que surte a las diversas sociedades de todo el mundo pertenecientes a su estructura corporativa, en el caso de México se constituyeron las sociedades B y C, la primera de ellas es la considerada como la que simula operaciones cuya función en México es la de ser intermediaria entre A y C, la sociedad C es la encargada de comercializar los productos de A que le son vendidos directamente por B.

De acuerdo a lo anterior, esa estructura corporativa decidió, de acuerdo a su modelo de negocios, que en México sus sociedades B y C trabajarían de manera conjunta dotando de activos, personal e infraestructura únicamente a la sociedad C, de tal modo que la sociedad B trabajaría con el personal e infraestructura de la Sociedad C, es decir, ambas sociedades compartirían las instalaciones y el personal de ésta última.<sup>45</sup>

---

<sup>44</sup> Cfr. Sentencia de la Segunda Sala Regional Norte-Este del Estado de México del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Juicio de Nulidad: 3132/17-11-02-1, de fecha 03 de diciembre de 2018, p. 1-5. Disponible en: <http://sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml>

<sup>45</sup> Ídem.

Se dice lo anterior, para tener una mejor comprensión de por qué el Servicio de Administración Tributaria negó la devolución del saldo a favor del contribuyente mencionado, esto, por considerar que éste no contaba con los activos, personal e infraestructura, directamente, para realizar las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales motivo de la devolución de ese saldo a favor.

En efecto, la Autoridad Tributaria determinó que la sociedad B no contaba con activos ya que las actividades que ésta realizaba se desarrollaban en las instalaciones de la sociedad C, es decir, para el desempeño de esas actividades B ocupaba todos los bienes pertenecientes a C, restándole todo el valor probatorio a aquellos contratos que tenían celebrados esas sociedades, mediante los cuales C otorgó el uso y goce, de esos bienes, a la sociedad B, en otras palabras, la Autoridad concluyó que B realizaba operaciones simuladas porque no contaba con los activos directamente ya que no era propietaria de estos.<sup>46</sup>

En cuanto al personal, la Autoridad Fiscal determinó que la Sociedad B no contaba con los empleados para desempeñar sus actividades, puesto que, el personal con el que esta sociedad realizaba aquellas tenía una relación laboral con la sociedad C, asimismo, la Autoridad argumentó que si bien el personal era proporcionado por esta última sociedad no existía documento alguno que acreditará el dicho de la sociedad B, además, de que dichos empleados no eran suficientes para el desarrollo de las actividades de ésta última sociedad.<sup>47</sup>

Respecto a la resolución en comento consideramos que el Servicio de Administración Tributaria (SAT), no tomó en consideración lo manifestado

---

<sup>46</sup> Cfr. *Ibíd*em, p. 30-36.

<sup>47</sup> Cfr. *Ídem*.

por el contribuyente, es decir, el modelo de negocios bajo el cual operaban dichas sociedades en el cual los activos, personal e infraestructura para prestar los servicios amparados en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs), eran proporcionados de manera Indirecta por una sociedad a otra y que ambas sociedades pertenecen a la misma estructura corporativa.

Asimismo, consideramos que en el supuesto que se menciona el Servicio de Administración Tributaria (SAT), no debió determinar que ese contribuyente realizaba operaciones inexistentes, puesto que, dicha determinación presuntiva se hizo en base a que el contribuyente solicitó la devolución del saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado (IVA), y en su lugar, la Autoridad Fiscal debió haber negado dicha devolución conforme a lo estipulado en el Código Fiscal de la Federación, y en caso, de que detectara anomalías en la situación fiscal del contribuyente iniciar sus facultades de comprobación y así presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales que ese contribuyente emitió.

- ✚ Otro criterio, es la resolución dictada por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Sonora 2 de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la cual determinó que un contribuyente fue considerado como Empresa que Factura Operaciones Simuladas (EFOS), esto, de acuerdo a lo establecido en el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.<sup>48</sup>

Esto es, la Autoridad Fiscal determinó que un contribuyente realizaba operaciones inexistentes y que los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs), emitidos no produjeron efecto fiscal alguno, lo anterior,

---

<sup>48</sup>Cfr. Sentencia de la Décimo Tercera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Juicio de Nulidad: 1778/18-17-13-4, de fecha 08 de octubre de 2018, p. 1-2. Disponible en: <http://sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml?jsessionid=OFNa5xvmc-4IRQGakwVtSRfJRdoU4xeBm2teDETV7IRxCuweep4q!-1090808339>

porque a criterio de la Autoridad Tributaria el contribuyente no contaba de manera directa con el personal para prestar los servicios motivo de su actividad comercial, además, de que el contribuyente no acreditó la materialidad de dichas operaciones.

En efecto, el Servicio de Administración Tributaria consideró que el contribuyente no contaba con personal para prestar los servicios amparados en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs), porque éste no contaba con registro patronal y alta ante Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), e Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), y por ello, a criterio de la Autoridad, no se comprobó la existencia de una relación laboral ni de un servicio personal subordinado.<sup>49</sup>

Contrario al criterio de la Autoridad Fiscal nosotros consideramos que el contribuyente en comento sí contó de manera indirecta con el personal suficiente para prestar los servicios amparados en los comprobantes fiscales, es decir, el personal empleado por el contribuyente consistió en prestadores de servicios que se asimilaron a asalariados, por ende, el contribuyente no estaba obligado a contar con un Número de Registro Patronal (NPR), para el empleo de éstos, o bien, estar dado de alta ante el Instituto Mexicano de Seguridad Social (IMSS), e Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT).<sup>50</sup>

Asimismo, consideramos que en todo caso el no contar con un Número de Registro Patronal (NPR), o estar dado de alta ante el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), no significa que un contribuyente realice operaciones inexistentes, en todo caso, el incumplimiento de esos requisitos constituye una cuestión meramente laboral que debe ser sancionada conforme a lo estipulado en la Ley Federal del Trabajo.

---

<sup>49</sup> *Ibíd*em, p. 6.

<sup>50</sup> *Ídem*.

- ✚ La resolución contenida en el oficio número 500-42-00-05-01-2018-01970, de fecha 22 de febrero de 2018, emitida por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Nuevo León “2”, a través de la cual determinó que un contribuyente había realizado operaciones simuladas por no contar con los activos ni el personal para prestar los servicios amparados en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs).<sup>51</sup>

Medularmente, en dicha resolución la Autoridad Fiscal determinó que un contribuyente con actividad comercial consistente en la prestación de servicios de comedor para empresas e instituciones, es decir, la preparación de alimentos para sus clientes, facturaba operaciones simuladas o inexistentes, en virtud de que el contribuyente no contaba con activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar los servicios amparados en dichos comprobantes fiscales.<sup>52</sup>

En relación a lo anterior, es importante mencionar que la actividad comercial del contribuyente consiste en la prestación de servicios de comedor, y que dicha actividad se realiza, primordialmente, en los domicilios de los clientes del contribuyente considerado como Empresa que Factura Operaciones Inexistentes (EFO), es decir, dicha actividad comercial no se desarrolla en el domicilio fiscal del contribuyente proporcionado ante el Registro Federal de Contribuyentes (RFC).

En ese sentido, a criterio de la Autoridad Fiscal la contribuyente no contaba con los activos para desarrollar su actividad comercial, es decir, no contaba con un establecimiento o local, estufas, mesas, sillas, instrumentos de cocina, y todo aquel mobiliario necesario para llevar a cabo las actividades

---

<sup>51</sup> Sentencia de la Tercera Sala Regional del Noroeste del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Juicio de Nulidad: 2436/18-06-03-1, de fecha 18 de octubre de 2019, p. 1. Disponible en: <http://sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml>

<sup>52</sup> Cfr. *Ibíd.*, p. 8.

por las cuales estuvo emitiendo Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs).<sup>53</sup>

De lo anterior, podemos observar que la Autoridad Fiscal consideró que el contribuyente en mención realizaba operaciones inexistentes porque no contaba con los activos para llevar a cabo su actividad comercial, pasando por alto los demás elementos enunciados en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, es decir, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente.

Se dice lo anterior, porque el contribuyente en mención para desvirtuar dicha presunción acreditó ante la Autoridad Fiscal que efectivamente cuenta con el capital humano para prestar los servicios amparados en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs), es decir, dicho elemento se acreditó con las respectivas cédulas de determinación de cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), e Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT).<sup>54</sup>

Al respecto, como hemos mencionado en puntos anteriores consideramos que la Autoridad Fiscal al presumir la inexistencia de operaciones inexistentes o simuladas debe acreditar la ausencia de todos y cada uno de los elementos enunciados en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, y no basar dicha presunción en la falta de uno de éstos, ya que si la voluntad del legislador hubiese sido otra así estaría preceptuado en el artículo mencionado.

✚ El siguiente criterio, es el contenido en la resolución con número de oficio 500-24-00-07-01-2018-1808, de fecha 26 de febrero de 2018, emitida por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Guanajuato “1”,

---

<sup>53</sup> Cfr. *Ibíd.*, p. 25-28.

<sup>54</sup> Cfr. *Ibíd.*, p. 37-40.

mediante la cual determinó que un contribuyente no desvirtuó la presunción de operaciones inexistentes o simuladas, y por lo tanto se ubicaba en el supuesto normativo establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.<sup>55</sup>

En relación a lo anterior, es importante mencionar que la actividad del contribuyente en comento consiste, medularmente, en prestar servicios de intermediario entre sus clientes y proveedores, en efecto, el modelo de negocios del contribuyente se lleva a cabo de la siguiente manera **(i)** El contribuyente compra las mercancías con su único proveedor, **(ii)** Acuerda con sus clientes la contraprestación por las mercancías solicitadas, así como el lugar de entrega, y **(iii)** Comunica a su proveedor el lugar y fecha donde debe entregar las mercancías vendidas a sus clientes.<sup>56</sup>

Derivado de lo anterior, como ya hemos mencionado la autoridad fiscal determinó que el contribuyente no contaba con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios amparados en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs).

Es importante mencionar que, en el procedimiento relativo, el contribuyente, para desvirtuar la inexistencia de operaciones proporcionó como pruebas el contrato de arrendamiento del local comercial en el cual desarrollaba su actividad económica, los recibos de pagos de diferentes servicios, las cédulas de cuotas obrero patronales, así como documentos celebrados con otros contribuyentes en los que se desprende que éstos últimos celebraron actividades comerciales con el contribuyente en comento.<sup>57</sup>

---

<sup>55</sup> Cfr. Sentencia de la Sala Regional del Centro III del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Juicio de Nulidad: 5130/18-10-01-4-OT, de fecha 05 de noviembre de 2019, p. 2. Disponible en: <http://sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml>

<sup>56</sup> Cfr. *Ibíd.*, p. 14-15.

<sup>57</sup> Cfr. *Ibíd.*, p. 16-17.

Al respecto, consideramos, en primer lugar, que la Autoridad Fiscal antes de presumir que un contribuyente realiza operaciones inexistentes debe tomar en cuenta el modelo de negocios que éste lleva a cabo, esto, para tener la certeza de que efectivamente se está en presencia de actos simulados, y en segundo lugar, al momento de analizar las pruebas tendientes a desvirtuar la presunción de operaciones debe atenderse al tipo de actividad del contribuyente para así tener una mejor apreciación y valoración de las pruebas tendientes a desvirtuar dicha presunción.

- ✚ Otro criterio, es el caso de un contribuyente con actividad comercial dedicada a la producción, distribución de programación y espacios publicitarios para radio y televisión, que fue considerado como Empresa que Factura Operaciones Inexistentes (EFOS), de acuerdo a lo establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.<sup>58</sup>

En efecto, en relación a dicho contribuyente el Servicio de Administración Tributaria consideró que éste no contaba con los activos fijos y el personal necesario para realizar las actividades amparadas en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs).<sup>59</sup>

En relación a lo anterior, es importante manifestar que la Autoridad Fiscal consideró que el contribuyente en comento no contaba con los activos fijos para prestar los servicios amparados en sus comprobantes fiscales, ya que, a su criterio la documentación presentada por el contribuyente sólo acreditaba la adquisición de activos fijos en diferentes periodos al revisado, es decir, que los activos fijos con los que contaba el contribuyente habían

---

<sup>58</sup> Cfr. Sentencia de la Primera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Juicio de Nulidad: 29205/18-17-01-1, de fecha 05 de junio de 2019, p. 1. Disponible en: <http://sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml>

<sup>59</sup> Cfr. Ibídem, p. 18.

sido obtenidos anteriormente al periodo fiscal por el cual se consideró que el contribuyente simulaba operaciones.<sup>60</sup>

En relación al personal, la autoridad fiscal consideró que el contribuyente no contaba con dicho elemento porque durante el procedimiento contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación el contribuyente no acreditó, con documento alguno, que el personal a su cargo contará con conocimientos técnicos o científicos para prestar los servicios referidos en los comprobantes fiscales del contribuyente.<sup>61</sup>

- ✚ Por último, es el caso de un contribuyente dedicado al comercio de cemento, tabique y grava que mediante el oficio 500-05-2017-2496 de fecha 15 de febrero de 2017, emitido por la Administración Central de Fiscalización Estratégica, de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria, se determinó que el contribuyente se ubicaba en el supuesto previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, es decir, que realizaba operaciones inexistentes por no contar con activos, personal, capacidad material o infraestructura, directa o indirectamente.<sup>62</sup>

En efecto, en relación a los activos la Autoridad Fiscal determinó que dicho contribuyente no contaba con éstos porque en su Declaración Anual del Ejercicio, específicamente, en el apartado Estado de Posición Financiera no declaró activos fijos, motivo por el cual dicha Autoridad consideró que éste no contaba con ese elemento para desarrollar su actividad económica amparada en los comprobantes fiscales que emitió en aquel ejercicio.<sup>63</sup>

---

<sup>60</sup> Cfr. *Ibíd*em, p. 18

<sup>61</sup> Cfr. *Ídem*.

<sup>62</sup> Cfr. Sentencia de la Sala Regional del Pacífico Centro del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Juicio de Nulidad: 1006/17-21-01-3-OT, de fecha 21 de enero de 2019, p. 1. Disponible en: <http://sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml>

<sup>63</sup> Cfr. *Ibíd*em, p. 44.

En relación al personal, la Autoridad Fiscal determinó que dicho contribuyente no contaba con dicho elemento porque de acuerdo a la información obtenida por ésta el contribuyente no presentó Declaración Informativa Múltiple e información referente a sueldos y salarios, razón por la cual, se consideró que aquel no contaba con el personal para prestar los servicios contenidos en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs).<sup>64</sup>

En definitiva, de acuerdo a lo expresado podemos observar que los criterios, de la Autoridad Fiscal, para determinar que un contribuyente, presuntivamente, factura operaciones simuladas han sido varios, sin embargo, consideramos que dicha Autoridad no toma en cuenta el modelo de negocios que tiene cada contribuyente, o bien, determina que éstos no cuentan con los activos o personal por no haberlo expresado así en sus declaraciones respectivas, o simplemente, considera que el personal o activos no guardan relación con los ingresos o actividad del contribuyente.

En efecto, en relación al personal, la Autoridad Fiscal, considera que éste no es el suficiente para que un contribuyente pueda producir los bienes o servicios amparados en los comprobantes fiscales, o bien, que dicho personal no cuenta con los conocimientos técnicos o científicos para llevar a cabo la actividad preponderante del contribuyente, al respecto, consideramos que en cada caso en particular debe analizarse en que consiste la actividad del contribuyente, y en caso de ser necesario, analizar si el personal debe o no contar con algún conocimiento técnico, título o profesión para llevar a cabo la actividades o servicios prestados, adicionalmente, verificar si se cuenta con dicho capital humano de forma directa o indirecta.

De igual forma, en relación a los activos, de un contribuyente, consideramos debe tomarse en cuenta que tipo de actividad desarrolla el contribuyente, que clase de

---

<sup>64</sup> Cfr. Ídem.

activos tiene y si estos fueron adquiridos con anterioridad, así como, su vida útil de éstos, e indiscutiblemente, tomar en cuenta si se cuenta con dicho elemento de manera directa o indirectamente.

### **2.3.1. Materialidad como Elemento de Prueba.**

En relación a lo que debemos entender o definir por “Materialización de Operaciones”, el Código Fiscal de la Federación no establece o define que se debe entender por dicho concepto, sin embargo, la Real Academia Española (RAE) define el término “Materializar” como **(i)** Considerar una cosa no material como material o darle una realidad perceptible, y **(ii)** Realizar, concretar o llevar a cabo.<sup>65</sup>

Ahora bien, tomando en cuenta el contenido del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, podemos definir “Materialización de las Operaciones” como aquella acción de concretar o llevar a cabo la prestación de los servicios, producción, comercialización o entrega de los bienes amparados en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs), dicho en otras palabras, podemos entender que consiste en traer a la realidad lo plasmado en las operaciones celebradas entre los contribuyentes y que, para efectos fiscales, es soportado por un comprobante fiscal.

En efecto, dichas operaciones o actos consisten en:

- ✚ Documentos Privados como lo pueden ser aquellos contratos celebrados entre los contribuyentes, ya sea, un contrato de arrendamiento, prestación de servicios, etc.
  
- ✚ Documentos públicos, consistentes en instrumentos notariales, o todo aquel que es expedido por una autoridad o fedatario público.
  
- ✚ Títulos de crédito.

---

<sup>65</sup> Cfr. Voz disponible: <https://dle.rae.es/materializar> [fecha de consulta 25 de junio de 2021].

## Registros contables.

En definitiva, al hablar de “Materialización de Operaciones” podemos decir que consiste en realizar o llevar a cabo un acto o actividad, el cual está plasmado mediante un documento público o privado, y que por dichos actos u operaciones se emite un Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDIs), ya sea por prestar un servicio, producir, comercializar o entregar determinados bienes.

Al respecto, consideramos que se pueden presentar obstáculos, para el contribuyente, al momento de acreditar, ante la Autoridad Fiscal, la materialización de los actos u operaciones que realizan, lo anterior, debido al objeto de su actividad económica, razón por la cual debe tomarse en cuenta que tipo de actividad realiza el contribuyente, así como, su modelo de negocios.

### **2.4. La Manifestación de la Voluntad de la Autoridad y la Forma de Comunicar al Gobernado.**

La notificación es un elemento de suma importancia y trascendencia en un proceso o procedimiento ya sea judicial o administrativo, y que de acuerdo a Rafael de Pina Vara la podemos definir como aquel acto, establecido en la ley, mediante el cual se da a conocer un acto o decisión administrativa o judicial a la persona a la que se reconoce como interesada en su conocimiento o se le requiere para que cumpla con un acto procesal<sup>66</sup>

En efecto, como mencionamos anteriormente la notificación es de suma importancia en un procedimiento o proceso tanto administrativo como judicial, ya que, de su adecuada realización se cumple con la garantía del debido proceso, que permite a

---

<sup>66</sup> Cfr. DE PINA VARA, Rafael, “Diccionario de Derecho”, 32ª Edición, Editorial Porrúa, México, 2006, p. 383.

la persona que va dirigida tener la noticia de un acto, hecho o resolución, y en su caso, el ejercicio de su defensa.

En adición a lo anterior, es importante mencionar que la notificación debe cumplir con ciertos elementos o requisitos **(i)** Constar por escrito, **(ii)** Indicar el lugar y fecha de expedición, **(iii)** Señalarse las partes, en materia fiscal, la autoridad que emite el acto o resolución y el contribuyente a quien va dirigido, **(iv)** fundamentación y motivación, y **(v)** Indicar el motivo de la resolución judicial o administrativa, es decir, si hay algún requerimiento para que se cumpla con determinado acto.<sup>67</sup>

Dicho lo anterior, por lo que se refiere al procedimiento contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación establece dos momentos en los que se van a practicar notificaciones a los contribuyentes que se presume no cuentan con personal, activos, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes amparados en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs), o bien que dichos contribuyentes no sean localizados.

En Efecto, el primer momento se da cuando la Autoridad Fiscal presume que un contribuyente carece de los elementos anteriormente mencionados y ha estado emitiendo Comprobantes Fiscales, o bien, que dicho contribuyente se encuentra como no localizado en el domicilio fiscal proporcionado a ésta, en este supuesto, la Autoridad procederá a notificar dicha presunción de la siguiente manera:

✚ A través de Buzón Tributario.

✚ A través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

---

<sup>67</sup> Cfr. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, “Buzón Tributario, Contabilidad y Revisiones Electrónicas”, México, 2018, p.15-18. Disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/11/5225/9.pdf> [fecha de consulta 29 de junio de 2021].

- ✚ Mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Dicha notificación como ya hemos dicho va dirigida a los contribuyentes que se encuentran como no localizados o que se presume realizan operaciones simuladas, la cual tiene por efecto u objeto que éstos acudan ante la Autoridad Fiscal a manifestar lo que a su derecho convenga.

#### **2.4.1. Notificación en Medios Digitales.**

Como se ha dicho, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación establece dos momentos para notificar a un contribuyente respecto del procedimiento que ahí se establece, el primer momento, se da cuando la Autoridad Fiscal presume que un contribuyente ha estado emitiendo Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs), sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes amparados en éstos, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados.

Una de esas notificaciones deberá realizarse a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, mediante la cual la Autoridad Fiscal da a conocer el contenido de una resolución administrativa publicando ésta en dicho medio.<sup>68</sup>

Es importante mencionar, que la notificación de la presunción de operaciones, específicamente, a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, tiene su fundamento en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, artículo 69 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, así como, en la Resolución Miscelánea Fiscal.

---

<sup>68</sup> Cfr. Servicio de Administración Tributaria, “Tipo de Notificaciones”. Disponible en: [http://omawww.sat.gob.mx/Adeudos\\_Fiscales/Paginas/01\\_2.htm](http://omawww.sat.gob.mx/Adeudos_Fiscales/Paginas/01_2.htm) [fecha de consulta: 04 de julio de 2021].

Por lo tanto, como ya habíamos dicho el objeto o efecto de notificar por este medio el procedimiento de referencia, en primer lugar, es que los contribuyentes acudan ante la Autoridad Fiscal a manifestar lo que a su derecho convenga, y, en segundo lugar, por ser de interés público para que la sociedad conozca quienes son aquellos contribuyentes que, presuntivamente, realizan dichas operaciones o no son localizados.<sup>69</sup>

#### **2.4.2. Notificación por Diario Oficial de la Federación.**

Dentro del primer momento y de acuerdo a lo establecido en el segundo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, y 69 de su Reglamento, la publicación en el Diario Oficial de la Federación es el último medio por el cual se hará saber a los contribuyentes que, presuntivamente, se ha considerado que no cuentan con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan lo comprobantes fiscales, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados.

En relación a lo anterior, consideramos oportuno mencionar que el Diario Oficial de la Federación, de acuerdo al contenido de la Ley del Diario Oficial de la Federación y Gacetas Gubernamentales, es un Órgano del Gobierno encargado de publicar en el territorio nacional, las leyes, decretos, reglamentos, acuerdos, circulares, órdenes y demás actos, expedidos por los Poderes de la Federación y los Órganos Constitucionales Autónomos.

Ahora bien, en relación a lo establecido en el segundo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, consideramos que la notificación a través del Diario Oficial de la Federación es de suma importancia, lo anterior, porque a través de

---

<sup>69</sup> Cfr. Listado global de presunción de contribuyentes que se ubicaron en el supuesto previsto en el artículo 69-B, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación. Disponible en: [https://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5584830&fecha=27/01/2020](https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5584830&fecha=27/01/2020) [fecha de consulta: 05 de julio de 2021].

dicha notificación concluye el primer momento de la presunción establecida en el primer párrafo del citado artículo.

Se dice lo anterior, porque de la simple lectura al segundo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación se desprende que a través de la última notificación que se haga al contribuyente considerado como no localizado o que no cuenta con los suficientes elementos para emitir comprobantes fiscales, éste contará con un plazo de quince días para aportar, ante la Autoridad Fiscal, los medios de convicción que estime pertinentes para desvirtuar la presunción de operaciones.

En efecto, a partir de ésta última notificación empiezan a correr los plazos y términos para que los contribuyentes considerados, presuntivamente, que facturan operaciones simuladas manifiesten, ante la Autoridad, lo que a su derecho convenga, asimismo, es importante mencionar que el citado artículo como su reglamento prevé la posibilidad de ampliar el término anteriormente mencionado.

Cabe aclarar, que los efectos de dicha publicación no van encaminados a que otros contribuyentes realicen acción alguna ante la Autoridad Fiscal, en otras palabras, ésta publicación no quiere decir que aquellos contribuyentes que dieron efectos fiscales a los comprobantes emitidos acudan ante el Fisco para aclarar su situación fiscal, para ellos el artículo establece otro momento del cual hablaremos más adelante.

## **2.5. Actos Jurídicos para Acreditar la Existencia de Actividades u Operaciones.**

En primer lugar, consideramos importante mencionar que debe entenderse por procedimiento, en ese sentido, podemos decir que procedimiento, jurídicamente hablando, es la secuencia en la que serán realizados los actos jurídicos previamente

establecidos en un ordenamiento legal, y dichos actos deben estar vinculados entre sí.<sup>70</sup>

Volviendo al tema que nos ocupa, el segundo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación establece que el procedimiento para desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes comienza a partir de la última notificación que se haga al contribuyente en el orden y por los medios que mencionamos en el punto que antecede.

En efecto, a partir de que se notifique al contribuyente, a través del Diario Oficial de la Federación, la presunción determinada por la Autoridad, éste contará con el plazo de quince días para manifestar lo que a su derecho convenga, así como, para aportar la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar la presunción determinada por la Autoridad Fiscal.

En relación a lo anterior, la Resolución Miscelánea Fiscal correspondiente a los años 2015 en la regla 1.3, 2016, 2017 y 2018 en la regla 1.4, contemplaban la posibilidad de que el contribuyente solicitara una prórroga de diez días al plazo previsto en el segundo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, siempre y cuando ésta prórroga se efectuara dentro del plazo establecido en el artículo en mención.

Una vez transcurrido el plazo de quince días contemplado en el segundo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, y en su caso, la prórroga solicitada de diez días, la Autoridad Fiscal en un periodo que no excediera de cinco días (cincuenta días a partir de la reforma), valorará la información, documentos, pruebas y defensas que se hayan hecho valer, después, notificará su resolución a los contribuyentes a través del buzón tributario, y únicamente, de aquellos

---

<sup>70</sup> Cfr. GÓMEZ FRÖDE, Carina y BRISEÑO GARCÍA CARRILLO, Marco Ernesto, Nuevos Paradigmas del Derecho Procesal, 1ª Edición, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2016, p. 89-90. Disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4250/8.pdf> [fecha de consulta 09 de julio de 2021].

contribuyentes que no hayan desvirtuado la presunción determinada se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

En relación a lo anterior, es importante mencionar que desde la adición del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación existió una incertidumbre, para el contribuyente, en cuanto al límite temporal que tenía la Autoridad Fiscal para emitir y notificar la resolución a que hace referencia el tercer párrafo del artículo en mención.

En efecto, al no establecerse en el contenido del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación un plazo o término para que la Autoridad Fiscal emitiera y notificara la resolución a que hace referencia el citado artículo existía una incertidumbre, para el contribuyente, respecto del momento en que concluiría el procedimiento de presunción de operaciones.

Tan es así, que dicha cuestión fue discutida y analizada el día 14 de junio de 2018 por varios juristas, personal del Servicio de Administración Tributaria, así como, por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en una conferencia denominada “Coloquio sobre los alcances de la Sentencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), 1ra. Sala, con relación al artículo 69 B y 67 del Código Fiscal de la Federación (CFF)”.

En dicho coloquio se abordó el tema respecto del límite temporal que tiene la Autoridad Fiscal para emitir la resolución contemplada en el párrafo tercero del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, ya que, la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió, en el Amparo Directo en Revisión 3827/2017, que el plazo de cinco días establecido en dicho precepto solo es para que la Autoridad Fiscal valore las pruebas y defensas hechas valer, más no, para que ésta emita su resolución, pues si dicho artículo no establece un límite temporal para emitir y

notificar la resolución debe atenderse al límite de caducidad, 5 o 10 años, contemplado en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.<sup>71</sup>

De lo mencionado en el presente punto no omitimos mencionar que derivado de la reforma al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 25 de junio del año 2018, se modificaron los plazos y términos establecidos en el artículo de referencia, así como, en la Resolución Miscelánea Fiscal, sobre el particular haremos mención más adelante.

## **2.6. La Prueba y su Tasación.**

Jurídicamente hablando podemos definir a la prueba como el instrumento o medio de convicción a través del cual se pretende corroborar los hechos discutidos en un proceso, y, mediante la cual será sustentado y discutido el derecho de las partes que intervengan en dicho proceso.<sup>72</sup>

Ahora bien, la apreciación o valoración de las pruebas es la acción que realiza el Juzgador para determinar, en términos jurídicos, la validez o fuerza probatoria de los medios de convicción puestos a su consideración, cuya valorización se ve plasmada en la resolución o sentencia que se emite en un proceso.<sup>73</sup>

En adición a lo anterior, es importante mencionar que existen tres sistemas o métodos conforme a los que se pueden valorar las pruebas y que consisten en:

---

<sup>71</sup> Cfr. MENDOZA SOTO, Marco Antonio, "Plazo para Emitir la Resolución a que se Refiere el Tercer Párrafo del Artículo 69-B del CFF", Fisco Actualidades (IMCP, México, mayo 2018, núm. 59), p. 4. Disponible en: [https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2018/05/Fiscoactualidades\\_mayo\\_n%C3%BAm\\_59.pdf](https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2018/05/Fiscoactualidades_mayo_n%C3%BAm_59.pdf) [fecha de consulta: 15 de julio de 2021].

<sup>72</sup> Cfr. OVALLE FAVELA, José, "Derecho Procesal Civil", 9ª Edición, Oxford University Press, México, 2003, p. 126-127.

<sup>73</sup> *Ibidem*, pp. 176-177.

- ✚ Legal o tasado: en este sistema solo el Juzgador se limita a apreciar las pruebas que están establecidas en la ley, y en dado caso, si cumplen con los requisitos que ahí se establecen.
- ✚ De libre apreciación razonada: aquí el Juzgador hace una apreciación de manera libre basándose en la coherencia y la lógica.
- ✚ Mixto: es una combinación de los dos anteriores.

Volviendo al tema que nos ocupa, debemos señalar que en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no se señala la forma o método que será empleado, por la Autoridad Fiscal, para determinar el valor que dará a las pruebas ofrecidas por los contribuyentes emisores y receptores de comprobantes fiscales que se encuentren sujetos a dicho procedimiento.

En el caso en concreto, podemos decir que la Autoridad Fiscal goza de libertad de apreciación, siempre y cuando la ley no fije las reglas para dicha apreciación, es decir, si la Ley establece que valor probatorio debe dársele a determinada prueba la Autoridad Fiscal debe seguir dichos lineamientos, así, por ejemplo, tenemos que ante la presencia de un documento público, de acuerdo a la Ley, debe dársele pleno valor probatorio al contenido de dicho documento.

De lo mencionado, en relación al procedimiento contemplado artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, consideramos que no existe una correcta apreciación o valoración, por parte de la Autoridad Fiscal, de las pruebas que son aportadas por los contribuyentes para desvirtuar la presunción determinada por ésta.

Se dice lo anterior, porque consideramos que la libre apreciación o valoración de los medios de convicción se ve comprometida, puesto que, consideramos que la Autoridad Fiscal en dicho procedimiento es Juez y parte, Juez porque de acuerdo al procedimiento es quien valora las pruebas aportadas por el contribuyente, y parte

porque es quien presume la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales.

En ese sentido, en primer lugar, consideramos que no existe una imparcialidad, de la Autoridad Fiscal, al momento de valorar las pruebas de los contribuyentes, y, en segundo lugar, observamos que no se da la correcta valoración a las pruebas, por lo tanto, insistimos que previo a determinar que un contribuyente realiza operaciones inexistentes debe analizarse qué tipo de actividad desarrolla éste, si tiene algún modelo de negocios, así como las pruebas que son aportadas para desacreditar dicha presunción, claro, sin exigir alguna otra formalidad o elemento no contemplado por la Ley Fiscal o Común.

### **2.6.1. Posturas en el Sistema de Jurisdicción Administrativa.**

Desde la adición del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación los criterios emitidos por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa han sido varios, en ese sentido, en el presente punto mencionaremos algunos de los criterios que, consideramos, impactan en el desarrollo y aplicación del artículo de referencia.

- ✚ Uno de los primeros criterios emitidos por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, y que consideramos de suma importancia es el titulado “Devolución de Saldo a Favor. Resulta ilegal la Negativa de la Autoridad al Fundar la Misma en hechos Imputables a un Tercero”.<sup>74</sup>

En dicho criterio el Tribunal Federal de Justicia Administrativa sostuvo, medularmente, que la Autoridad Fiscal no puede negar la devolución de un saldo a favor, del contribuyente receptor de los CFDIs, basándose en que el contribuyente emisor de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs), no cuenta con los activos, personal, infraestructura o capacidad

---

<sup>74</sup> Cfr. Tesis número VII-CASR-PA-14, visible en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Séptima Época, Año V, No. 53, diciembre 2015, p. 482.

material, directa o indirecta, para prestar los servicios, producir o entregar la mercancía materia del negocio, que en todo caso debe seguirse el procedimiento contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.<sup>75</sup>

Como ya hemos mencionado consideramos que este criterio es de suma importancia porque a través de éste se dispone y limita el actuar de la Autoridad Fiscal, es decir, se fija que cuando exista una presunción de operaciones lo correcto es aplicar el procedimiento correspondiente.

- ✚ En el criterio “Concepto de Impugnación Inoperante es Aquel que se Hace Valer en Contra de la Aplicación Retroactiva del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, Si la Determinación se Funda en el Código Civil Federal”<sup>76</sup>, el Tribunal Fiscal sostuvo la correcta aplicación de la Legislación Civil Federal para determinar que un acto es simulado.

Al respecto, consideramos que dicho criterio es erróneo, ya que, como bien mencionamos en puntos anteriores los preceptos del Código Civil Federal, específicamente, el artículo 2183 señala que cuando la simulación de los actos sea en perjuicio de la Hacienda Pública quien deberá pedir su nulidad es el Ministerio Público.

- ✚ En el siguiente criterio, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en la parte que nos interesa, sostuvo que si un contribuyente realiza manifestaciones y aporta pruebas para desvirtuar la presunción de operaciones, la Autoridad Fiscal, en caso de considerar insuficientes las

---

<sup>75</sup> Cfr. Ídem.

<sup>76</sup> Cfr. Tesis número VIII-P-2aS-167, visible en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Octava Época, Año II, No. 15, octubre 2017, p. 209.

pruebas aportadas, debe exponer los criterios que la llevaron a considerar que dichos medios no son suficientes.<sup>77</sup>

En efecto, en el criterio “Presunción de Inexistencia de Operaciones. Motivación de la Resolución que Determina que el Contribuyente se encuentra Definitivamente en el Supuesto Previsto en el Primer Párrafo del Artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación, Cuando no Realiza Manifestaciones ni Aporta Pruebas”<sup>78</sup>, se establece que para una debida fundamentación y motivación la Autoridad debe manifestar en su resolución por qué consideró que el contribuyente no desvirtuó la presunción de operaciones.

De lo anterior, consideramos que se establece, para una debida fundamentación y motivación, la obligación que tiene Autoridad Fiscal de realizar una correcta valoración de las pruebas e información aportadas por el contribuyente, adicionalmente, opinamos que en todo momento, la Autoridad, debe tomar en cuenta el modelo de negocios del contribuyente.

- ✚ Por otro lado, tenemos el siguiente criterio titulado “Violación a los Principios de Seguridad Jurídica y Debido Proceso. se Actualiza en el Caso de que la Autoridad no Emita y Notifique la Resolución en el Plazo de Cinco Días Previsto en el Artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación”.<sup>79</sup>

Al respecto, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa sostuvo, medularmente, la obligación que tiene la Autoridad Fiscal de acatar, a plenitud, el procedimiento establecido en el artículo de referencia, en el caso

---

<sup>77</sup> Cfr. Tesis número VIII-P-SS-227, visible en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Octava Época. Año III, No. 22, mayo 2018, p. 72.

<sup>78</sup> Cfr. Ídem.

<sup>79</sup> Cfr. Tesis número VII-CASR-8ME-87, visible en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Octava Época, Año III, No. 26, septiembre 2018, p. 332.

en concreto, el plazo que tiene ésta para emitir y notificar la resolución que determine la presunción de operaciones inexistentes o simuladas.<sup>80</sup>

En efecto, en dicho criterio el Tribunal Federal de Justicia Administrativa sostuvo que si la Autoridad Fiscal no emite su resolución dentro del término de cinco días se viola en perjuicio del contribuyente el principio de seguridad jurídica, legalidad y debido proceso.

De lo anterior, debemos agregar que poco tiempo después de haberse emitido el criterio de referencia, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, emitió otro criterio en el que afirmó que si bien el artículo 69-B del Código Tributario no establece un plazo para la emisión y notificación, de la resolución respectiva, debe aplicarse supletoriamente lo establecido en el artículo 67 del mismo código, pues con ello no se transgrede el derecho al debido proceso.<sup>81</sup>

✚ Ahora veamos, el criterio “Operaciones Inexistentes. La Resolución Determinante del Crédito Fiscal que Deriva de una Visita Domiciliaria, no Requiere de la Fundamentación del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación”.<sup>82</sup>

En ese criterio, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa afirmó que no es necesario fundamentar y motivar el rechazo de una deducción en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, puesto que, lo establecido en la fracción III del artículo 42 del mismo Código no tiene como finalidad declarar la inexistencia de operaciones con efectos generales.<sup>83</sup>

---

<sup>80</sup> Cfr. Ídem.

<sup>81</sup> Cfr. Tesis número VIII-J-SS-75, visible en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Octava Época. Año III, No. 27, octubre 2018, p. 73.

<sup>82</sup> Cfr. Tesis número VIII-P-1aS-517, visible en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Octava Época, Año IV, No. 31, febrero 2019, p. 132.

<sup>83</sup> Cfr. Ídem.

No obstante, nosotros consideramos que dicho criterio es erróneo porque si la Autoridad Fiscal lleva a cabo alguna de sus facultades de comprobación debe ceñirse a lo establecido en el propio Código Fiscal y si detecta alguna irregularidad del contribuyente, como la simulación de operaciones, aplicar lo establecido en el artículo 69-B de esa Ley.

Lo anterior, porque el espíritu del legislador al adicionar dicho artículo es que se sancionara a las partes involucradas en esa simulación, es decir, al emisor y receptor de comprobantes fiscales, además, con esto lo que se busca es determinar un crédito fiscal o negar la devolución de un saldo a favor.

De todo lo anteriormente narrado consideramos que los criterios del Tribunal Federal de Justicia Administrativa han ido cambiando en perjuicio del contribuyente, ya que, se han estableciendo posiciones tendientes a suplementar las deficiencias en el actuar de la Autoridad Fiscal, más no, a interpretar lo establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

### **2.6.2. Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación una Visión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.**

A continuación, vamos a mencionar algunos de los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación a lo establecido en el procedimiento contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

- ✚ En primer lugar, vamos a mencionar la tesis aislada “Devolución de Saldos a Favor. Para Negar la Solicitud Relativa Por Presumirse la Inexistencia Materia de las Operaciones Amparadas por los Comprobantes Fiscales en

que se Sustenta, es Innecesario Seguir Previamente el Procedimiento Previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación”.<sup>84</sup>

En ese criterio, se estableció que para negar la devolución de un saldo a favor por presumir la inexistencia material de las operaciones que dieron origen a dicha devolución, no es necesario seguir lo establecido en el artículo 69-B del Código Tributario, ya que, la finalidad de dicho precepto no es negar la devolución de un saldo a favor.<sup>85</sup>

De lo anterior, como ya hemos mencionado previamente consideramos que dicho criterio es erróneo, en primer lugar, porque si el espíritu del legislador hubiese sido otro así estaría expresado en la Ley Tributaria, es decir, si la voluntad del legislador hubiese sido que la Autoridad en cualquiera de sus facultades determinara la presunción de operaciones así estaría preceptuado en el artículo correspondiente.

En segundo lugar, consideramos que el objetivo de dicho criterio es meramente recaudatorio, esto, porque lo que se busca es negar la devolución de un saldo a favor o alguna deducción para determinar, en su caso, un crédito fiscal al contribuyente, más no, para neutralizar el tráfico de comprobantes fiscales.

✚ En otro criterio, se estableció que al realizar una visita domiciliaria la Autoridad Fiscal puede presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales si a su criterio las características

---

<sup>84</sup> Cfr. Época: Décima Época, Registro: 2014167, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 1, abril de 2017, Tomo II, Materia(s): Administrativa, Tesis: XVI.1o.A.122 A (10a.), página: 1731.

<sup>85</sup> Cfr. Ídem.

del domicilio fiscal del contribuyente no corresponden a las cantidades reflejadas en los comprobantes fiscales que se emiten.<sup>86</sup>

En efecto, con dicho criterio se permite a la Autoridad Fiscal que subjetivamente haga una valoración de si los ingresos del contribuyente corresponden o guardan relación con la cantidad de activos, infraestructura o capital humano con el que cuenta para poder realizar las operaciones soportadas mediante los comprobantes fiscales que emita.

Lo anterior, se determinó en el criterio titulado “Comprobantes Fiscales. el Contribuyente Debe Demostrar la Materialidad de las Operaciones Consignadas en Éstos, Cuando por las Características del Domicilio en el que Supuestamente se Llevaron a Cabo se Presuma su Inexistencia”.<sup>87</sup>

- ✚ Uno de los criterios que a nuestra consideración son de los más significativos es el titulado “Comprobantes Fiscales. las Inconsistencias o el Incumplimiento de las obligaciones Fiscales por parte de los Proveedores que los Expiden, son Insuficientes, por sí solas, para Generar una Presunción Sobre la Inexistencia de las Operaciones que Amparan Aquéllos”.<sup>88</sup>

En ese criterio, se sostuvo, en lo que nos interesa, que la Autoridad Fiscal no puede negar la devolución de un saldo a favor por presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, esto, si dichas consecuencias son atribuibles a terceros, es decir, al contribuyente emisor de los comprobantes fiscales.<sup>89</sup>

---

<sup>86</sup> Cfr. Época: Décima Época, Registro: 2019704, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 65, abril de 2019, Tomo III, Materia(s): Administrativa, Tesis: I.4o.A.161 A (10a.), página: 1999.

<sup>87</sup> Cfr. Ídem.

<sup>88</sup> Época: Décima Época, Registro: 20151002, Instancia: Plenos de Circuito, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 46, septiembre de 2017, Tomo II, Materia(s): Administrativa, Tesis: PC.XVI.A. J/20 A (10a.), página: 999.

<sup>89</sup> Cfr. Ídem.

- ✚ La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) emitió un criterio denominado “Documentos Privados. Deben Cumplir con el Requisito de "Fecha Cierta" Tratándose del Ejercicio de las Facultades de Comprobación, para Verificar el Cumplimiento de Obligaciones Fiscales del Contribuyente”.<sup>90</sup>

En dicho criterio nuestro Máximo Tribunal sostuvo, medularmente, que con la finalidad de que la Autoridad Fiscal les otorgara eficacia probatoria a los documentos privados éstos debían de cumplir con el requisito de fecha cierta, en efecto, para que el contribuyente pueda acreditar la adquisición de un bien o la realización de un contrato debe inscribirlos en el Registro Público o presentarlos ante un Fedatario Público.<sup>91</sup>

De lo anterior, si bien es cierto que dicho criterio no fue emitido, directamente, en relación a lo establecido en el artículo 69-B del Código Tributario consideramos que lo cierto es que dicho criterio sí influye, en perjuicio de los contribuyentes, cuando quieran acreditar que efectivamente si celebraron las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, o bien, que, indirectamente, si cuentan elementos para llevar a cabo las actividades amparadas en éstos.

Finalmente, consideramos que con dicho criterio se impone, a los contribuyentes, requisitos adicionales a los que establece el propio Código Civil Federal, ya que, algunos de los contratos se perfeccionan con el mero consentimiento de las partes sin que la ley les imponga algún requisito o formalidad.

---

<sup>90</sup> Cfr. Época: Décima Época, Registro: 2021218, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 73, diciembre de 2019, Tomo I, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 161/2019 (10a.), página: 466.

<sup>91</sup> Cfr. Ídem.

En definitiva, consideramos que los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), no han ido encaminados a realizar una interpretación de lo establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, al contrario, con éstos se permite a la Autoridad Fiscal determinar, subjetivamente, que un contribuyente simula operaciones, ya sea, para determinarle un crédito fiscal, negarle una deducción o la devolución de un saldo a favor.

## **2.7. Listado de Contribuyentes que se Presumen Inexistentes sus Operaciones.**

Como ya habíamos mencionado anteriormente la publicación de los contribuyentes a que hace referencia el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación tiene dos momentos, el primero de ellos se da cuando la Autoridad Fiscal presume que dicho contribuyente ha estado emitiendo Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs), sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir los bienes materia del negocio, o bien, que se encuentren no localizables.

En efecto, en el primer momento la Autoridad Fiscal hace una publicación, presuntiva, de los contribuyentes que se encuentran no localizados o que se presume no cuentan con los elementos que ahí se mencionan, dicha publicación tiene dos objetivos, el primero de ellos es para que éstos desvirtúen la presunción determinada, y el segundo de ellos, por tratarse de interés público, para que la población tenga conocimiento de la presunción detectada.

Respecto al segundo momento se da cuando, en definitiva, la Autoridad Fiscal hace la publicación de un listado concluyente de aquellos contribuyentes que no lograron desvirtuar la presunción de operaciones, es decir, en determinante son Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS).

La publicación del listado definitivo, de los contribuyentes que no lograron desvirtuar la presunción determinada, como lo establece el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación se hará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración, asimismo, es importante hacer hincapié que dicha publicación no se hará antes de los treinta días posteriores a la fecha de la notificación de la resolución.

Es así que, consideramos que la publicación del listado definitivo, en términos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, pone fin al primero de los procedimientos contemplados en dicho artículo, es decir, concluye el procedimiento dirigido a los contribuyentes que emiten Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs).

#### **2.7.1. Confirmación de Empresas que Facturan Operaciones Inexistentes.**

Como ya habíamos mencionado anteriormente cuando el contribuyente emisor de comprobantes fiscales sea considerado, definitivamente, que no cuenta con activos personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente para prestar los servicios o producir los bienes materia del negocio, o bien, que sea considerado como no localizable, será publicado un listado señalando la situación del contribuyente.

Consideramos que los efectos de dicha publicación son dos, el primero de ellos, es dar a conocer que los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs), expedidos por dicho contribuyente, no producen ni produjeron efecto fiscal alguno y por lo tanto es considerado como una Empresa que Factura Operaciones Simuladas (EFOS).

El segundo de ellos, da inicio al segundo procedimiento contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, es decir, el dirigido a los contribuyentes

que dieron efectos a los comprobantes fiscales emitidos por aquellos contribuyentes incluidos en el listado definitivo que se menciona.es decir, aquellas Empresas que Deducen Operaciones Simuladas.

## **Capítulo III La Calificación del Contribuyente como Empresa que Deduce Operaciones Simuladas y sus Efectos Jurídicos.**

### **3.1. Efectos en la Deducibilidad.**

El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación contempla dos procedimientos dirigidos a los contribuyentes que participan en la emisión y recepción de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs), respecto al primero de ellos hemos hecho referencia en puntos anteriores, en relación al segundo de ellos, va dirigido a los contribuyentes receptores de dichos comprobantes fiscales, es decir, aquellos denominados en la práctica tributaria Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS).

Respecto de la las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas, conforme al artículo de referencia, sus obligaciones nacen o surgen en el momento que tienen conocimiento, mediante la publicación en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, de que aquellos contribuyentes con los que celebraron operaciones han sido considerados, en definitiva, que los comprobantes fiscales que emitieron no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

Dichas obligaciones consisten en acreditar, ante la Autoridad Fiscal, que efectivamente si recibieron los servicios o bienes amparados en los comprobantes fiscales emitidos por aquellos contribuyentes considerados como Empresas que Facturan Operaciones Simuladas, esto, fiscalmente hablando, con la finalidad de que puedan deducir las cantidades erogadas por la prestación del servicio o por la compra de bienes materia del comprobante fiscal.

### **3.2. Momentos para Acreditar la Efectiva Realización de las Operaciones.**

Como mencionamos en el punto anterior la obligación de las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS), consiste en acreditar ante la Autoridad Fiscal que efectivamente adquirieron los bienes o servicios amparados en los comprobantes fiscales emitidos por las Empresas que Facturan Operaciones Simuladas.

Al respecto, el penúltimo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación contempla el procedimiento que deben seguir los contribuyentes que deducen aquellas operaciones que fueron consideradas como inexistentes, el cual de acuerdo a lo preceptuado se desarrollará de la siguiente manera:

- ✚ Se publica en el Diario Oficial de la Federación y en la página del Servicio de Administración Tributaria el listado definitivo de aquellos contribuyentes que no lograron desvirtuar la presunción de operaciones, es decir, el listado de Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS).
- ✚ Los contribuyentes que hayan dado efectos a los comprobantes fiscales contarán con un plazo de treinta días siguientes al de la publicación del listado definitivo para acreditar, ante la Autoridad Fiscal, la adquisición de los bienes o servicios amparados en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs).
- ✚ Dentro del mismo plazo de treinta días posteriores a la publicación del listado definitivo de Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS), corregir su situación fiscal mediante declaración o declaraciones complementarias.
- ✚ En caso que la Autoridad Fiscal en uso de sus facultades de comprobación detecte que un contribuyente receptor de los comprobantes fiscales no

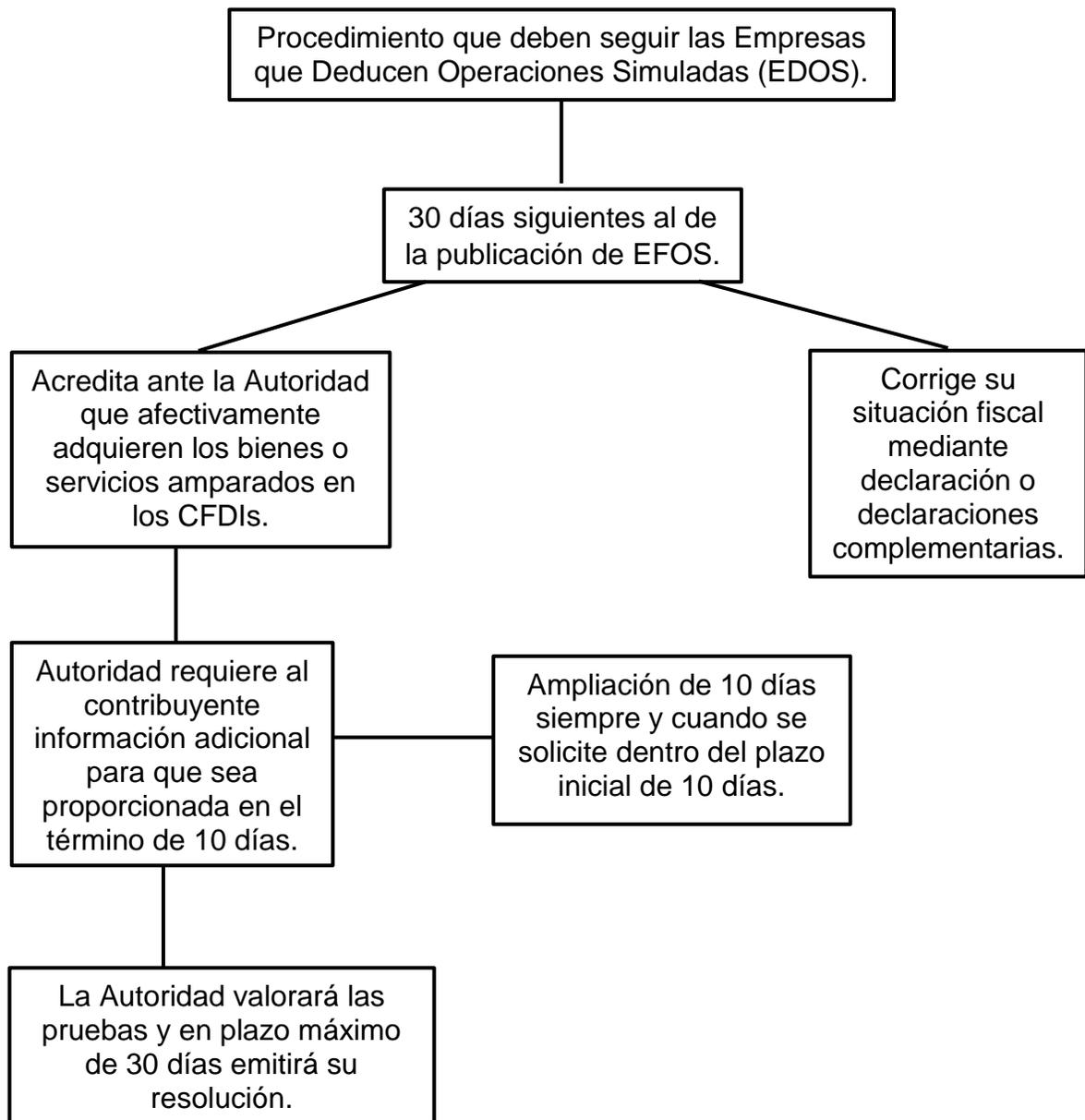
acreditó la adquisición del bien o servicio determinará el o los créditos fiscales correspondientes.

En relación a lo anterior, es importante mencionar que de la simple lectura al penúltimo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no se desprende de manera precisa el procedimiento que van a seguir los contribuyentes que dieron efectos a los comprobantes fiscales para acreditar que efectivamente recibieron los bienes o servicios amparados en los comprobantes fiscales.

En efecto, el artículo de referencia no establece de forma concreta como va a llevarse el procedimiento dirigido a los contribuyentes que deducen esas operaciones en caso de que opten por acreditar, ante la Autoridad Tributaria, la materialidad de las operaciones celebradas con aquellos contribuyentes considerados como Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS), sin embargo, la Resolución Miscelánea Fiscal contempla lo establecido en dicho artículo, específicamente, en su regla 1.5 que establece tres puntos a considerar.

- ✚ Una vez que el contribuyente presente la documentación e información para acreditar la efectiva adquisición del servicio o bien amparados en los comprobantes fiscales, la autoridad fiscal podrá requerir información adicional para que en el término de diez días sea aportada por el contribuyente.
- ✚ La posibilidad de que el contribuyente solicite, como prórroga, la ampliación del termino mencionado en el párrafo anterior por diez días más (cinco días a partir de la reforma), siempre y cuando, el contribuyente haga dicha solicitud dentro del plazo inicial que mencionamos en el párrafo anterior.
- ✚ Transcurridos los plazos la Autoridad Fiscal valorará las pruebas aportadas y emitirá su resolución en el término de treinta días contados a partir del día en que el contribuyente presente su solicitud de aclaración, o bien, de que se tenga por cumplido el requerimiento de información.

En ese sentido, de acuerdo a lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, así como lo ordenado en la Resolución Miscelánea Fiscal, específicamente, lo establecido en la regla 1.5, el procedimiento para acreditar que efectivamente se recibieron los servicios o los bienes amparados en los comprobantes fiscales queda tal y como se muestra en el siguiente cuadro.



De lo narrado con anterioridad, es importante mencionar que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), sostiene que las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas tienen cuatro momentos para acreditar que efectivamente recibieron los bienes o servicios amparados en los comprobantes fiscales, esto, de acuerdo a su criterio y a la experiencia que han tenido en éstos procedimientos.<sup>92</sup>

En efecto, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), consideran que el primer momento, para acreditar la efectiva adquisición de los bienes o servicios amparados en los comprobantes fiscales, se da cuando el contribuyente lleva a cabo el procedimiento que mencionamos en los párrafos anteriores.<sup>93</sup>

El segundo momento, se da cuando la Autoridad Fiscal notifica al contribuyente una carta invitación, avisó de situación fiscal o requerimientos emitidos por ésta, de acuerdo a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), en este momento se le otorga al contribuyente un plazo de quince días para corregir su situación fiscal o acreditar la materialidad de las operaciones consideradas como simuladas.<sup>94</sup>

En relación al tercer momento, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), ha sostenido que se actualiza cuando la Autoridad Fiscal en uso de sus facultades de comprobación detecta que un contribuyente no acreditó la adquisición del servicio o bienes amparados en los comprobantes fiscales, o bien, no corrigió su situación fiscal.<sup>95</sup>

---

<sup>92</sup> Cfr. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, “Presunción de Inexistencia de Operaciones Amparadas en CFDI’s Artículo 69-B del CFF”, Cuaderno Institucional, p. 34-36. Disponible en: <https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/librosprodecon/69b1.pdf> [fecha de consulta 21 de julio de 2021].

<sup>93</sup> Cfr. Ídem.

<sup>94</sup> Cfr. Ídem.

<sup>95</sup> Cfr. Ídem.

El cuarto momento, sostiene el Ombudsperson fiscal que de acuerdo a una sentencia Emitida por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa se da cuando el contribuyente adopta un acuerdo conclusivo con motivo de un procedimiento de revisión fiscal.<sup>96</sup>

Finalmente, es importante mencionar que de acuerdo a la adición del artículo 17-H Bis al Código Fiscal de la Federación publicada el 09 de diciembre de 2019 en el Diario Oficial de la Federación, el no acreditar la efectiva adquisición de los servicios o los bienes materia de los comprobantes fiscales tiene como consecuencia que la Autoridad Fiscal restrinja el uso de los Certificados de Sellos Digitales para la expedición de Comprobantes Fiscales Digitales.

### **3.3. La forma de Corregir las Irregularidades en Operaciones que se Duda su Materialidad.**

Como mencionamos en el punto que antecede los contribuyentes que hayan dado efectos a los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs), emitidos por las Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS), podrán corregir su situación fiscal mediante la presentación de declaración normal o completaría.

En efecto, las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS), contarán con el término de 30 días posteriores a la publicación del listado definitivo de aquellos contribuyentes que facturan operaciones simuladas, para corregir su situación fiscal a través de la presentación de declaración normal o completaría.

Dicho en otras palabras, a través de ésta declaración el contribuyente que dio efectos a los comprobantes fiscales se autocorregirá dejando sin efectos a éstos, es decir, dejará sin efectos las deducciones o acreditamiento de gastos amparados en los comprobantes emitidos por su proveedor, como consecuencia, se está

---

<sup>96</sup> Cfr. Ídem.

aceptando que efectivamente las operaciones materia del negocio sí son simuladas, y, por lo tanto, inexistentes.

Es importante hacer hincapié que a través de la autocorrección fiscal el contribuyente no acredita que efectivamente recibió los servicios o bienes amparados en los comprobantes fiscales, puesto que, como ya mencionamos mediante ésta se está aceptando que las operaciones celebradas con sus proveedores son inexistentes, y por lo tanto, no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta, como mencionamos en el punto que antecede, que el no autocorregirse tiene como consecuencia que la Autoridad Fiscal restrinja el uso de los Certificados de Sellos Digitales para la expedición de Comprobantes Fiscales Digitales, lo anterior, de acuerdo a la adición del artículo 17-H Bis al Código Fiscal de la Federación publicada el 09 de diciembre de 2019 en el Diario Oficial de la Federación.

Finalmente, mediante la reforma al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 25 de junio de 2018, se otorgó un plazo adicional a los contribuyentes receptores de comprobantes fiscales para que autocorrigieran su situación fiscal, respecto a éste tema haremos mención más adelante.

#### **3.4. Postura de la Autoridad para Considerar que las Empresas Deducen Operaciones Simuladas.**

En relación a los contribuyentes que dieron efectos fiscales a los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs), son varios los criterios que han sostenido las diversas Autoridades Fiscales del Servicio de Administración Tributaria para considerar que los actos o contratos son inexistentes, y por lo tanto, son

considerados como Empresas que Deducen Operaciones Simuladas, tal y como podremos apreciar a continuación.

- ✚ Para empezar, tenemos el criterio contenido en la resolución con número de oficio 500-51-00-05-01-2018-011748 de fecha 28 de mayo de 2018, emitida por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Sinaloa “1” del Servicio de Administración Tributaria, mediante la cual determinó un crédito fiscal a cargo de un contribuyente que dio efectos fiscales a los comprobantes emitidos por otro que se encontraba en el listado definitivo de aquellos contribuyentes que Facturan Operaciones Simuladas.<sup>97</sup>

En efecto, mediante el procedimiento fiscalizador la Autoridad Hacendaria rechazó las deducciones efectuadas por el contribuyente, argumentando que en los servicios contratados con sus proveedores éstos últimos no demostraron contar con los suficientes activos, personal, infraestructura o capacidad material para llevar a cabo las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales emitidos.<sup>98</sup>

En otras palabras, la Autoridad Fiscal fundamentó y motivó su resolución argumentando que los proveedores del contribuyente en mención habían sido considerados como Empresas que Facturan Operaciones Simuladas, y por lo tanto, determinó un crédito fiscal a dicho contribuyente.

- ✚ Por otra parte, es el caso de un contribuyente que celebró operaciones con un proveedor considerado, de conformidad con el párrafo primero del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, como Empresa que Factura

---

<sup>97</sup> Cfr. Sentencia de la Segunda Sala Regional del Noroeste III del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Juicio de Nulidad 3989/18-03-02-2, de fecha 08 de febrero de 2019, p. 1. Disponible en: [sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml?jsessionid=aAKGlxv9oHy5Gj2YoG1vZVssGMu2fDLTwrQKze6cFFw-0JY\\_x\\_hv!273539868](http://sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml?jsessionid=aAKGlxv9oHy5Gj2YoG1vZVssGMu2fDLTwrQKze6cFFw-0JY_x_hv!273539868)

<sup>98</sup> Cfr. Ibídem, p. 37-46.

Operaciones Simuladas (EFO), y que en definitiva no desvirtuó la presunción determinada por la Autoridad Fiscal.<sup>99</sup>

Como consecuencia de lo anterior el contribuyente que dio efectos tributarios a los comprobantes fiscales presentó escrito de aclaración, ante la Autoridad Fiscal, para acreditar la efectiva adquisición de los bienes o servicios, sin embargo, mediante la resolución contenida en el oficio número 500-37-00-06-01-2017-18759 de fecha 14 de julio de 2017 la Autoridad determinó que ese contribuyente no acreditó la materialidad de las operaciones celebradas con su proveedor.<sup>100</sup>

Efectivamente, a criterio de la Autoridad Fiscal el contribuyente receptor de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs), no aportó los medios idóneos para acreditar las compras realizadas a su proveedor, además, de que se le hizo una invitación, al contribuyente, para que corrigiera su situación fiscal mediante la declaración correspondiente.<sup>101</sup>

De lo narrado con anterioridad, es importante mencionar que la Autoridad Fiscal no valoró las pruebas aportadas por el contribuyente en mención porque a su criterio el escrito y pruebas presentadas por éste se hicieron con base en lo dispuesto por el artículo 33-A del Código Fiscal de la Federación, por lo cual, no se encontraba obligada a seguir el procedimiento establecido en el artículo 69-B del mismo Código.

Es decir, la Autoridad Fiscal interpretó que el escrito y pruebas del contribuyente encuadraban en lo dispuesto por el artículo 33-A del Código

---

<sup>99</sup> Cfr. Sentencia de la Sala Regional del Pacífico-Centro del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Juicio de Nulidad 2840/18-21-01-7-OT, de fecha 22 de noviembre de 2019, p. 4-5. Disponible en: <http://sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml>

<sup>100</sup> Cfr. *Ibidem*, p. 5.

<sup>101</sup> Cfr. Sentencia de la Sala Regional del Pacífico-Centro del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Juicio de Nulidad 2166/17-21-01-2-OT, de fecha 27 de febrero de 2018, p. 1. Disponible en: <http://sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml>

Fiscal de la Federación, sin embargo, dicha interpretación se hizo porque de acuerdo a lo establecido en ese artículo la resolución que se emita en esos términos no podrá ser impugnada por los particulares.<sup>102</sup>

- ✚ Mediante resolución contenida en el oficio número 500-38-00-01-02-2016-4238 de fecha 29 de marzo de 2016, emitida por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Michoacán "2", se negó la devolución de un saldo a favor del Impuesto Sobre la Renta a un contribuyente que dio efectos fiscales a los comprobantes emitidos por diversos proveedores.<sup>103</sup>

En dicha resolución, la Autoridad Fiscal, medularmente, determinó negar la devolución del saldo a favor porque los proveedores del contribuyente receptor de los comprobantes fiscales se encontraban como no localizados, esto, de acuerdo a las compulsas que fueron practicadas a esos terceros para revisar el cabal cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente que solicitó la devolución del saldo a favor.<sup>104</sup>

De lo narrado, es importante hacer hincapié que la Autoridad Fiscal no llevo a cabo el procedimiento contemplado en párrafo primero del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, es decir, la Autoridad Fiscal determinó que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales eran simuladas sin llevar a cabo el procedimiento dirigido a los contribuyentes que emiten éstos.<sup>105</sup>

- ✚ Ahora bien, es el caso de un contribuyente que con fecha 27 de noviembre de 2018 mediante resolución con número de folio 500-51-00-07-01-2018-29614, la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Sinaloa "1"

---

<sup>102</sup> Cfr. Ibídem, p. 3-5.

<sup>103</sup> Cfr. Sentencia de la Sala Regional del Pacífico-Centro del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Juicio de Nulidad 1241/16-21-01-4-OT, de fecha 06 de marzo de 2018, p. 1. Disponible en: <http://sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml>

<sup>104</sup> Cfr. Ibídem, P. 13-22.

<sup>105</sup> Cfr. Ídem.

le determino un crédito fiscal, lo anterior, consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación contenidas en el Código Fiscal de la Federación.<sup>106</sup>

En efecto, en ese asunto la Autoridad Fiscal mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación detectó que el contribuyente receptor de los comprobantes fiscales no acreditó la efectiva adquisición de los bienes o servicios recibidos de sus proveedores, ni mucho menos, presentó declaración normal o complementaria para corregir su situación fiscal.<sup>107</sup>

Dicho en otras palabras, la Autoridad Fiscal detectó que después de publicado el listado definitivo de las Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS), el contribuyente que recibió los servicios o bienes no corrigió su situación fiscal, ni acreditó la materialización de éstos, por lo tanto, procedió a determinarle el crédito fiscal correspondiente.

Asimismo, es importante mencionar que la Autoridad Fiscal no valoró las pruebas e información rendidas por el contribuyente receptor de los comprobantes fiscales, esto, porque había precluido el derecho que tenía para acreditarlo, puesto que, como mencionamos no lo hizo dentro de los treinta días siguientes que establece el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.<sup>108</sup>

- ✚ La Administración Desconcentrada Jurídica de Aguascalientes del Servicio de Administración Tributaria con fecha 23 de octubre de 2017 dictó la resolución contenida en el número de oficio 500-08-00-07-00-2017-016201, mediante la cual resolvió que un contribuyente receptor de los comprobantes

---

<sup>106</sup> Cfr. Sentencia de la Segunda Sala Regional del Noroeste III del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Juicio de Nulidad 600/19-03-02-1, de fecha 05 de agosto de 2020, p. 1. Disponible en: <http://sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml>

<sup>107</sup> Cfr. *Ibidem*, p. 38-42.

<sup>108</sup> Cfr. *Ídem*.

fiscales no acreditó la materialidad de las operaciones celebradas con su proveedor que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación como Empresa que Factura Operaciones Simuladas (EFOS).<sup>109</sup>

En efecto, en dicha resolución la Autoridad Fiscal argumentó que el personal proporcionado por el contribuyente emisor de los comprobantes fiscales no guardaba relación laboral con éste, además, de que con los contratos celebrados entre ambos no se acreditaba la veracidad de esas operaciones y que dicho proveedor no contaba con activos y personal para prestar los servicios amparados en los comprobantes fiscales, por lo tanto, se le invitó a que corrigiera su situación fiscal mediante declaración o declaraciones complementarias.<sup>110</sup>

Es importante mencionar que el proveedor del contribuyente receptor de los comprobantes fiscales logró, mediante juicio de amparo, acreditar que efectivamente sí contaba con los elementos suficientes para prestar los servicios materia del negocio, y como consecuencia, se declaró la nulidad de la resolución emitida al contribuyente que dedujo esas operaciones.<sup>111</sup>

- ✚ Por último, mediante resolución administrativa con número de oficio 500-31-00-04-03-2018-12611, de fecha 29 de junio de 2018, la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Jalisco “2” del Servicio de Administración Tributaria determinó que un contribuyente receptor de comprobantes fiscales no logro acreditar la efectiva adquisición de los servicios proporcionados por su proveedor que, previamente, había sido

---

<sup>109</sup> Cfr. Sentencia de la Sala Regional del Centro I del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Juicio de Nulidad 1069/18-08-01-7, de fecha 12 de noviembre de 2019, p. 1. Disponible en: <http://sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml>

<sup>110</sup> Cfr. *Ibidem*, p. 7-8.

<sup>111</sup> *Ídem*.

publicado como Empresa que Factura Operaciones Simuladas de acuerdo a lo establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.<sup>112</sup>

En dicha resolución, medularmente, la Autoridad Fiscal argumentó que el contribuyente receptor de los comprobantes fiscales no logró acreditar la materialidad de las operaciones, en virtud, de que el contrato celebrado con su proveedor no contaba con fecha cierta, es decir, que no estaba celebrado ante fedatario público, por lo cual, no le otorgó valor probatorio a dicha prueba documental.<sup>113</sup>

De lo narrado, podemos inferir que los criterios de la Autoridad Hacendaria para considerar a un contribuyente como Empresa que Deduce Operaciones Simuladas son varios, sin embargo, consideramos que dichos criterios no se apegan al segundo de los procedimientos establecidos en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Se dice lo anterior, porque como podemos observar la Autoridad para determinar que no se materializaron las operaciones **(i)** Se basa en información proporcionada por terceros, **(ii)** Aplica otros procedimientos establecidos en la propia Ley Tributaria **(iii)** No hace una correcta valoración de las pruebas proporcionadas, y **(iv)** Considera como único momento para acreditar la adquisición de los bienes o servicios el procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

#### **3.4.1. La Presunción y sus Consecuencias en la Facturación.**

El artículo 69-B del Código del Código Fiscal de la Federación establece que los efectos de considerar que se realizaron operaciones simuladas o inexistentes es

---

<sup>112</sup> Cfr. Sentencia de la Tercera Sala Regional de Occidente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Juicio de Nulidad 3844/19-07-03-3-OT, de fecha 06 de septiembre de 2019, p. 1. Disponible en: <http://sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml>

<sup>113</sup> Cfr. Ibídem, p. 16- 25.

determinar, de manera general, que los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs), emitidos por los contribuyentes proveedores no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

Los efectos de esa presunción de operaciones, como ya lo hemos visto, trae como consecuencia para los contribuyentes que dedujeron los conceptos amparados en los comprobantes fiscales que las erogaciones realizadas sean consideradas como deducciones no autorizadas o improcedentes, lo cual puede concluir en la determinación de un crédito fiscal más sus accesorios.

Por último, debemos mencionar que adicionalmente a lo anterior derivado a la reforma del Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 09 de diciembre de 2019, se adicionó el artículo 17-H Bis que en relación a “Operaciones Inexistentes o Actos Simulados” contempla la posibilidad de la Autoridad Fiscal de restringir el uso de los Certificados de Sellos Digitales.

#### **3.4.2. Consecuencias Punitivas.**

De conformidad con el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación cuando los contribuyentes no acrediten la efectiva enajenación, adquisición o prestación de los bienes o servicios, o bien, no corrigieron su situación fiscal, además, de ser condenados al pago de las contribuciones omitidas serán condenados conforme a los delitos fiscales previstos en el propio Código Tributario.

En efecto, hasta el año dos mil diecinueve se contemplaba en el artículo 113 del Código Fiscal de la Federación, específicamente, en la fracción tercera como pena de tres meses a seis años de prisión a quien expida, adquiera o enajene Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs), que amparen operaciones o actos simulados.

En otras palabras, dicho precepto iba dirigido a sancionar penalmente a los contribuyentes que se ven involucrados en la emisión y recepción de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs), comúnmente conocidos como Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS), y las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS).

Se dice lo anterior, porque derivado del decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 18 de noviembre de 2019, se derogó la fracción tercera del artículo 113 del Código Fiscal de la Federación, y se adicionó el artículo 113-Bis, el cual contempla un aumento de dos a nueve años de prisión a quien expida, enajene o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones o actos jurídicos simulados o inexistentes.

Asimismo, en el artículo adicionado se estableció como agravante que cuando el delito sea cometido por un servidor público será destituido e inhabilitado de uno a diez años para desempeñar cargo o comisión públicos, esto, adicionalmente a la pena de prisión prevista en el artículo adicionado la cual, en caso de servidores públicos, puede incrementar de tres a seis años.

También, es importante mencionar que con dicho decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación y en relación a la simulación e inexistencia de actos jurídicos y operaciones, se reformaron y adicionaron diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, la Ley de Seguridad Nacional, Código Nacional de Procedimientos Penales y del Código Penal Federal.

De lo narrado, podemos inferir que el objetivo o fin de elevar la pena establecida en el artículo 113-Bis del Código Fiscal de la Federación, en primer lugar, es que la simulación de operaciones o actos jurídicos sea considerada como un delito grave, y segundo lugar, que no pueda sustituirse la pena de prisión con el pago de una multa, esto, conforme a lo establecido en la legislación sustantiva y adjetiva Penal Federal.

Por otro lado, al adicionar diversas disposiciones en materia penal se establece que el expedir, enajenar, comprar o adquirir comprobantes fiscales, es decir, realizar operaciones inexistentes o simuladas será considerado como amenaza a la seguridad nacional y como delincuencia organizada.

### 3.5. Criterios Jurisprudenciales.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), como máximo tribunal constitucional de nuestro país mediante la emisión de criterios jurisprudenciales interpreta, basándose en principios y razonamientos, los alcances y efectos que debe tener una norma jurídica, esto, con la finalidad de salvaguardar los derechos humanos establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

En ese sentido, desde la adición del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), ha establecido una serie de criterios para dilucidar el sentido y alcance del procedimiento establecido en dicho artículo, de los cuales, consideramos, sobresalen los siguientes:

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. <sup>114</sup>	
Síntesis: En dicho criterio sostuvo la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que resulta	Comentario: no compartimos el criterio de nuestro Máximo Tribunal, esto, porque consideramos que mientras la

<sup>114</sup> Cfr. Época: Décima Época, Registro: 2007347, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 10, septiembre de 2014, Tomo I, Materia(s): Común, Tesis: 2a./J. 88/2014 (10a.), página: 858.

improcedente conceder la suspensión en el juicio de amparo respecto la publicación del listado definitivo a que hace referencia el artículo 69-B del Código Tributario, pues con dicha medida se afecta el interés social. <sup>115</sup>	situación del contribuyente se encuentre sub judice debe otorgarse dicha medida, ya sea, en el juicio de amparo o de nulidad, esto, porque la resolución de la Autoridad Fiscal puede ser declarada nula mediante sentencia.
---	--

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. LOS DATOS DE LOS CONTRIBUYENTES A QUE HACE REFERENCIA EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SON DE CARÁCTER PÚBLICO Y, POR ENDE, PUEDEN DARSE A CONOCER A TERCEROS.<sup>116</sup>

Síntesis: Sostiene nuestro Máximo Tribunal que al ser de carácter público la razón o denominación social de una sociedad mercantil la publicación de estos datos por los medios establecidos en el artículo 69-B del Código Tributario no viola lo dispuesto en el artículo 6° de nuestra Constitución. <sup>117</sup>	Comentario: Estamos de acuerdo que los datos de los contribuyentes que no desvirtuaron la inexistencia de operaciones sean publicados en los, medios que establece dicho artículo, sin embargo, consideramos que dicha publicación debe hacerse una vez que la resolución de la Autoridad Fiscal haya quedado firme, es decir, que no haya sido impugnada ante los Tribunales.
--	--

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA

<sup>115</sup> Cfr. Ídem.

<sup>116</sup> Cfr. Época: Décima Época, Registro: 2010278, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 23, octubre de 2015, Tomo II, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a./J. 140/2015 (10a.), página: 1745.

<sup>117</sup> Cfr. ídem.

FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO VIOLA EL DERECHO A LA LIBERTAD DE TRABAJO.<sup>118</sup>

Síntesis: En éste criterio la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluye que la aplicación del procedimiento de referencia no viola el derecho a la libertad de trabajo pues mediante éste no se impide el desarrollo de las actividades comerciales del contribuyente, además, porque es una presunción que admite prueba en contrario que el contribuyente puede desvirtuar a través de los medios de defensa a su alcance.<sup>119</sup>

Comentario: Mediante la publicación del listado a que hace referencia el artículo 69-B del Código Tributario, directamente, no se limita el ejercicio del derecho constitucional.

Sin embargo, consideramos que, indirectamente, al publicarse el listado de esa presunción sí se limita o restringe dicho derecho, pues, con esa publicación ningún contribuyente celebrará operaciones con aquellos que aparecen en el listado.

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL EJERCERLAS LA AUTORIDAD FISCAL PUEDE CORROBORAR LA AUTENTICIDAD DE LAS ACTIVIDADES O ACTOS REALIZADOS POR EL CONTRIBUYENTE, A FIN DE DETERMINAR LA PROCEDENCIA DE SUS PRETENSIONES, SIN NECESIDAD DE LLEVAR A CABO PREVIAMENTE EL PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.<sup>120</sup>

Síntesis: Afirma nuestro Máximo Tribunal que la finalidad del procedimiento de referencia es acabar

Comentario: Consideramos que el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es erróneo, en primer

<sup>118</sup> Cfr. Época: Décima Época, Registro: 2010277, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 23, octubre de 2015, Tomo II, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a./J. 134/2015 (10a.), página: 1743.

<sup>119</sup> Cfr. Ídem.

<sup>120</sup> Cfr. Época: Décima Época, Registro: 2020068, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 67, junio de 2019, Tomo III, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 78/2019 (10a.), página: 2186.

con el tráfico de comprobantes fiscales, así como evitar un daño a las finanzas públicas, pues en éste procedimiento no se busca eliminar los efectos producidos por los comprobantes fiscales, sino detectar quienes los emiten para soportar actos u operaciones inexistentes.

En ese sentido, para corroborar si los comprobantes fiscales cumplen con los requisitos legales, la Autoridad Fiscal, cuenta con las facultades previstas en el artículo 42 del Código Tributario, por lo tanto, para determinar la improcedencia de las pretensiones del contribuyente la Autoridad válidamente puede hacerlo en el ejercicio de esas facultades de comprobación por no acreditarse la materialización de esas operaciones.

Además, que lo establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no excluye las facultades de comprobación contempladas en el artículo 42 del mismo ordenamiento.<sup>121</sup>

lugar, porque si la finalidad del artículo en mención solo fuera detectar y neutralizar el tráfico de comprobantes fiscales no contemplaría la posibilidad de que el contribuyente receptor de comprobantes fiscales pueda corregir su situación fiscal, o bien, que se determine un crédito fiscal.

En segundo lugar, si bien es cierto que el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no restringe el ejercicio de las facultades previstas en el artículo 42 del mismo ordenamiento, también lo es que no las amplía pues si la voluntad del legislador hubiese sido otra así estaría plasmado en la Ley.

Consideramos que con dicho criterio se pretende validar el actuar de la Autoridad Fiscal, es decir, que ante cualquier situación la Autoridad pueda determinar que no existe materialidad en los actos u operaciones del contribuyente, es decir, para determinado efecto como puede ser la devolución de un saldo a favor, o bien, la procedencia de una deducción

---

<sup>121</sup> Cfr. ídem.

PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. PLAZO PARA DECIDIR EN DEFINITIVA SOBRE LA SITUACIÓN JURÍDICA DE LOS CONTRIBUYENTES QUE SE UBICAN EN EL SUPUESTO DEL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (SISTEMA NORMATIVO VIGENTE EN 2016 Y 2017).<sup>122</sup>

Síntesis: En dicho criterio se establece el límite temporal que tiene la Autoridad Fiscal para emitir y notificar la resolución a que hace referencia el primer procedimiento contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.<sup>123</sup>

Comentario: Estimamos que es correcto lo establecido en dicho criterio, sin embargo, esa pronunciación se hizo mucho tiempo después de la entrada en vigor del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior, porque la Corte resolvió, medularmente, en el Amparo Directo en Revisión 3827/2017 que si bien el artículo de referencia no establecía un término o plazo para emitir la resolución contemplada en dicho artículo debía estarse al plazo en el que se extinguen las facultes de la autoridad, es decir, 5 años.

Con esto se pone en evidencia que la interpretación que se ha dado al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no ha sido la correcta.

<sup>122</sup> Cfr. Época: Décima Época, Registro: 2020265, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 68, julio de 2019, Tomo II, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 93/2019 (10a.), página: 938.

<sup>123</sup> Cfr. Ídem.

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.<sup>124</sup>

Síntesis: Se afirma que no contraviene los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica el requerimiento de información estipulado en el artículo 70 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.<sup>125</sup>

Comentario: Consideramos que lo establecido en el reglamento del Código Tributario, así como lo estipulado en la Resolución Miscelánea Fiscal sí viola los principios aludidos por no estar contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Robustece lo anterior, el pronunciamiento que hizo un Tribunal Colegiado en la Tesis Aislada (I Región)8o.50 A (10a.), mediante el cual se afirmó que sí existe una violación a los principios aludidos al no estar establecido dicho requerimiento en el propio artículo.

### 3.6. Precedentes Emitidos por el Ombudsman Fiscal.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), como organismo público que defiende los derechos de los contribuyentes contra los actos u omisiones de las Autoridades Fiscales ha emitido, desde la adición del artículo 69-

<sup>124</sup> Cfr. Época: Décima Época, Registro: 2020638, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 70, septiembre de 2019, Tomo I, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a./J. 120/2019 (10a.), página: 366.

<sup>125</sup> Cfr. Ídem.

B del Código Fiscal de la Federación, diversos criterios en relación a la presunción de operaciones inexistentes o simuladas, de los cuales, a nuestra consideración, destacan los siguientes:

Criterios Sustantivos.

PUBLICACIÓN DE CONTRIBUYENTES CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. LAS CAUSAS Y MOTIVOS ESPECÍFICOS POR LOS QUE SE INCLUYE A UN CONTRIBUYENTE, SÓLO DEBEN PORMENORIZARSE EN LA NOTIFICACIÓN PERSONAL Y NO EN LAS NOTIFICACIONES PÚBLICAS.<sup>126</sup>

Síntesis: Establece el Ombudsman Fiscal que la interpretación del primer procedimiento contemplado en el artículo 69-B del Código Tributario debe hacerse conforme a los derechos fundamentales, en ese sentido, es correcto que en las notificaciones públicas no se especifiquen las causas por las que se determinó que el contribuyente realiza operaciones inexistentes.<sup>127</sup>

Comentario: Estamos de acuerdo con lo establecido en dicho criterio, sin embargo, consideramos que en la publicación de los dichos contribuyentes debería señalarse el periodo por el que se determinó la inexistencia, lo anterior, para que los receptores de los comprobantes fiscales acudan o no a aclarar su situación fiscal.

LISTADO DE CONTRIBUYENTES PUBLICADOS CON BASE EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LOGRAN DEMOSTRAR QUE NO SIMULARON OPERACIONES.<sup>128</sup>

<sup>126</sup> Cfr. Criterio Sustantivo 5/2014/CTN/CS-SPDC, aprobado en la 3ra Sesión Ordinaria del Comité Técnico de Normatividad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de fecha 28 de marzo de 2014, disponible en: <https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/criterios-normativos-sustantivos-jurisdiccionales/buscador-de-criterios>

<sup>127</sup> Cfr. Ídem.

<sup>128</sup> Cfr. Criterio Sustantivo 4/2015/CTN/CS-SASEN, aprobado en la 4ta Sesión Ordinaria del Comité Técnico de Normatividad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de fecha 24 de abril de 2015, disponible

Síntesis: En protección al derecho fundamental al honor, a la fama pública y comercial, advierte el Ombudsman Fiscal, que debe darse la misma publicidad a los datos de los contribuyentes que sí lograron desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones.<sup>129</sup>

Comentario: Consideramos correcto lo establecido por la Procuraduría ya que esto genera confianza en otros contribuyentes para celebrar operaciones con aquel que fue considerado como EFO.

OPERACIONES INEXISTENTES. NO PRECLUYE EL DERECHO DEL RECEPTOR DE LOS COMPROBANTES FISCALES PARA ACREDITAR LA REALIZACIÓN DE LAS MISMAS, UNA VEZ QUE HAN TRANSCURRIDO LOS 30 DÍAS PREVISTOS EN EL PÁRRAFO QUINTO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CFF.<sup>130</sup>

Síntesis: Considera la Procuraduría que el hecho de que un contribuyente emisor de comprobantes fiscales sea publicado en el listado definitivo a que hace referencia el artículo 69-B del Código Tributario no debería ocasionar como efecto automático que al receptor de éstos le sean desconocidas sus operaciones, por lo tanto, la Autoridad Fiscal debe ejercer sus facultades de comprobación con el efecto de que el receptor de los comprobantes fiscales ofrezca pruebas y alegue lo que a su derecho convenga.<sup>131</sup>

Comentario: Sobre el particular hicimos mención en puntos anteriores, además, ha sostenido la Procuraduría que en la práctica y de acuerdo a los asuntos en los que ha participado existen diversos momentos en los que aquellos receptores de los comprobantes fiscales pueden acreditar la adquisición del bien o servicio.

---

en: <https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/criterios-normativos-sustantivos-jurisdiccionales/buscador-de-criterios>

<sup>129</sup> Cfr. Ídem.

<sup>130</sup> Cfr. Criterio Sustantivo 2/2016/CTN/CS-SASEN, aprobado en la 2da Sesión Ordinaria del Comité Técnico de Normatividad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de fecha 26 de febrero de 2016, disponible en: <https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/criterios-normativos-sustantivos-jurisdiccionales/buscador-de-criterios>

<sup>131</sup> Cfr. Ídem.

INEXISTENCIA DE OPERACIONES. LOS CONTRIBUYENTES QUE DEDUCEN CON BASE EN COMPROBANTES FISCALES QUE AMPARAN LAS MISMAS, DEBEN SER NOTIFICADOS LEGALMENTE Y NO POR MEDIO DE LA PUBLICACIÓN EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN.<sup>132</sup>

Síntesis: Considera el Ombudsman Fiscal que los contribuyentes que dieron efectos a los comprobantes fiscales considerados como inexistentes deben ser notificados de manera personal o mediante el buzón tributario, lo anterior, respetando los derechos humanos de audiencia y seguridad jurídica, pues de esa manera dicho contribuyente tendrá la verdadera oportunidad de aclarar o corregir su situación fiscal.<sup>133</sup>

Comentario: Al respecto compartimos el criterio sostenido por PRODECON y no solo para respetar los derechos fundamentales de los contribuyentes receptores de los comprobantes fiscales, sino para que éstos tengan conocimiento del periodo por el cual se consideró la simulación de operaciones.

INEXISTENCIA DE OPERACIONES (EFO). CUANDO LA AUTORIDAD INICIE EL PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CFF, SÓLO DEBE CIRCUNSCRIBIRSE A LOS HECHOS ESPECÍFICOS QUE LE SIRVIERON PARA PRESUMIRLA.<sup>134</sup>

Síntesis: Concluye la Procuraduría que cuando el contribuyente emisor de los comprobantes fiscales comparezca ante la Autoridad Fiscal para aportar la documentación e información pertinente, únicamente, deberá hacerlo respecto de los hechos que consideró ésta para presumir la inexistencia de operaciones.<sup>135</sup>

<sup>132</sup> Cfr. Criterio Sustantivo 9/2016/CTN/CS-SASEN, aprobado en la 4ta Sesión Ordinaria del Comité Técnico de Normatividad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de fecha 03 de junio de 2016, disponible en: <https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/criterios-normativos-sustantivos-jurisdiccionales/buscador-de-criterios>

<sup>133</sup> Cfr. Ídem.

<sup>134</sup> Cfr. Criterio Sustantivo 15/2018/CTN/CS-SPDC, aprobado en la 9na Sesión Ordinaria del Comité Técnico de Normatividad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de fecha 26 de octubre de 2018, disponible en: <https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/criterios-normativos-sustantivos-jurisdiccionales/buscador-de-criterios>

<sup>135</sup> Cfr. Ídem.

Comentario: Consideramos correcto lo establecido por el Ombudsman Fiscal en el presente criterio pues con ello se delimita el actuar de la Autoridad, pues, en nuestra opinión no debería exigirse al contribuyente emisor de los comprobantes fiscales información o documentación adicional que no guarde relación con el periodo u operaciones consideradas simuladas.

OPERACIONES INEXISTENTES. ANTES DE INICIAR EL PROCEDIMIENTO DEL ARTICULO 69-B DEL CFF LA AUTORIDAD DEBE REALIZAR ANÁLISIS EXHAUSTIVO DE LA INFORMACIÓN QUE OBRA EN SUS SISTEMAS Y PONDERAR LA NATURALEZA DE LAS OPERACIONES AMPARADAS EN LOS CFDI.<sup>136</sup>

Síntesis: Opina el Ombudsman Fiscal que la Autoridad debe fundar y motivar los hechos mediante los que presume la inexistencia de operaciones haciendo un análisis exhaustivo de la información con la que cuenta, además, de ponderar la naturaleza de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, lo anterior, para presumir de manera objetiva el procedimiento que establece el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.<sup>137</sup>

Comentario: Estamos de acuerdo con lo establecido en dicho criterio pues como ya hemos mencionado en puntos anteriores antes de presumirse la inexistencia de operaciones debe analizarse qué modelo de negocios tiene el contribuyente, pues, el espíritu del legislador al adicionar dicho procedimiento no versó sobre la elusión legal.

### Criterios Jurisdiccionales.

<b>Criterios Jurisdiccionales Emitidos por PRODECON</b>	
TESIS VII-CASR-PA-19 DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR. PARA	Síntesis: Ante la negativa de la devolución de un saldo a favor por inexistencia o simulación

<sup>136</sup> Cfr. Criterio Sustantivo 3/2019/CTN/CS-SPDC, aprobado en la 4ta Sesión Ordinaria del Comité Técnico de Normatividad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de fecha 29 de abril de 2019, disponible en: <https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/criterios-normativos-sustantivos-jurisdiccionales/buscador-de-criterios>

<sup>137</sup> Cfr. Ídem.

<p>DETERMINAR QUE LAS ACTIVIDADES COMERCIALES SON INEXISTENTES O SIMULADAS, LA AUTORIDAD DEBE LLEVAR A CABO EL PROCEDIMIENTO SEÑALADO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.<sup>138</sup></p>	<p>de operaciones la Autoridad Fiscal debe acreditar que llevo de manera completa el procedimiento dirigido al emisor de los comprobantes fiscales, es decir, que éste fue publicado, definitivamente, en el Diario Oficial de la Federación y en la página del Servicio de Administración Tributaria.<sup>139</sup></p> <p>Comentario: Consideramos correcto el criterio emitido por PRODECON, además, de que lo correcto sería que la Autoridad deje sin efectos fiscales los comprobantes emitidos una vez que haya sentencia firme.</p>
<p>PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. LA MATERIALIDAD DE LOS SERVICIOS AMPARADOS EN LOS COMPROBANTES FISCALES PUEDE ACREDITARSE CON DOCUMENTACIÓN IDÓNEA.<sup>140</sup></p>	<p>Síntesis: El receptor de los comprobantes fiscales podrá acreditar la efectiva adquisición del servicio o bien con los documentos que en su conjunto hagan indudable que sí recibió éstos, como lo son pólizas, cheques, fichas de depósito y estados de cuenta, documentación que en su conjunto resulta idónea para acreditar la materialización de las operaciones.<sup>141</sup></p> <p>Comentario: Estamos de acuerdo con lo establecido en dicho criterio pues con ello consideramos se hace una correcta valoración de las pruebas que son aportadas por el contribuyente.</p>
<p>OPERACIONES INEXISTENTES. RESULTA ILEGAL QUE LA AUTORIDAD CONFIRME LA PRESUNCIÓN DE LA QUE PARTIÓ, CONSIDERANDO LA ACTIVIDAD MANIFESTADA ANTE EL RFC EN LUGAR DE LA CONSIGNADA EN LOS COMPROBANTES FISCALES.<sup>142</sup></p>	<p>Síntesis: Resulta ilegal que la Autoridad Fiscal determine la inexistencia de operaciones considerando que el contribuyente emisor de los comprobantes fiscales no acreditó contar los activos, personal e infraestructura de manera directa o indirecta para llevar a cabo la actividad comercial manifestada ante el</p>

<sup>138</sup> Cfr. Criterio Jurisdiccional 41BIS/2016, aprobado en la 7ma Sesión Ordinaria del Comité Técnico de Normatividad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de fecha 26 de agosto de 2016, disponible en: <https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/criterios-normativos-sustantivos-jurisdiccionales/buscador-de-criterios>

<sup>139</sup> Cfr. Ídem.

<sup>140</sup> Cfr. Criterio Jurisdiccional 57/2017, aprobado en la 7ma Sesión Ordinaria del Comité Técnico de Normatividad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de fecha 29 de septiembre de 2017, disponible en: <https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/criterios-normativos-sustantivos-jurisdiccionales/buscador-de-criterios>

<sup>141</sup> Cfr. Ídem.

<sup>142</sup> Cfr. Criterio Jurisdiccional 67/2019, aprobado en la 7ma Sesión Ordinaria del Comité Técnico de Normatividad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de fecha 23 de agosto de 2019, disponible

	Registro Federal de Contribuyentes (RFC), en lugar de la actividad consignada en los comprobantes fiscales. <sup>143</sup>
	Comentario: Compartimos lo expresado en el criterio de referencia, puesto que, si los ingresos que obtiene el contribuyente son por actividades distintas a las señaladas en el RFC eso no quiere decir que sus operaciones sean inexistentes.
BUZÓN TRIBUTARIO. RESULTA ILEGAL LA NOTIFICACIÓN QUE SE PRACTICA POR DICHA VÍA O MODALIDAD, SI PREVIAMENTE LA AUTORIDAD NO CORROBORÓ LA AUTENTICIDAD Y CORRECTO FUNCIONAMIENTO DEL MEDIO DE COMUNICACIÓN ELEGIDO POR EL CONTRIBUYENTE. <sup>144</sup>	<p>Síntesis: Es ilegal que la Autoridad Fiscal notifique por buzón tributario la presunción que establece el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, sin haber corroborado previamente la autenticidad y correcto funcionamiento de éste, de lo contrario, no hay seguridad jurídica para el particular de estar recibiendo las notificaciones respectivas.<sup>145</sup></p> <p>Comentario: Consideramos correcto lo establecido por el Ombudsman Fiscal, puesto que con esto se respetan los derechos fundamentales del debido proceso.</p>

En resumidas palabras, desde la adición del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación han sido diversos los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, así como por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente tendientes a interpretar su contenido, en ese sentido, para una mejor apreciación en el siguiente cuadro señalamos el periodo, así como las principales características de los precedentes que mencionados en el presente trabajo.

<sup>143</sup> Cfr. Ídem.

<sup>144</sup> Cfr. Criterio Jurisdiccional 94/2019, aprobado en la 7ma Sesión Ordinaria del Comité Técnico de Normatividad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de fecha 31 de octubre de 2019, disponible en: <https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/criterios-normativos-sustantivos-jurisdiccionales/buscador-de-criterios>

<sup>145</sup> Cfr. Ídem.

## Criterios Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Año  
2014

Señalamos que durante este año fueron emitidos dos criterios que a nuestra consideración fueron de suma importancia, dichos criterios versaron sobre los efectos y alcances de la publicación de los contribuyentes considerados como EFOS.

Año  
2015

Durante este año mencionamos cuatro criterios y sus principales características consistieron en que los datos de EFOS son de carácter público y deben darse a conocer a terceros, que el procedimiento de referencia no viola el derecho a la libertad de trabajo, debe darse la misma publicidad a los contribuyentes que lograron desvirtuar la presunción de operaciones y la ilegalidad de negar la devolución de un saldo a favor por

Año  
2016

Para este año indicamos tres precedentes de los cuales destaca (i) Que no precluye el derecho de EDO para acreditar adquisición de bien o servicio una vez transcurridos los 30 días que se señalan en el artículo 69-B, (ii) EDOS deben ser notificados personalmente sobre la presunción de operaciones, y, (iii) Para presumir inexistencia de operaciones la Autoridad debe llevar a cabo el procedimiento de referencia.

Año  
2017

En este periodo precisamos cuatro criterios cuyas características consisten en la inoperancia de los conceptos de impugnación si la inexistencia de operaciones se funda en la legislación civil, para negar la devolución de un saldo a favor por presumirse inexistencia es innecesario seguir el procedimiento relativo, el incumplimiento de obligaciones fiscales son insuficientes para generar una presunción de inexistencia de operaciones, y la posibilidad de acreditar materialidad con documentos o pruebas que en su conjunto hagan indudable que se recibieron bienes o servicios.

Año  
2018

Indicamos cuatro precedentes en lo que destaca a) Motivación de resolución en la se debe manifestar por qué se consideró que el contribuyente no desvirtuó simulación de operaciones, b) Violación a los principios de seguridad jurídica y debido proceso si no se emite resolución en el plazo previsto, c) Si no se emite resolución en plazo previsto debe aplicarse supletoriamente el término de caducidad y d) Obligación de la autoridad de circunscribirse a los hechos específicos que le sirvieron para presumir inexistencia.

Manifestamos 9 criterios cuyas características son las siguientes:

Año  
2019

- Las facultades previstas en el artículo 42 del CFF no tienen como finalidad declarar inexistencia de operaciones con efectos generales.
- Presunción de operaciones si las características de domicilio no corresponden con cantidades señaladas en CFDIs.
- Documentos privados deben cumplir con fecha cierta para efectos fiscales.
- Posibilidad de la Autoridad de presumir falta de materialización en uso de sus facultades de comprobación sin llevar a cabo el procedimiento del artículo 69-B.
- Plazo para emitir y notificar resolución de EFOS.
- Artículo 70 del RCFF no contraviene principios de reserva de ley y subordinación jerárquica.
- Obligación de Autoridad de realizar análisis sobre modelo de negocios de los contribuyentes.
- Ilegalidad de presunción de operaciones si la actividad manifestada en RFC no concuerda con la consignada en CFDIs.
- Ilegal notificar pro buzón tributario si no se corroboró correcto funcionamiento.

### **3.7. Reforma al Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.**

Mediante fecha 24 de abril de 2018 la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados de la LXIII Legislatura del Honorable Congreso de la Unión presentó proyecto de decreto mediante el cual se reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, relativo a la simulación de actos u operaciones mediante la emisión de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs).<sup>146</sup>

En el proyecto de decreto se señaló que han disminuido las malas prácticas de los contribuyentes desde la adición del procedimiento contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, sin embargo, se mencionó que era necesario revestir dicho procedimiento con mayor certeza jurídica debido a que había sido objeto de varias interpretaciones por considerarse contrario a derecho.

En ese orden de ideas, se propuso en la iniciativa de decreto incorporar la facultad de la Autoridad Fiscal de poder requerir información adicional al contribuyente, además, el establecimiento de un plazo cierto en dicho procedimiento, es decir, el plazo para la entrega y valoración de las pruebas, así como la emisión y notificación de la resolución que tenga por acreditada o no la existencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales emitidos.

En relación a la facultad de la Autoridad Fiscal de requerir información adicional se indicó que esta medida tiene como finalidad que se pueda emitir una resolución exhaustiva y congruente apegada a la realidad de los hechos, pues esto se hace con el objetivo de salvaguardar los derechos fundamentales de audiencia, legalidad y seguridad jurídica de los contribuyentes

---

<sup>146</sup> Cfr. Gaceta Parlamentaria, año XXI, número 5011-III, 24 de abril de 2018, disponible en: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/63/2018/abr/20180424-III.pdf> [fecha de consulta: 25 de julio de 2021].

Respecto al establecimiento de un plazo cierto en cuanto al ofrecimiento y valoración de pruebas, así como la emisión y notificación de la resolución respectiva atiende a la necesidad de una norma clara y precisa para los contribuyentes sujetos a dicho procedimiento, es decir, con esto se otorga mayor certeza a los sujetos pasivos de la relación tributaria.

Asimismo, es importante mencionar que en el proyecto de decreto, para dar transparencia y publicidad en la aplicación del procedimiento de referencia, se propuso establecer como obligación para la Autoridad Fiscal el deber de publicar 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 la presunción de operaciones, o bien, que mediante sentencia judicial se dejó sin efectos la resolución emitida por la Autoridad Fiscal.

De acuerdo a lo anterior, el proyecto de decreto por el que se reformó el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación fue aprobado en lo general, así como en lo particular, sin embargo, consideramos que la reforma a dicho artículo sólo incidió en el límite temporal que tiene la Autoridad en el desarrollo del procedimiento de referencia, sobre el particular haremos mención en el siguiente punto.

### **3.7.1. Evolución en la Regulación del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.**

Como mencionamos en el punto que antecede el proyecto de decreto por el que se reformó el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación tuvo por objetivo reestructurar el procedimiento de presunción de operaciones para revestirlo de mayor legalidad y certeza jurídica, dichas modificaciones medularmente consistieron en:

- ✚ El derecho de los contribuyentes de solicitar una prórroga para proporcionar información y documentación para acreditar la existencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales emitidos.

- ✚ La Facultad de la Autoridad Fiscal para requerir información o documentación adicional al contribuyente.
- ✚ Plazos y términos que tiene la Autoridad Hacendaria para valorar las pruebas proporcionadas, así como para emitir y notificar la resolución mediante la cual se tengan por acreditadas o no las operaciones o actos que amparan los comprobantes fiscales.
- ✚ En cuanto a transparencia y publicidad, la obligación de la Autoridad Fiscal de publicar un listado de aquellos contribuyentes que sí lograron desvirtuar la presunción de operaciones en la instancia administrativa o mediante resolución judicial.

Dicho lo anterior, con fecha 25 de junio de 2018 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el decreto por el que se reformó el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el cual fue reestructurado tal y como se muestra en el siguiente cuadro comparativo

<b>Comparativo del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.</b>		
Texto anterior vigente hasta julio de 2018	Texto modificado mediante decreto de fecha 25 de junio de 2018	Comentario sobre texto reformado
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	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	Texto no reformado.

presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.	presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.	
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 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.	Texto no reformado.
	Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir	Párrafo adicionado mediante reforma, sin embargo, opinamos que lo adicionado no cobra importancia o trascendencia puesto que anteriormente se contemplaba una prórroga adicional en el Reglamento del Código Tributario, así como en la Resolución Miscelánea.

	del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.	Cabe mencionar que dicho termino paso de diez días a solo cinco.
<p>Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.</p>	<p>Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de</p>	<p>Párrafo reformado del cual en nuestra opinión podemos decir que se limita el actuar de la autoridad en cuanto a la valoración de las pruebas, así como en cuanto a la emisión de su resolución.</p> <p>Asimismo, dicha medida resulta congruente con un criterio emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.</p> <p>Sin embargo, a nuestro parecer dicha medida fue reformada mucho tiempo después de la existencia del citado artículo.</p>

	los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.	
Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.	Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.	Texto no reformado.
	La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.	Párrafo adicionado del cual podemos decir es un punto a favor de los contribuyentes sujetos a dicho procedimiento, y que en definitiva obedece a un criterio emitido por el Ombudsman Fiscal.
	Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.	Párrafo adicionado que en nuestra opinión cobra bastante relevancia porque se limita el actuar de la Autoridad y que guarda congruencia con el criterio emitido por nuestro Máximo Tribunal.
Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un	Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un	Texto no reformado.

<p>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.</p>	<p>contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.</p>	
<p>En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.</p>	<p>En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.</p>	<p>Texto no reformado.</p>

Adicionalmente, es importante mencionar que en los artículos transitorios del decreto por el cual se reformó el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación se estableció **(i)** Que dicho decreto entraría en vigor a los 30 días de su publicación,

y **(ii)** Los procedimientos iniciados con anterioridad se tramitarán y resolverán conforme a las normas jurídicas vigentes.

De todo lo expuesto, consideramos que la reforma al citado artículo, primordialmente, incidió sobre los plazos que tiene la Autoridad Fiscal al instaurar dicho procedimiento a los contribuyentes que emiten los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDIs), sin embargo, por lo que respecta a los contribuyentes que dieron efectos a esos comprobantes fiscales la estructura sigue siendo la misma.

## Conclusiones.

1. Mediante la adición al Código Fiscal de la Federación del artículo 69-B se creó un procedimiento que le otorgó la facultad a la Autoridad Hacendaria de detectar, sancionar y neutralizar aquellos sistemas agresivos de evasión fiscal utilizados por los contribuyentes, en el caso en particular, el uso indebido de los comprobantes fiscales.

Si bien es cierto, desde su implementación ha sido numerosa la cantidad de contribuyentes sujetos a dicho procedimiento, también lo es, que muchos de esos contribuyentes han logrado acreditar que sus operaciones no son inexistentes o simuladas, basta con ver los datos emitidos por el propio Servicio de Administración Tributaria durante los años 2015, 2016 y 2017, en los cuales existe una gran diferencia entre los contribuyentes que fueron considerados como presuntos con los contribuyentes que fueron considerados como definitivos, con esto se logra evidenciar que la aplicación de dicho procedimiento no se ha dado de manera correcta y persiguiendo los fines para los cuales fue adicionado.

2. En cuanto a la redacción del artículo 69 B del Código Tributaria, específicamente, lo establecido en su primer párrafo consideramos que no hay una aclaración respecto si para determinar que el contribuyente emisor de comprobantes fiscales realiza operaciones simuladas debe acreditarse que éste no cuenta, en su totalidad, con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, o bien, si solo con el hecho de no cuente con uno de ellos se presumirá la inexistencia de sus comprobantes fiscal. Al respecto, opinamos que debe acreditarse que el contribuyente no cuenta en su totalidad con los elementos que mencionamos, pues, si el espíritu del legislador hubiese sido otro así estaría establecido en la propia ley.

En relación a lo expuesto, debemos decir que ha existido un gran reto para los contribuyentes acreditar que no simulan operaciones, ya que, en la práctica la

Autoridad Fiscal determina, discrecionalmente, que las cantidades amparadas en los comprobantes fiscales no guardan relación con los activos o personal con el que cuentan éstos.

3. La Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como el Tribunal Federal de Justicia Administrativa han emitido criterios, respectivamente, tendientes a interpretar lo establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, sin embargo, a nuestro parecer dichos criterios no han ido encaminados a interpretar lo preceptuado, por el contrario, estimamos que dichos criterios han sido emitidos para suplir las deficiencias que tiene dicho procedimiento.

Se dice lo anterior, porque en nuestra opinión consideramos que dicha cuestión resulta ser errónea ya que una de las principales funciones de nuestros Tribunales es interpretar las normas y no darles más alcance del que tienen.

4. El procedimiento contemplado en el artículo en comento se ha venido aplicando de manera discrecional por parte de la Autoridad Hacendaria, lo anterior, porque del estudio realizado a los asuntos que sirvieron de ejemplo en el presente trabajo podemos observar que en todos ellos la presunción de operaciones fue desvirtuada en la fase contenciosa, y en algunos casos, hasta en la fase jurisdiccional mediante la interposición del juicio de amparo correspondiente.

Con esto queda en evidencia que por parte de la Autoridad no existe una correcta valoración de las pruebas e información que son aportadas por los contribuyentes, además, de que dicha situación genera como consecuencia que los contribuyentes aclaren su situación mediante la interposición de otros medios de defensa, lo que sin duda, termina traduciéndose en más tiempo para que sea definida la situación del contribuyente.

5. La finalidad o motivo por el que fue creado y adicionado dicho procedimiento se ha perdido de vista, esto, porque la Autoridad Fiscal cuando determina la

inexistencia de operaciones no toma en cuenta qué modelo de negocios tienen los contribuyentes para el desarrollo de sus actividades, pues, el Ejecutivo cuando propuso la adición de dicho artículo estableció que la finalidad de éste no era sancionar a los contribuyentes que utilicen el régimen fiscal más benigno, por el contrario, con dicho procedimiento se buscó neutralizar y sancionar a los verdaderos traficantes de comprobantes fiscales.

6. En cuanto al proceso para acreditar que no se realizan operaciones simuladas, podemos decir, que se ha exigido a los contribuyentes más de lo que establece la propia ley, tal es el caso, que para efectos fiscales, así como para lo establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación se ha requerido que los contribuyentes den cierta formalidad a sus actos para que tengan valor probatorio ante la Autoridad Fiscal, por ejemplo, si éstos celebran determinado contrato deben hacerlo ante un Fedatario Público para que se tenga la certeza de lo manifestado en éste.

De lo anterior, consideramos que dicha situación se contrapone a lo establecido en la propia legislación, puesto que, para darle valor probatorio a un acto no debería exigirse mayor requisito que el de la ley que lo regula.

7. Materialización de Operaciones, consideramos que es un término del cual se ha hecho un uso inadecuado y con fines meramente recaudatorios, esto, porque en la práctica podemos ver que la Autoridad Fiscal en situaciones totalmente adversas a la simulación de operaciones determina que los contribuyentes no acreditaron la realización de sus operaciones con el único fin de negarles la devolución de un saldo a favor o una deducción autorizada y con ello establecer un crédito fiscal.

Además, dicha postura ha sido sostenida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación donde, medularmente, estableció que para determinar la no materialización de las operaciones no es necesario seguir el procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Cuestión que a todas luces resulta contraria a los motivos y fines por los cuales fue adicionado dicho artículo, pues, su objetivo es detectar, neutralizar y sancionar la simulación de actos tendientes a defraudar al fisco, adicionalmente, debe tenerse en cuenta que si estamos ante una situación en la que no se materializaron las operaciones, definitivamente, debe aplicarse el procedimiento establecido para ello, pues, también debe neutralizarse y sancionarse a los demás contribuyentes involucrados en esas operaciones.

8. Respecto a los contribuyentes considerados como Empresas que Deducen Operaciones Simuladas, para empezar, podemos decir que es el contribuyente más afectado cuando se determina la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, lo anterior, porque adicionalmente de las sanciones previstas en la ley debe aclarar su situación fiscal ante la propia Autoridad, es decir, debe dejar sin efectos aquellas operaciones que fueron consideradas inexistentes y pagar los impuestos correspondientes más sus accesorios.

Por otro lado, estimamos que la regulación para esos contribuyentes es deficiente, puesto que, consideramos debe haber una notificación de manera individual a cada contribuyente que celebró operaciones con el emisor de los comprobantes fiscales que fueron considerados como inexistentes.

Lo anterior, porque en la praxis pueden existir diversos factores o aspectos que deben ser tomados en consideración, tal es el caso, que en la práctica cuando la Autoridad Fiscal presume la inexistencia de operaciones lo hace por un periodo o ejercicio fiscal, en ese sentido, qué sucede si el contribuyente receptor de los comprobantes fiscales celebró operaciones con éste en diverso ejercicio o periodo, a nuestra consideración no estaría obligado a corregir su situación fiscal o acreditar la efectiva adquisición de los bienes o servicios.

Por lo narrado, consideramos que debe hacerse la notificación de manera individual a los contribuyentes receptores de los comprobantes fiscales, y no sólo, para cumplir con los derechos fundamentales de legalidad y debido proceso, sino, para darles a saber con exactitud respecto de que operaciones se ha presumido la inexistencia.

9. Durante la aplicación del procedimiento contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación sucede que en muchos de los casos los contribuyentes emisores de los comprobantes fiscales logran desvirtuar dicha presunción mediante la interposición de un medio de defensa, sin embargo, esa cuestión no implica que el procedimiento dirigido a los contribuyentes receptores de los comprobantes fiscales se vea suspendido.

Lo anterior, porque una vez que se publica en el Diario Oficial de la Federación, así como en la página del Servicio de Administración Tributaria que de manera definitiva un contribuyente realiza operaciones simuladas, aquellos contribuyentes que dieron efectos fiscales a dichas operaciones deben corregir su situación fiscal, o bien, acreditar que efectivamente recibieron los bienes o servicios amparados en los comprobantes fiscales.

Asimismo, como vimos en los casos que sirvieron de estudio, en la mayoría es considerado, en automático, que las operaciones de los contribuyentes receptores de los comprobantes fiscales son inexistentes y como consecuencia se hace una invitación a éstos para que corrijan su situación fiscal.

Como consecuencia de lo anterior, los contribuyentes considerados como Empresas que Deducen Operaciones Simuladas se ven obligados a impugnar la decisión de la Autoridad mediante la interposición de un Juicio de Nulidad, sin embargo, en la práctica las Salas del Tribunal se ven obligadas a suspender la emisión de su sentencia, esto, si existe un medio de defensa interpuesto por el contribuyente emisor de los comprobantes fiscales, argumentando que sólo existe

la obligación de acreditar la adquisición de los bienes o servicios en la medida en que exista la resolución dirigida a los contribuyentes emisores de los comprobantes fiscales.

Con lo narrado, podemos concluir que existe una gran relación entre los dos procedimientos contemplados en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, es decir, el dirigido a los contribuyentes que emiten los comprobantes fiscales, así como aquellos que les dan efectos a dichos comprobantes, en ese sentido, consideramos que acreditar la existencia de las operaciones debería darse de manera conjunta entre los contribuyentes que intervienen en la realización de esas operaciones.

O bien, que el procedimiento dirigido a los contribuyentes receptores de los comprobantes fiscales inicie una vez que exista una sentencia firme respecto a los contribuyentes que emitieron esos comprobantes, esto, porque como hemos mencionado, en la mayoría de los casos, se ha acreditado la existencia de operaciones en la fase contenciosa o en la fase jurisdiccional, y como resultado, se deja sin efectos la obligación de acreditar la efectiva adquisición de los bienes o servicios.

10. Con fecha 25 de junio de 2018 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el decreto mediante el cual se reformó el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, como mencionamos en el presente trabajo dicha reforma versó, principalmente, en reestructurar el contenido en cuanto a los plazos que se establecen en dicho artículo

Al respecto, podemos decir que no hubo cambios significativos en cuanto al fondo del procedimiento, por lo que, consideramos debió tomarse en cuenta bajo qué criterios o parámetros deben valorarse las pruebas e información que sean presentadas ante la autoridad, la obligación de analizar el modelo de negocios que tengan los contribuyentes, y una mejor regulación para dar certeza jurídica a los

contribuyentes que dieron efectos a los comprobantes fiscales lo que permitiría ajustar el actuar de la autoridad al principio de legalidad.

## Bibliografía

1. ÁLVAREZ ALCALÁ, Alil, Lecciones de Derecho Fiscal, Oxford, México, 2014.
2. ANTÚNEZ ÁLVAREZ, Rafael, El Derecho Fiscal y su Interpretación, Seo de Urgel, México, 2010.
3. DÁVALOS MORALES, José, “Derecho Individual del Trabajo”, 21ª Edición, Editorial Porrúa, México, 2014.
4. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Limusa, México, 2003.
5. DE PINA VARA, Rafael, “Diccionario de Derecho”, 32ª Edición, Editorial Porrúa, México, 2006.
6. FRESSMANN, Rebecca, “Subcontratación de Mano de Obra en México”, 1ª Edición, Fundación Friedrich Ebert, México, 2005.
7. HERNÁNDEZ LAZCANO, Adriana, “Contabilidad Básica”, 1ª Edición, Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo, México, 2011.
8. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Porrúa, México, 2005.
9. MEDINA ORTEGA, Cutberto Simón, Derecho Fiscal Estudio Integral de las Contribuciones, 7 Editores, México, 2012.
10. MÉNDEZ GALEANA, Jorge M, Instrumentos Jurídicos de Defensa Frente al Fisco, Trillas, México, 2015.

11. MIRANDA PÉREZ, Armando, Temas Selectos de Derecho Fiscal, Novum, México, 2011.
12. MORAGA ALTUZAR, Víctor Manuel, "Derecho Civil III", 1ª Edición, Red Tercer Milenio, México, 2013.
13. MORENO FERNÁNDEZ, Joaquín, "Contabilidad Financiera Contabilidad Básica", 1ª Edición, Grupo Editorial Patria, 2014.
14. ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, Derecho Procesal Fiscal, Porrúa, México, 2009
15. ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, Lecciones de Derecho Fiscal, Porrúa; México, 2009.
16. OVALLE FAVELA, José, "Derecho Procesal Civil", 9ª Edición, Oxford University Press, México, 2003.
17. PONCE GÓMEZ, Francisco; Ponce Castillo, Rodolfo, Derecho Fiscal, Limusa, México, 2013.
18. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, "Derecho Fiscal", 3ª Edición, Oxford University Press, México, 2014.
19. ROJINA VILLEGAS, Rafael, "Compendio de Derecho Civil IV Contratos", 27ª Edición, Editorial Porrúa, México, 2001.
20. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Porrúa, México, 2001.

21. VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, "Presunciones y Ficciones en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas en México", 1ª Edición, Universidad Nacional Autónoma de México, 2007.

## Cibergrafía

1. El Colegio de México, "Evasión Fiscal Derivada de los Distintos Esquemas de Facturación", México, 2011, [http://omawww.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Documents/2010\\_eva\\_fis\\_der\\_dis\\_esque\\_fa\\_c.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/2010_eva_fis_der_dis_esque_fa_c.pdf)

2. "Empresas Usan Sistema Operación Carrusel para Invadir Impuestos: SAT", El Financiero, México, 08 de junio de 2014, <https://www.elfinanciero.com.mx/economia/operacion-carrusel-sofisticado-esquema-de-evasion-con-facturas/>

3. GÓMEZ FRÖDE, Carina y BRISEÑO GARCÍA CARRILLO, Marco Ernesto, Nuevos Paradigmas del Derecho Procesal, 1ª Edición, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2016, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4250/8.pdf>

4. GONZÁLEZ LUNA, Santiago, "Breves Reflexiones en Torno a la Simulación y al Fraude a la Ley en el Código Fiscal de la Federación", Revista de Derecho Privado (Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México D.F., enero-abril de 1999, núm. 28), <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv>

5. MARMOLEJO CERVANTES, Miguel Ángel, SAUCEDO, Ingrid, "Pensamiento Reflexivo Sobre la Prudencia Constitucional en el Ejercicio de la Facultad Anulatoria Contenida en el Artículo 69-B del CFF", Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa (TFJA, México, año VIII, enero-mayo 2015, número 18),

<https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/pensamientoreflexivosobrelaprudenciaconstitucionalenelejerciciodela.pdf>

6. MENDOZA SOTO, Marco Antonio, “Plazo para Emitir la Resolución a que se Refiere el Tercer Párrafo del Artículo 69-B del CFF”, Fisco Actualidades (IMCP, México, mayo 2018, núm. 59), [https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2018/05/Fiscoactualidades\\_mayo\\_n%C3%BAm\\_59.pdf](https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2018/05/Fiscoactualidades_mayo_n%C3%BAm_59.pdf)

7. OCDE (2013), Lucha Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios\\_9789264201224-es#page8](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios_9789264201224-es#page8)

8. OCDE (2015), Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE, [www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf](http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf)

9. OCDE (2015), Resumen Informativo, Proyecto OCDE/G20 Sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OCDE, <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf>

10. PERÉZ SANCHÉZ, Armando y CÁRDENAS PUBLIDO, Liuba, “Comprobantes Fiscales”, Fisco Actualidades (IMCP, México, julio 2012, núm. 13), [http://imcp.org.mx/IMG/pdf/Fiscoactualidades\\_junio\\_2012-13-bis.pdf](http://imcp.org.mx/IMG/pdf/Fiscoactualidades_junio_2012-13-bis.pdf)

11. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, “Buzón Tributario, Contabilidad y Revisiones Electrónicas”, México, 2018, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/11/5225/9.pdf>

## Fuentes Electrónicas

1. Diccionario de la Real Academia Española, <https://www.rae.es/>
2. Gaceta Parlamentaria, año XVI, número 3857-C, 08 de septiembre de 2013, <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2013/sep/20130908-C.pdf>
3. Gaceta Parlamentaria, año XXI, número 5011-III, 24 de abril de 2018, <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/63/2018/abr/20180424-III.pdf>
4. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, “Presunción de Inexistencia de Operaciones Amparadas en CFDI’s Artículo 69-B del CFF”, Cuaderno Institucional, <https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/librosprodecon/69b1.pdf>
5. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Boletín 002/2019, México, 2019, [http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/BoletinesPrensa/2019/Nacional/BoletinPrensa-002-Oficinas%20centrales%20CDMX-2019/boletin\\_002\\_prodecon.pdf](http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/BoletinesPrensa/2019/Nacional/BoletinPrensa-002-Oficinas%20centrales%20CDMX-2019/boletin_002_prodecon.pdf)
6. Servicio de Administración Tributaria, “Guía de llenado del CFDI global Versión 3.3 del CFDI”, México, 2017, [http://omawww.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/factura\\_electronica/Documents/GuiaAnexo20Global.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/informacion_fiscal/factura_electronica/Documents/GuiaAnexo20Global.pdf)
7. Servicio de Administración Tributaria, Mesa de Combate a la Ilegalidad, México, 2015, [http://omawww.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Documents/Inf\\_combate\\_ilegalidad\\_07042015.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/Inf_combate_ilegalidad_07042015.pdf)
8. Servicio de Administración Tributaria, Mesa de Combate a la Ilegalidad, México, 2016, [http://omawww.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Documents/Inf\\_combate\\_ilegalidad\\_2015.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/Inf_combate_ilegalidad_2015.pdf)

9. Servicio de Administración Tributaria, Mesa de Combate a la Ilegalidad, México, 2017,

[http://omawww.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Documents/Inf\\_combate\\_ilegalidad\\_2016.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/Inf_combate_ilegalidad_2016.pdf)

10. Servicio de Administración Tributaria, Mesa de Combate a la Ilegalidad, México, 2018,

[http://omawww.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Documents/Inf\\_combate\\_ilegalidad\\_2017.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/Inf_combate_ilegalidad_2017.pdf)

11. Servicio de Administración Tributaria, “Tipo de Notificaciones”. Disponible en:

[http://omawww.sat.gob.mx/Adeudos\\_Fiscales/Paginas/01\\_2.htm](http://omawww.sat.gob.mx/Adeudos_Fiscales/Paginas/01_2.htm)

## **Leyes Vigentes**

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

2. Código Fiscal de la Federación.

3. Código Civil Federal.

## **Sentencias Tribunal Federal de Justicia Administrativa**

1. Sentencia de la Sala Regional del Pacífico-Centro del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Juicio de Nulidad 1241/16-21-01-4-OT, de fecha 06 de marzo de 2018.

2. Sentencia de la Sala Regional del Pacífico Centro del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Juicio de Nulidad: 1006/17-21-01-3-OT, de fecha 21 de enero de 2019.

3. Sentencia de la Sala Regional del Pacífico-Centro del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Juicio de Nulidad 2166/17-21-01-2-OT, de fecha 27 de febrero de 2018.
4. Sentencia de la Segunda Sala Regional Norte-Este del Estado de México del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Juicio de Nulidad: 3132/17-11-02-1, de fecha 03 de diciembre de 2018.
5. Sentencia de la Sala Regional del Centro I del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Juicio de Nulidad 1069/18-08-01-7, de fecha 12 de noviembre de 2019.
6. Sentencia de la Sala Regional del Pacífico del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Juicio de Nulidad: 1675/18-14-01-4, de fecha 24 de mayo de 2019.
7. Sentencia de la Décimo Tercera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Juicio de Nulidad: 1778/18-17-13-4, de fecha 08 de octubre de 2018.
8. Sentencia de la Tercera Sala Regional del Noroeste del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Juicio de Nulidad: 2436/18-06-03-1, de fecha 18 de octubre de 2019.
9. Sentencia de la Sala Regional del Pacífico-Centro del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Juicio de Nulidad 2840/18-21-01-7-OT, de fecha 22 de noviembre de 2019.
10. Sentencia de la Segunda Sala Regional del Noroeste III del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Juicio de Nulidad 3989/18-03-02-2, de fecha 08 de febrero de 2019.

11. Sentencia de la Sala Regional del Centro III del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Juicio de Nulidad: 5130/18-10-01-4-OT, de fecha 05 de noviembre de 2019.

12. Sentencia de la Primera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Juicio de Nulidad: 29205/18-17-01-1, de fecha 05 de junio de 2019.

13. Sentencia de la Segunda Sala Regional del Noroeste III del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Juicio de Nulidad 600/19-03-02-1, de fecha 05 de agosto de 2020.

14. Sentencia de la Tercera Sala Regional de Occidente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Juicio de Nulidad 3844/19-07-03-3-OT, de fecha 06 de septiembre de 2019.

### **Tesis y Jurisprudencias Suprema Corte de Justicia de la Nación**

1. Época: Décima Época, Registro: 2007347, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 10, septiembre de 2014, Tomo I, Materia(s): Común, Tesis: 2a./J. 88/2014 (10a.), página: 858.

2. Época: Décima Época, Registro: 2010277, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 23, octubre de 2015, Tomo II, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a./J. 134/2015 (10a.), página: 1743.

3. Época: Décima Época, Registro: 2010278, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 23, octubre de 2015, Tomo II, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a./J. 140/2015 (10a.), página: 1745.
4. Época: Décima Época, Registro: 2014167, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 1, abril de 2017, Tomo II, Materia(s): Administrativa, Tesis: XVI.1o.A.122 A (10a.), página: 1731.
5. Época: Décima Época, Registro: 20151002, Instancia: Plenos de Circuito, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 46, septiembre de 2017, Tomo II, Materia(s): Administrativa, Tesis: PC.XVI.A. J/20 A (10a.), página: 999.
6. Época: Décima Época, Registro: 2019704, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 65, abril de 2019, Tomo III, Materia(s): Administrativa, Tesis: I.4o.A.161 A (10a.), página: 1999.
7. Época: Décima Época, Registro: 2020068, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 67, junio de 2019, Tomo III, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 78/2019 (10a.), página: 2186.
8. Época: Décima Época, Registro: 2020265, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 68, julio de 2019, Tomo II, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 93/2019 (10a.), página: 938.

9. Época: Décima Época, Registro: 2020638, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 70, septiembre de 2019, Tomo I, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a./J. 120/2019 (10a.), página: 366.

10. Época: Décima Época, Registro: 2021218, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 73, diciembre de 2019, Tomo I, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 161/2019 (10a.), página: 466.

## **Tesis y Jurisprudencias Tribunal Federal de Justicia Administrativa**

1. Tesis número VII-CASR-PA-14, visible en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Séptima Época, Año V, No. 53, diciembre 2015, p. 482.

2. Tesis número VIII-P-2aS-167, visible en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Octava Época, Año II, No. 15, octubre 2017, p. 209.

3. Tesis número VIII-P-SS-227, visible en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Octava Época. Año III, No. 22, mayo 2018, p. 72.

4. Tesis número VII-CASR-8ME-87, visible en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Octava Época, Año III, No. 26, septiembre 2018, p. 332.

5. Tesis número VIII-J-SS-75, visible en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Octava Época. Año III, No. 27, octubre 2018, p. 73.

6. Tesis número VIII-P-1aS-517, visible en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Octava Época, Año IV, No. 31, febrero 2019, p. 132.

## **Criterios Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**

1. Criterio Sustantivo 5/2014/CTN/CS-SPDC, aprobado en la 3ra Sesión Ordinaria del Comité Técnico de Normatividad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de fecha 28 de marzo de 2014.

2. Criterio Sustantivo 4/2015/CTN/CS-SASEN, aprobado en la 4ta Sesión Ordinaria del Comité Técnico de Normatividad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de fecha 24 de abril de 2015.

3. Criterio Sustantivo 2/2016/CTN/CS-SASEN, aprobado en la 2da Sesión Ordinaria del Comité Técnico de Normatividad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de fecha 26 de febrero de 2016.

4. Criterio Sustantivo 9/2016/CTN/CS-SASEN, aprobado en la 4ta Sesión Ordinaria del Comité Técnico de Normatividad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de fecha 03 de junio de 2016.

5. Criterio Sustantivo 15/2018/CTN/CS-SPDC, aprobado en la 9na Sesión Ordinaria del Comité Técnico de Normatividad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de fecha 26 de octubre de 2018.

6. Criterio Sustantivo 3/2019/CTN/CS-SPDC, aprobado en la 4ta Sesión Ordinaria del Comité Técnico de Normatividad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de fecha 29 de abril de 2019

7. Criterio Jurisdiccional 41BIS/2016, aprobado en la 7ma Sesión Ordinaria del Comité Técnico de Normatividad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de fecha 26 de agosto de 2016.

8. Criterio Jurisdiccional 57/2017, aprobado en la 7ma Sesión Ordinaria del Comité Técnico de Normatividad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de fecha 29 de septiembre de 2017.

9. Criterio Jurisdiccional 67/2019, aprobado en la 7ma Sesión Ordinaria del Comité Técnico de Normatividad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de fecha 23 de agosto de 2019.

10. Criterio Jurisdiccional 94/2019, aprobado en la 7na Sesión Ordinaria del Comité Técnico de Normatividad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de fecha 31 de octubre de 2019.