



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

Facultad de Estudios Superiores Aragón

Estudio sobre las Operaciones Simuladas y su
Procedimiento en el Artículo 69-B del Código Fiscal de
la Federación.

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE :

Licenciado en Derecho

P R E S E N T A :

Yani Aitzin Sánchez Rosas

Asesor:

Lic. Octavio Téllez Salinas



Ciudad Nezahualcóyotl, Estado de México Agosto de 2022



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Agradecimientos y dedicatorias

A mis padres por haberme dado su confianza, amor y cariño, agradezco todo su apoyo, sus consejos y educación que me han dado, siempre motivándome a llegar más lejos y cumplir mis metas, les agradezco infinitamente todo lo que me han dado y me han enseñado pues este logro también es suyo.

A mis abuelos, por su apoyo incondicional en los momentos más complicados, así como los mejores consejos y el amor más sincero a lo largo de mi vida.

A mis hermanos por siempre brindarme su compañía, por escucharme y por su cariño quiero agradecerles haber hecho este recorrido a mi lado.

A Karla Paola por haberme apoyado día a día, por hacer mis días más amenos, por acompañarme sacándome siempre una sonrisa, también por hacerme ver mis errores y darme un consejo cuando lo he necesitado, gracias por tu cariño y todo lo que me has dado y enseñado.

A mi familia, por ese apoyo incondicional, por la confianza y todo el amor que me han brindado, sin cada uno de ellos este viaje no habría sido tan grato.

Para todos mis profesores, gracias por siempre haberme escuchado y apoyado con mis dudas en especial al Licenciado Octavio Telles por haberme apoyado en este proyecto y a la Licenciada María Esperanza Estrada, por haber fomentado mi gusto por el derecho fiscal y por apoyarme en mi estancia en el Servicio de Administración Tributaria.

Gracias a todos mis amigos y amigas, por haber coincidido en este camino y por enseñarme que la vida está llena de buenos momentos.

Índice	
Introducción.....	I
CAPÍTULO I. Procedimiento de Fiscalización	1
1.1 Visita Domiciliaria.	6
1.2. Revisión de Gabinete.....	18
1.3. Revisión de Dictamen.....	27
1.4. Revisión Electrónica.....	31
CAPÍTULO II. Marco Teórico.	35
2.1. El Acto Administrativo.....	35
2.2 Ejercicio Fiscal.	42
2.3. Requisitos para las actividades (Activos, Personal, Infraestructura, Capacidad Material).....	51
• Activo.....	51
• Personal.....	52
• Infraestructura.....	53
• Capacidad Material.	54
2.4. Facturas (CFDI).	55
2.5. Caducidad.....	59
2.6. Domicilio fiscal y la calificación de este.	65
NO ENCONTRADO O NO CALIFICADO EL DOMICILIO FISCAL.....	73
NO LOCALIZADO.	74
NO LOCALIZABLE.....	77
2.7. Empresas que Facturan Operaciones Simuladas y Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EFOS y EDOS).....	81
2.8. El Impacto de las Operaciones Simuladas.....	83
CAPÍTULO III. Análisis al Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.	91
3.1. Primera parte (Presuntiva).....	93
3.2. Segunda parte (Probatoria).	97
3.3. Tercera Parte (Resolutiva).....	104
3.4. Recursos.....	110
CAPÍTULO IV. Comparación con otros sistemas normativos y criterios jurisprudenciales.	117
Conclusiones.	127
BIBLIOGRAFÍA.....	131

Introducción

El tema de la evasión de impuestos siempre ha sido un problema para las diferentes naciones y a pesar de que cada país ha creado diferentes estrategias para combatir estas prácticas, el ingenio humano siempre ha generado nuevas acciones tendientes a amortiguar la carga fiscal de los contribuyentes.

Con este fin es que surgen las Operaciones Simuladas, mediante las cuales, los contribuyentes, sean personas físicas o morales, buscan mitigar su carga fiscal mediante la compra de comprobantes fiscales que amparan situaciones jurídicas, negocios o actividades inexistentes o simuladas generando serios daños al erario del Estado.

Se le llama comúnmente en la práctica EFOS a las Empresas que Facturan Operaciones Simuladas, y EDOS a las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas.

Dichas empresas tuvieron su mayor auge cuando la facturación se llevaba a cabo de manera física, o en papel, esto anterior a la utilización de los medios electrónicos para emitir facturas; pues la utilización de facturas físicas provocaba que la autoridad tuviera muchos problemas al momento de corroborar que una empresa estaba emitiendo o deduciendo operaciones simuladas. Situación que cambio con la utilización del Comprobante Fiscal Digital por Internet o CFDI, pues este medio electrónico creó un sistema de control más efectivo por parte de la autoridad fiscal.

Asimismo, es con la reforma de 2014 que el Código Fiscal de la Federación cuando se contempla por primera vez el artículo 69-B, el cual señala el procedimiento que la autoridad debe de seguir en caso de que detecte que un contribuyente ha estado emitiendo o deduciendo operaciones simuladas.

Sin embargo, a lo largo de los años dicho artículo ha sufrido de diferentes reformas, pues sus párrafos han tenido, e incluso siguen presentando, varios

dilemas constitucionales al momento de ser aplicado el procedimiento y lo cual ha generado gran controversia a lo largo de los años.

De lo anteriormente narrado es que el presente trabajo tiene como objeto estudiar el impacto de las operaciones simuladas, empezando con la manera en la cual la autoridad puede detectar dicha situación mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación o mediante la ejecución de un procedimiento de fiscalización, para posteriormente revisar los diferentes elementos que encontramos plasmados en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, así como estudiar el impacto que los EFOS, los EDOS y las operaciones simuladas tienen.

Continuaremos llevando a cabo el análisis a cada una de las partes del artículo en estudio, pasando a comparar dicho procedimiento con algunas otras legislaciones y estudiar los diferentes criterios que los Órganos Jurisdiccionales han tenido respecto a lo contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Por último, y teniendo todos los datos narrados anteriormente, procederemos a dar nuestras conclusiones y propuestas para poder llevar a cabo una mejora en el procedimiento y este se ajuste mejor a nuestro sistema normativo.

CAPÍTULO I. Procedimiento de Fiscalización

Para iniciar con el estudio del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, es importante tener claro qué debe entenderse por facultades de comprobación, así como el procedimiento de fiscalización, pues es, a través de estas, que se puede detectar con precisión cuando se está ante la presencia de operaciones simuladas. Por tal motivo, iniciaremos el estudio definiendo y profundizando en lo que es el procedimiento de fiscalización, sus modalidades, formalidades, así como sus plazos.

Los actos de fiscalización van encaminados a controlar o reprimir la evasión fiscal, y tienen el carácter de actos preliminares de las acciones tendientes a la determinación y liquidación de los créditos fiscales así como a la comprobación de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, por ello mismo las autoridades cuentan con facultades de comprobación para poder llevar a cabo con los contribuyentes las acciones pertinentes para determinar si han cumplido cabalmente con sus obligaciones fiscales.

Las facultades de comprobación son un punto muy importante en lo que concierne al procedimiento para la detección de facturas que contengan operaciones simuladas, pues al ejercer sus facultades de comprobación, la autoridad tiene certeza de las operaciones que realiza una empresa, aunque si bien es posible detectar las operaciones simuladas sin necesidad de iniciar un procedimiento de fiscalización, es importante aclarar que la mayor parte de estas operaciones se detectan una vez iniciadas las facultades de comprobación de la autoridad fiscal. Por ello es importante primero definir lo que son las facultades de comprobación para posteriormente conocer qué es el procedimiento fiscalizador.

Es de considerarse que el artículo 31 fracción IV de la Constitución, señala que es obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público, asimismo, el Código Fiscal de la Federación nos dice que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en

la normatividad fiscal vigente, pero le serán aplicables las normas de procedimiento que se expidan con posterioridad; también establece que los contribuyentes tienen la obligación de autodeterminar sus operaciones para el pago de las contribuciones a su cargo, siendo por excepción, su deber de entregar documentación a la autoridad fiscal cuando esta lo requiera para que la misma determine las contribuciones a su cargo.¹

Para que la autoridad se cerciore del correcto apego a la autodeterminación por parte de los contribuyentes, a lo señalado por la legislación fiscal, cuenta con “**Facultades de Comprobación**”, debido a ello es importante dar una definición cada concepto para posteriormente pasar a analizar las definiciones que los distintos tratadistas exponen y de esta forma, siguiendo lo planteado por el doctor Arellano García Carlos², recopilar las partes que no se vayan desechando de cada concepto para terminar dando un concepto propio.

Empezaremos por definir lo que debe entenderse por “facultad”, tomando en cuenta que el diccionario de la Real Academia Española la define como “Poder o derecho para hacer algo.”³

Asimismo, comprobar es la acción de confirmar la veracidad de algo haciendo alusión a lo que nos dice la Real Academia Española⁴ en su diccionario, debemos entender a las facultades de comprobación como el poder que tiene la autoridad para confirmar la veracidad de las declaraciones que los contribuyentes hacen ante la misma, teniendo su fundamento en el Capítulo II del Código Fiscal de la Federación, pero más específicamente en el artículo 42.

Por último, para entrar de lleno al estudio de cada una de las facultades consagradas en la ley, es importante analizar algunos conceptos de los

¹ Artículo 6o párrafo primero y tercero del CFF.

² Arellano García, Carlos. Derecho internacional Privado. 18ª edición. México. Porrúa.2015. Pág. 5.

³ Dato extraído de la página web: <https://dle.rae.es/facultad> consultada el día 20 de febrero de 2020 a las 20:50 horas

⁴ Dato extraído de la página web: <https://dle.rae.es/comprobar> consultada el día 20 de febrero de 2020 a las 20:53 horas

estudiosos del derecho. De acuerdo con Emilio Margáin, *“toda autoridad fiscal requiere de facultades para poder verificar si lo declarado por los contribuyentes por concepto de contribuciones a su cargo son las correctas o bien para cerciorarse del debido cumplimiento de todas las obligaciones a cargo de ellos son satisfechas en términos de la legislación tributaria en vigor.”*⁵

Es el Código Fiscal de la Federación en su artículo 42 quien otorga las facultades de comprobación a las autoridades fiscales, el cual menciona lo siguiente:

“Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para...”

De acuerdo con Mario Becerril quien en su libro⁶ cita a Roberto Álvarez (“La función de fiscalización”. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Marzo, 1980) ***“las facultades de comprobación en forma inmediata persiguen la creación de sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que situaciones gravosas derivadas del incumplimiento; y en forma mediata busca alentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.”***

Entonces podemos decir que las facultades de comprobación tienen como principal objetivo la creación de una sensación de riesgo en los contribuyentes, para que a raíz de ello el contribuyente busque el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales, pues gracias a dichas facultades la autoridad tiene el poder de verificar que las obligaciones fiscales a cargo del

⁵ Margáin Manautou, Emilio. *Facultades de Comprobación Fiscal*. 5ta edición. México. Porrúa. 2016. Pág. 1

⁶ Becerril Hernández, Mario. *Facultades de comprobación, procedimiento administrativo en materia aduanera y medios de impugnación*. 3ra Ed. Tax Editores Unidos. México. 2013 pág. 15

contribuyente, fueron satisfechas de forma correcta y según lo marcan las leyes, pues de lo contrario la autoridad puede determinar sanciones como consecuencia del incumplimiento o del mal cumplimiento de dichas obligaciones, teniendo como consecuencia la determinación de un crédito fiscal.

Es importante recalcar que la autoridad no tiene la obligación de llevar a cabo sus facultades de comprobación con todos los contribuyentes del país, pues sería una carga excesiva y un trabajo casi imposible de cumplir.

A través del estudio del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación los expertos en la materia señalan que las facultades de comprobación se dividen en dos rubros para su estudio siendo: **Verificación y Auditoría**.

Las facultades de comprobación por medio de una verificación únicamente se puede llevar a cabo a través de una visita domiciliaria debido a que se trata de una revisión física mediante la cual la autoridad se cerciora de que los contribuyentes están cumpliendo con lo señalado en las disposiciones fiscales, tales como la expedición de comprobantes fiscales, que los envases o recipientes de bebidas alcohólicas cuenten con marbete, que cuenten con documentos que acrediten la legal posesión de mercancías, entre otras⁷; mientras que las facultades de comprobación por medio de una auditoría se pueden llevar a cabo a través de visita domiciliaria, revisión de gabinete, revisión de dictamen o revisión electrónica, ya que, el objetivo de esta es la revisión de la contabilidad del contribuyente, todo esto se encuentra plasmado y tiene su sustento en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación el cual señala lo siguiente:

A. Verificación:

- a. Visita domiciliaria - Fracción V.

B. Auditoría:

- a. Visita domiciliaria - Fracción III.
- b. Revisión de gabinete - Fracción II.

⁷ Artículo 42 fracción V del CFF

- c. Revisión de dictamen - Fracción IV.
- d. Revisión electrónica - Fracción IX.

Siendo el Servicio de Administración Tributaria (SAT) la autoridad competente para llevar a cabo el procedimiento de fiscalización pues el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (RISAT) faculta a esta dependencia para llevar a cabo las facultades de comprobación y la determinación de los créditos fiscales como lo señala en los artículos 11, 16, 19, 22, 24, 25, 28 y 30 del referido ordenamiento.

La autoridad fiscal puede detectar a las Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS) y a las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS), en su mayoría, gracias a sus facultades de comprobación, principalmente en su modalidad de auditoría, pues sólo a través de ellas puede conocer a ciencia cierta el estado actual de una empresa. Dichas facultades ya han sido mencionadas en párrafos anteriores, siendo distintas entre ellas por las siguientes razones:

- I. **Visita domiciliaria.** Es una revisión física de la contabilidad en el domicilio fiscal del contribuyente, siendo esta la más recurrente y considerada por muchos doctrinarios como la facultad de comprobación más eficiente.
- II. **Revisión de gabinete.** Esta consiste en una revisión de la contabilidad de los contribuyentes en las oficinas de la propia autoridad, es decir, la autoridad requiere al contribuyente para que esté, en un lapso establecido, presente la documentación solicitada en las oficinas de la autoridad.
- III. **Revisión de dictamen.** Esta facultad está pensada para los contribuyentes que decidieron dictaminar sus estados financieros por un Contador Público Registrado, por lo que la autoridad debe revisar el dictamen elaborado antes de intentar cualquier otra acción o ejercicio de otra facultad de comprobación.
- IV. **Revisión electrónica.** Por último, en esta modalidad la autoridad revisa, en su base de datos, toda la información contable del contribuyente y en

caso de encontrar irregularidades, las notifica al contribuyente, teniendo la particularidad que el contribuyente no sabe del inicio de las facultades de comprobación hasta que la autoridad notifica las deficiencias encontradas y mediante las cuales pretende determinar un crédito fiscal.

Debido a lo anterior es que analizaremos cada una de las modalidades de la auditoría fiscal para tener un panorama más amplio del actuar de la autoridad fiscal y como es qué a través del ejercicio de estas, la autoridad puede detectar la facturación de operaciones simuladas

1.1 Visita Domiciliaria.

La visita domiciliaria es, para muchos especialistas del derecho fiscal, la mejor forma de comprobar que los contribuyentes realizaron una correcta determinación de cada una de las contribuciones a su cargo, teniendo su sustento jurídico en el artículo 16 Constitucional, undécimo y décimo sexto párrafo.⁸ Siendo este artículo el que nos habla de los actos de molestia, que a la letra dice:

“Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...”

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, a solicitud del Ministerio Público, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia...

⁸ Margáin Manautou, Emilio, *Op. cit.*, pág. 14

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos...”⁹

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 38, atendiendo a lo que señala el artículo 16 de la Constitución, plantea los requisitos que deben cumplir todos los actos administrativos que tengan que ser notificados, mismo que a la letra plantea lo siguiente:

“Artículo 38. *Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:*

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

(REFORMADO, D.O.F. 9 DE DICIEMBRE DE 2013)

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

(ADICIONADA, D.O.F. 28 DE JUNIO DE 2006)

III. Señalar lugar y fecha de emisión.

IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

(REFORMADA, D.O.F. 9 DE DICIEMBRE DE 2019)

⁹ "Artículo 16 - Orden Jurídico Nacional." <http://www.ordenjuridico.gob.mx/Constitucion/articulos/16.pdf>. Fecha de acceso 9 mar. 2020 a las 20:07 horas.

V. Ostentar la firma del funcionario competente. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

(ADICIONADA, D.O.F. 9 DE DICIEMBRE DE 2019)

VI. Señalar el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.”¹⁰

De igual forma, el artículo 38 permite a los funcionarios públicos, firmar los documentos impresos mediante un sello conocido como código QR, que libera los caracteres de su firma electrónica avanzada, otorgando el mismo valor que una firma autógrafa a dicho sello, aunque en la práctica, los funcionarios firman tanto con su firma autógrafa como con su firma electrónica avanzada. Posteriormente, el artículo en comento continúa dando sustento a la veracidad de la firma electrónica avanzada pues en el último párrafo del artículo refiere que dicha firma es verificable mediante los medios electrónicos pertinentes.¹¹

“En caso de resoluciones administrativas que consten en documentos impresos, el funcionario competente podrá expresar su voluntad para emitir la resolución plasmando en el documento impreso

¹⁰ "Código Fiscal de la Federación - Orden Jurídico Nacional." 18 nov. 2015, <http://www.ordenjuridico.gob.mx/Documentos/Federal/pdf/wo56.pdf>. Fecha de acceso 3 abr. 2020 a las 20:08 horas.

¹¹ Existe una ley que se encarga de dar sustento jurídico a la Firma Electrónica Avanzada, que hoy en día es conocida como e.firma, dicho ordenamiento fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de enero de 2012 con el nombre de Ley de Firma Electrónica Avanzada, misma que en su artículo 2 fracción XIII define a la Firma Electrónica Avanzada como: “el conjunto de datos y caracteres que permite la identificación del firmante, que ha sido creada por medios electrónicos bajo su exclusivo control, de manera que está vinculada únicamente al mismo y a los datos a los que se refiere, lo que permite que sea detectable cualquier modificación ulterior de éstos, la cual produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa”

un sello expresado en caracteres, generado mediante el uso de su firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución.

Asimismo, la integridad y autoría del documento impreso que contenga la impresión del sello resultado de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor.”¹²

En este sentido, tratándose de una visita domiciliaria es necesario que el acto administrativo¹³ también cumpla con los requisitos que marca el artículo 43 del Código Fiscal de la Federación, que establece lo siguiente:

“Artículo 43.- *En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este Código, se deberá indicar:*

I. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.

II. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.

III. Tratándose de las visitas domiciliarias a que se refiere el artículo 44 de este Código, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado excepto cuando se trate de órdenes

¹² "Código Fiscal de la Federación - Orden Jurídico Nacional." 18 nov. 2015, <http://www.ordenjuridico.gob.mx/Documentos/Federal/pdf/wo56.pdf>. Fecha de acceso 3 abr. 2020 a las 20:11 horas

¹³ La Orden de Visita

de verificación en materia de comercio exterior y se ignore el nombre del mismo. En estos supuestos, deberán señalarse los datos que permitan su identificación, los cuales podrán ser obtenidos, al momento de efectuarse la visita domiciliaria, por el personal actuante en la visita de que se trate”

Del estudio de estos artículos podemos determinar que es esencial que los actos administrativos consistentes en las órdenes de visita cumplan con todos los requisitos señalados anteriormente en el Código Fiscal de la Federación. Pues estos artículos tienen como objetivo dar cumplimiento al artículo 16 Constitucional, ya que de esta forma se salvaguarda el derecho humano al debido proceso, y en caso de faltar alguno de los requisitos mencionados la orden de visita carecería de validez y puede ser impugnada.

Posteriormente una vez que la orden de visita cumple con todos los requisitos señalados en los ordenamientos anteriores es posible empezar con la auditoría en su modalidad de visita domiciliaria, siempre apegándose a los puntos que establecen los artículos 44, 45 y 46 del Código Fiscal de la Federación, así mismo la autoridad debe apegarse a las formalidades establecidas en los artículos 12 y 13 del mismo ordenamiento.

Antes de continuar es importante hacer la aclaración acerca de lo que marcan los artículos 12 y 13 del Código Fiscal de la Federación pues los mismos son de carácter general y deben de ser aplicados para todo tipo de diligencia que se pretendan realizar. Por lo que empezando con el artículo 12 nos marca los días que deben considerarse hábiles para llevar a cabo la notificación de todo acto administrativo entendiendo como día inhábil los sábados, domingos y días festivos, así como los días que se marquen como vacaciones administrativas, teniendo el mismo artículo como sustento para que la autoridad pueda habilitar los días inhábiles para la ejecución de sus competencias.

Por otra parte el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación complementa al artículo 12, pues él mismo señala los horarios hábiles para que la autoridad realice las diligencias que estime necesarias comprendiendo este

horario entre 7:30 a 18:00 horas, pudiendo iniciar la diligencia en hora hábil y terminarla fuera del horario previsto sin que esto afecte su validez, también al igual que en el artículo anteriormente expuesto, la autoridad puede habilitar horas inhábiles para llevar a cabo sus facultades de ser necesario.

En este sentido tenemos que las facultades de comprobación inician con la expedición de la orden de visita, misma que se llevará a cabo en el domicilio señalado, pero si al presentarse el o los visitantes, el visitado o su representante no estuvieran presentes para llevar a cabo la diligencia, se dejará citatorio con la persona que se encuentre en el lugar de la visita, para que el visitado o su representante acudan a la hora determinada el día siguiente y puedan recibir la orden de visita. Aunque si los mismos no estuvieran presentes a la hora fijada en el domicilio determinado para llevar a cabo la Auditoría, se hará el desahogo de la diligencia con quien se estuviera presente en el lugar a la hora señalada en el citatorio.¹⁴

Cabe mencionar que el lugar señalado en la orden de visita y al cual acuden los visitantes para el desahogo de esta siempre es el domicilio fiscal que el contribuyente señaló como tal ante el SAT, ya que este debe cumplir con lo señalado en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación según se trate de una persona física o moral, este tema será abordado a con más detalle en un capítulo posterior.

Asimismo, el artículo 44 del Código Fiscal contempla la posibilidad de que el contribuyente, al enterarse del inicio de las facultades de comprobación, por cualquier motivo, busque impedir la realización de las mismas al presentar un cambio de domicilio, por ello es posible que la autoridad al enterarse de dicha situación, verifique si el cambio se presentó ante el Registro Federal de Contribuyente (RFC) conforme a lo dispuesto en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación y de esta forma lleve a cabo la diligencia en ambos domicilios, tanto en el señalado en el cambio de domicilio, así como, en el domicilio fiscal

¹⁴ Artículo 44 fracciones I y II del CFF

donde se dejó el citatorio y el cual consta en la orden de visita, aun sin que el nuevo domicilio figure dentro de dicha orden haciéndolo constar en las actas parciales que a efecto se levanten. Es importante señalar que en caso de que el domicilio anterior figure en alguno de los supuestos del artículo 10 del Código Fiscal, el desahogo de la diligencia se llevará a cabo en este domicilio.

El mismo artículo 44 del Código Fiscal de la Federación también nos hace mención de que, si existiera la posibilidad de que el visitado busque de alguna forma ausentarse o llevar a cabo maniobras para impedir el correcto desahogo de la orden de visita, la autoridad podrá proceder al aseguramiento de la contabilidad, para de esta forma garantizar el correcto cumplimiento de sus facultades de comprobación.

Al haber cumplido con las formalidades ya señaladas, los visitadores deberán identificarse ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriendo para que designe a dos testigos y en el caso de negarse a nombrarlos, estos testigos serán designados por el visitador haciendo constar dicha situación en el **acta parcial de inicio** que se levante. Dichos testigos pueden ser sustituidos en cualquier momento por no comparecer al lugar donde se lleve a cabo la visita, por ausentarse o por manifestar que no quieren seguir siendo testigos.¹⁵

Posteriormente los visitadores podrán requerir al visitado toda los documentos, físicos o electrónicos que contengan la contabilidad del visitado, para poder acreditar el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales, otorgando una copia previo cotejo con los originales, siendo que en ningún caso las autoridades podrán llevarse la contabilidad original del visitado, mismo requerimiento que debe ser atendido por el visitado de manera inmediata por ser documentos que debe de tener en su poder en todo momento.¹⁶

¹⁵ Artículo 44 fracción III. CFF.

¹⁶ Artículo 45 CFF.

Si se suscita el caso de que el visitado no entrega toda la documentación requerida por los visitadores en el momento en el que le es requerida se le otorgará al visitado un plazo de 6 días contados a partir del día siguiente al requerimiento¹⁷, para que atienda a la solicitud pues son documentos que deben tener a su resguardo en todo momento, y en caso de no atender a la solicitud de los documentos puede ser acreedor a una sanción como la imposición de una multa según lo establece el artículo 85 fracción I en relación con el artículo 86 fracción I del Código Fiscal de la Federación.¹⁸

El desahogo de la Visita se llevará a cabo según lo marcado en el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, es importante señalar que en cada actuación que lleve a cabo la autoridad fiscal para dar cumplimiento con la orden de visita, deberá elaborar un **acta parcial** de cada una de las diligencias que se efectúen, donde se hará constar los hechos u omisiones que se conocieran de parte de los visitados, así como de terceros, haciendo dichas actas pruebas de que existen tales hechos u omisiones para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado.¹⁹

Continuando con el artículo 46, fracción IV, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación, si la autoridad detecta omisiones o irregularidades que devengan en obligaciones fiscales con motivo de la visita domiciliaria, entonces harán constar todos los hechos u omisiones conocidos en la **última acta parcial**, otorgando al contribuyente 20 días para poder presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones que la autoridad conoció con motivo del ejercicio de sus facultades, así pues, en el caso de que la autoridad revise más de un ejercicio o fracción de éste, el visitado podrá solicitar un plazo extra de 15 días para presentar los documentos que considere pertinentes para desvirtuar los hechos u omisiones que la autoridad detectó. Una vez cumplido el plazo citado, la autoridad deberá levantar un **Acta Final** que contenga los hechos u omisiones que detectó, así como todas las

¹⁷ Artículo 53, inciso b) CFF

¹⁸ Artículo 53 CFF

¹⁹ Artículo 46 fracción I, párrafo segundo CFF.

pruebas aportadas por el visitado para desvirtuar tales hechos u omisiones y en su caso, determinar el crédito fiscal correspondiente.

El término que debe transcurrir entre la última acta parcial y el acta final debe atender a lo señalado en los artículos 12, 46, fracción IV, párrafo segundo, y 46-A último párrafo del Código Fiscal de la Federación, pues de no respetar dichos términos la orden y las actuaciones quedaran sin efectos.

Cabe hacer mención de que anteriormente la Resolución Miscelánea Fiscal en su regla 2.12.9. establecía que antes del levantamiento de la última acta parcial, o del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, siempre y cuando existan elementos suficientes para determinar una irregularidad o situación fiscal al contribuyente, las autoridades fiscales deberán notificar un requerimiento al contribuyente o a su representante legal y, tratándose de personas morales, también a sus órganos de dirección a través del representante legal de la sociedad, en el que solicitan su presencia en las oficinas de la autoridad revisora para darles a conocer los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento de fiscalización. Pero en el caso de que el contribuyente, su representante o el órgano directivo, no acudiera a la diligencia, la autoridad podrá continuar con el ejercicio del procedimiento de fiscalización, haciendo constar la negativa en la última acta parcial o en el oficio de observaciones.²⁰

Ante tal ordenamiento existe un criterio del Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, que expresa lo siguiente:

“FACULTADES DE COMPROBACIÓN. LA INOBSERVANCIA DE LA OBLIGACIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 42, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PREVIO A LA EMISIÓN DEL ACTA FINAL O DEL OFICIO DE OBSERVACIONES RELATIVO, CONSTITUYE UNA VIOLACIÓN AL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN QUE TRASCIENDE A LA RESOLUCIÓN

²⁰ En la RMF para 2021 esta regla fue retirada y por lo tanto ya no tiene vigencia ni es aplicable.

DETERMINANTE DEL CRÉDITO FISCAL Y AFECTA LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2015).

La obligación establecida en el precepto citado, como regla general para el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, de informar al contribuyente, a su representante legal y, tratándose de personas morales, también a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se conozcan en su desarrollo, debe cumplirse de conformidad con la regla 2.12.9. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, esto es, previo a la emisión del acta final o del oficio de observaciones. Por tanto, su inobservancia constituye una violación al procedimiento de fiscalización que trasciende a la resolución determinante del crédito fiscal y afecta los derechos del contribuyente, pues implica, en sí misma, la violación a los derechos humanos al debido proceso, a la seguridad y a la certeza jurídicas, toda vez que se priva a aquél de la potestad de autocorregir su situación fiscal o realizar un acuerdo conclusivo, con la posibilidad de alcanzar multas inferiores, en términos del artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.”²¹

Para terminar podemos concluir que la autoridad fiscal al llevar a cabo un procedimiento de fiscalización, refiriéndonos en una auditoría en su modalidad de visita domiciliaria, debe expedir una orden de visita que contenga con todas las formalidades que los diversos ordenamientos antes expuestos señalan; debe llevarse a cabo la diligencia en el domicilio señalado en la orden pudiendo los visitadores acudir al domicilio tantas veces como lo consideren pertinente, asegurándose de que cada diligencia que realicen conste en un **acta parcial**, por lo cual tendrán que cuidar con el cumplimiento de todas las formalidades descritas. Posteriormente deberán expedir una **última acta parcial** y conceder

²¹ Época: Décima. Registro 2018949. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tipo: Tesis Aislada. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 62, enero de 2019, Tomo IV. Materia Administrativa. Tesis:l.10o.A.88 A (10a.). Página: 2465.

al visitado un periodo probatorio de 20 días, respetando así su derecho de audiencia, para terminar, levantarán un **acta final** que contendrá todas los hechos y omisiones que la autoridad detecte, así como las pruebas que presentó el visitado para desvirtuar tales hechos, determinando en el mismo documento la existencia del crédito fiscal correspondiente, de ser el caso, y terminando así con el procedimiento de fiscalización y sus facultades de comprobación.

Período para su conclusión.

El plazo que tiene la autoridad para concluir con la visita domiciliaria o de notificar el acta final, según lo dispuesto en el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación es de doce meses contado a partir de que se le notifique al contribuyente el inicio de sus facultades de comprobación, es decir, desde que emita el **Acta Parcial de Inicio**. De igual forma el mismo artículo contempla algunos supuestos por los cuales el tiempo que tiene la autoridad para terminar con la visita domiciliaria se puede suspender, entre los casos más recurrentes se encuentran los siguientes:

- I. **Huelga:** Suspende el término a partir de que la empresa suspende sus trabajos y hasta que termine la huelga.
- II. **Fallecimiento del Contribuyente:** Suspenderá el término hasta en tanto se nombre representante legal de la sucesión
- III. **Desocupe el domicilio:** Cuando el Contribuyente desocupe su domicilio sin dar aviso o cuando presentando el aviso, no se le localice en el señalado, suspenderá el plazo en tanto se localiza.
- IV. **No atiende el requerimiento de documentos:** Cuando el contribuyente no atiende el requerimiento de documentos, informes o datos solicitados por las autoridades fiscales, desde el momento en el que termine el plazo otorgado para su entrega y hasta que efectúe el requerimiento, sin que el periodo de suspensión exceda de los 6 meses. Asimismo, una vez que atiende el requerimiento, si la autoridad vuelve a requerir documentación y el contribuyente de nueva cuenta no atiende el requerimiento, se volverá a suspender el periodo para que la autoridad

termine con sus facultades de comprobación, aplicando la misma regla con cada requerimiento que no sea atendido, pero con la limitante de que la suma de los períodos de suspensión no podrá, en ningún caso, superar el periodo de un año.

- V. Reposición del procedimiento:** Si se detecta que las actuaciones no se apegaban a la legalidad o pudieran afectar la validez del resultado de las facultades de comprobación, la autoridad fiscal por única vez puede ordenar la reposición del procedimiento, pudiendo suspender el término para terminar con la misma hasta por un periodo de 2 meses.
- VI. Caso fortuito o fuerza mayor:** Cuando las actuaciones se vean impedidas por causa de fuerza mayor o caso fortuito hasta que el mismo desaparezca, pero debe estar publicado en el Diario Oficial de la Federación.
- VII. Medios de defensa:** si el Contribuyente ejerce algún medio de defensa dentro del plazo para concluir con sus facultades de comprobación, dicho plazo se suspenderá desde la fecha en se interponga dicho medio de defensa y hasta que se dicte sentencia definitiva.²²

En conclusión, la autoridad inicia la auditoria en su modalidad de Visita Domiciliaria con un **Acta Parcial de Inicio**, donde hará constar, además de lo señalado en las disposiciones aplicables, todos los hechos u omisiones que detecte, pudiendo emitir **Actas Parciales** en caso de requerir más información, mismas que contendrán también los hechos y omisiones detectados. Posteriormente emitirá una **Última Acta Parcial**, la cual contendrá toda la información recolectada, así como los hechos y omisiones que devengan en obligaciones fiscales, con el ejercicio de sus facultades de comprobación, otorgando al contribuyente un plazo de 20 días para desvirtuar las manifestaciones contenidas con el acta o para regular su situación fiscal, por último, cumplido el plazo de 20 días y en caso de que el contribuyente no logre

²² Artículo 46-A del CFF.

desvirtuar las omisiones detectadas ni regularice su situación fiscal, la autoridad emitirá un **Acta Final**, la cual contendrá todos los hechos y omisiones detectadas, así como la determinación del crédito fiscal correspondiente. Puntualizando que entre el Acta Parcial de Inicio y el Acta Final no debe transcurrir más de **doce meses**, salvo los casos de excepción.

1.2. Revisión de Gabinete.

La Revisión de Gabinete también conocida como revisión de escritorio tiene su sustento en el artículo 42 fracción II del Código Fiscal de la Federación, al igual que la Visita Domiciliaria, tiene su origen con una orden, pero en dicha orden se especifica que la autoridad hará el requerimiento al contribuyente para que esté comparezca ante la autoridad y entregué toda la documentación que le fue requerida.

Para algunos expertos es la forma más sencilla de llevar a cabo sus facultades de comprobación, debido a que la autoridad adquiere toda la documentación contable del contribuyente en sus oficinas, pudiendo analizarla de una manera más detallada, asimismo puede realizar compulsas, es decir, solicitar documentación o información a terceros sobre las operaciones que hubieran sostenido con el contribuyente supuesto a revisión, sin que esto implique que la autoridad inicie facultades con los terceros a los que se les haya solicitado la información contable.

La **orden de requerimiento de información o documentación contable** debe cumplir con todos los requisitos que marca el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, para de esta forma salvaguardar el derecho del contribuyente al debido proceso²³ y a diferencia de la visita domiciliaria, no hay un artículo dentro del Código Fiscal de la Federación que determine requisitos adicionales a los establecidos en su artículo 38, asimismo el procedimiento para llevar a cabo la revisión de gabinete debe de apegarse al señalado en el artículo

²³ Artículo 16 Constitucional

48 del Código Fiscal de la Federación con el fin de salvaguardar en todo momento la validez del acto administrativo.

Una vez girada la orden se debe notificar al contribuyente siguiendo lo determinado por el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, para que éste comparezca en el lugar señalado por la autoridad con la documentación que le fue requerida dentro del plazo otorgado en la orden.²⁴

Es importante conocer que lo que establece el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación ya que, todos los actos administrativos que deban notificarse deben apegarse a las reglas que este artículo establece, para no afectar su validez. A la letra el artículo señala lo siguiente:

“Artículo 134.- Las notificaciones de los actos administrativos se harán:

I. Por buzón tributario, personalmente o por correo certificado, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

La notificación electrónica de documentos digitales se realizará en el buzón tributario conforme las reglas de carácter general que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria. La facultad mencionada podrá también ser ejercida por los organismos fiscales autónomos.

El acuse de recibo consistirá en el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario al abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

Las notificaciones electrónicas, se tendrán por realizadas cuando se genere el acuse de recibo electrónico en el que conste la fecha y hora en que el contribuyente se autenticó para abrir el documento a notificar.

Previo a la realización de la notificación electrónica, al contribuyente le será enviado un aviso mediante el mecanismo

²⁴ Artículo 48 fracciones I y II del CFF

designado por éste en términos del tercer párrafo del artículo 17-K de este Código.

Los contribuyentes contarán con tres días para abrir los documentos digitales pendientes de notificar. Dicho plazo se contará a partir del día siguiente a aquél en que le sea enviado el aviso al que se refiere el párrafo anterior.

En caso de que el contribuyente no abra el documento digital en el plazo señalado, la notificación electrónica se tendrá por realizada al cuarto día, contado a partir del día siguiente a aquél en que le fue enviado el referido aviso.

La clave de seguridad será personal, intransferible y de uso confidencial, por lo que el contribuyente será responsable del uso que dé a la misma para abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

El acuse de recibo también podrá consistir en el documento digital con firma electrónica avanzada que genere el destinatario de documento remitido al autenticarse en el medio por el cual le haya sido enviado el citado documento.

Las notificaciones electrónicas estarán disponibles en el portal de Internet establecido al efecto por las autoridades fiscales y podrán imprimirse para el interesado, dicha impresión contendrá un sello digital que lo autentifique.

Las notificaciones en el buzón tributario serán emitidas anexando el sello digital correspondiente, conforme a lo señalado en los artículos 17-D y 38, fracción V de este Código...”

Es importante señalar que a diferencia de la visita domiciliaria, como se señala en el artículo 44 fracción II del Código Fiscal de la Federación, para llevar a cabo la notificación de la orden para dar inicio con la revisión de gabinete, no se especifica textualmente en el Código Fiscal que en caso de no encontrarse el contribuyente al momento de realizarse la notificación de la orden debe

dejarse citatorio, por lo que podemos remitirnos al artículo 36, segundo párrafo de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo (LFPA), la cual establece lo siguiente:

“Artículo 36.- ...

Las notificaciones personales, se entenderán con la persona que deba ser notificada o su representante legal; a falta de ambos, el notificador dejará citatorio con cualquier persona que se encuentre en el domicilio, para que el interesado espere a una hora fija del día hábil siguiente. Si el domicilio se encontrare cerrado, el citatorio se dejará con el vecino más inmediato.”

Por tal motivo, la notificación de la orden que solicite la documentación contable del contribuyente que se realice de manera personal deberá ser notificada en su domicilio y, en caso de no encontrarse la persona buscada o su representante legal, dejarán citatorio para llevar la notificación el siguiente día en una hora hábil, pero si el contribuyente no atiende a la citación previa el notificador puede dejar la notificación con quien se encuentre en el domicilio sin que por ello afecte su validez.

Continuando con el análisis del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, sus demás fracciones señalan lo siguiente:

“Artículo 134.- ...

II. Por correo ordinario o por telegrama, cuando se trate de actos distintos de los señalados en la fracción anterior.

III. Por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse no sea localizable en el domicilio que haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código y en los demás casos que señalen las Leyes fiscales y este Código.

IV. Por edictos, en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión.

V. (DEROGADA, D.O.F. 9 DE DICIEMBRE DE 2019).

Cuando se trate de notificaciones o actos que deban surtir efectos en el extranjero, se podrán efectuar por las autoridades fiscales a través de los medios señalados en las fracciones I, II o IV de este artículo o por mensajería con acuse de recibo, transmisión facsimilar con acuse de recibo por la misma vía, o por los medios establecidos de conformidad con lo dispuesto en los tratados o acuerdos internacionales suscritos por México.

El Servicio de Administración Tributaria podrá habilitar a terceros para que realicen las notificaciones previstas en la fracción I de este artículo, cumpliendo con las formalidades previstas en este Código y conforme a las reglas generales que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria.”

En teoría, la persona hacia quien vaya dirigida la orden debe encontrarse en el domicilio fiscal pues es donde lleva a cabo sus actividades económicas o se lleva a cabo la administración de sus negocios²⁵, pero puede darse el caso que los contribuyentes no se encuentren en el domicilio y después de varias diligencias la autoridad determina que su situación es de “*no localizable*” puede proceder a notificar por medio de estrados, por lo que puede empezar de igual forma sus facultades de comprobación sin afectar la validez de sus actos. A pesar de lo anteriormente expuesto, se han implementado otro tipo de medidas o sanciones para que los contribuyentes aparezcan y se pueda llevar un procedimiento más adecuado, como lo son la cancelación del Certificado de Sello Digital (CSD) para la expedición de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) como lo establece el artículo 17-H y 17-H Bis, o por medio del aseguramiento precautorio.

²⁵ Artículo 10 CFF.

Una vez hecha la notificación de la orden el artículo 48 fracción II del Código Fiscal de la Federación nos establece que la autoridad indicará el plazo que posee el contribuyente para dar contestación a la solicitud de la información que le fue requerida. Dicho plazo es determinado por el artículo 53 del citado ordenamiento en su inciso c) el cual ordena que la persona que fue requerida tiene un término de 15 días para presentar y dar contestación a la solicitud de documentación, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación. Aunque puede darse el caso de que la autoridad amplie el plazo que se especifica en el último párrafo del citado artículo por diez días más, cuando la documentación solicitada sea de difícil obtención.

Al momento de realizar la contestación de la orden, el contribuyente debe proporcionar los libros, informes o documentos que le son requeridos y a raíz de estos informes la autoridad puede llevar a cabo compulsas para solicitar de terceros la información necesaria para cerciorarse que la documentación proporcionada por el contribuyente es verídica, además para obtener un panorama más amplio acerca de la situación del contribuyente.²⁶

Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán **Oficio de Observaciones**, en el cual se hará constar de forma circunstanciada los hechos y omisiones que se hubiesen conocido y entrañen el incumplimiento de las disposiciones fiscales, o en el caso contrario cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente mediante un **Oficio Sin Observaciones** la conclusión de la revisión de gabinete y por lo tanto de los documentos presentados, apegándose la autoridad a lo dispuesto en el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, llevando a cabo la notificación en el mismo domicilio donde se notificó la **orden de requerimiento de información o documentación contable**.²⁷

²⁶ Artículos 42 fracción II y 48 del CFF.

²⁷ Artículo 48 fracción IV y V del CFF

Posteriormente, en el caso de que la autoridad emita el **oficio de observaciones** y una vez notificado este, otorgará al contribuyente un período de 20 días contados a partir del día siguiente en que surta efectos la notificación del **oficio de observaciones** para que presente los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones conocidos como consecuencia del procedimiento de fiscalización, o podrán optar por corregir su situación fiscal. En el supuesto caso de que la autoridad haya llevado a cabo, en una sola orden, la revisión de más de un ejercicio o, además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, el contribuyente puesto a revisión podrá solicitar un plazo de 10 días más para presentar la excepciones que considere necesarias para desvirtuar el contenido del Oficio de Observaciones. Así mismo, se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta la documentación que los desvirtúe.²⁸

Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al **Oficio de Observaciones** o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados, la autoridad procederá a emitir el **Oficio Determinante del Crédito Fiscal**, una vez concluido el período de 20 días posteriores a la notificación del **Oficio de Observaciones**, donde determinará las contribuciones o aprovechamientos omitidos, la cual notificará al contribuyente como ya se ha señalado, dando por terminado el ejercicio de sus facultades de comprobación o el procedimiento de fiscalización.²⁹

Cabe hacer una mención especial al hecho de que el contribuyente no dé contestación al requerimiento de información o cambie de domicilio fiscal sin presentar aviso, o presentándose no se localice en el nuevo domicilio señalado; pues es una de las situaciones que se da en la práctica con mayor frecuencia, por lo que para estas situaciones la autoridad puede imponer sanciones, como por ejemplo multas, aunque en la práctica resulta más efectivo realizar el

²⁸ Artículo 48 fracción VI

²⁹ Artículo 48 fracción IX

procedimiento para la cancelación del Certificado de Sello Digital o CSD pues sin éste la empresa ya no puede llevar a cabo sus operaciones debido a que no puede emitir facturas hasta que subsane las faltas que tuvo ante el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) para que le sea devuelto su sello.

Período de conclusión.

El artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación señala que la autoridad tiene un período de doce meses para la conclusión de sus facultades de comprobación en la modalidad de una Revisión de Gabinete tomando en cuenta que esta inicia con el **oficio que ordena la solicitud o presentación de documentos e información en las instalaciones de la autoridad** y concluye con el **Oficio de Observaciones**, siendo aplicables las mismas reglas de suspensión del término las señaladas anteriormente para una Visita Domiciliaria, contenidas en el artículo 46-A del ordenamiento en cita.

Aunado a lo anterior, cabe hacer mención a lo señalado en el artículo **42, quinto y último párrafo del Código Fiscal de la Federación**, el cual ordena que cuando la autoridad lleve a cabo el desarrollo de sus facultades de comprobación en su modalidad de Auditoria mediante una Visita Domiciliaria, Revisión de Gabinete o Revisión Electrónica, y esta detecte hechos u omisiones que puedan entrañar un incumplimiento en el pago de contribuciones, deberán informar por medio de buzón tributario al contribuyente, a su representante legal, y en el caso de las personas morales a sus órganos de dirección, en un plazo de al menos 10 días hábiles previos al del levantamiento de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución definitiva, el derecho que tienen para acudir a las oficinas que estén llevando a cabo el procedimiento de que se trate, para conocer los hechos y omisiones que hayan detectado.

Esta disposición señala que es obligación de la autoridad citar al contribuyente puesto a revisión, en sus oficinas, para hacer de su conocimiento los hechos y omisiones detectados, así como el derecho que le asiste para que acuda a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) para ser asistidos al momento de presentarse a dicha cita en las oficinas de la

autoridad, sin embargo, el contribuyente puede optar por no asistir a la cita, situación que deberá constar en la **última acta parcial**, el **oficio de observaciones** o la **resolución definitiva**.

Asimismo, dicho artículo 42 en su último párrafo señala que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) establecerá mediante reglas de carácter general, el procedimiento para informar al contribuyente el momento oportuno para acudir a sus oficinas y la forma en que éste puede ejercer su derecho a ser informado. Para lo cual encontramos la regla 2.11.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2021, que señala lo siguiente:

“Información de seguimiento a revisiones

*2.11.9. Para efectos del artículo 42, quinto y último párrafos del CFF, con el propósito de que los contribuyentes puedan optar por corregir su situación fiscal, las autoridades fiscales informarán, el lugar, fecha y hora, a efecto de darles a conocer los hechos u omisiones detectados en el procedimiento de fiscalización, que pudieran implicar incumplimiento en el pago de contribuciones y, en su caso, el derecho que tienen a promover una solicitud de **acuerdo conclusivo**.*

CFF 17-K, 42, 69-C, 134”

Teniendo en consideración la regla antes citada, podemos observar que la autoridad fiscal debe citar al contribuyente para que puedan corregir su situación fiscal y conocer sobre los hechos y omisiones detectados, y por otra parte, dar a conocer al contribuyente la posibilidad de poder optar por la realización de un **Acuerdo Conclusivo**, ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, debiendo remitirnos para tal situación a lo señalado en los artículos 69-C, 69-D, 69-E, 69-F y demás relativos aplicables del Código Fiscal de la Federación, así como el artículo 72 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Tomando en consideración que un **Acuerdo Conclusivo** es un medio alternativo de justicia por el que los contribuyentes sujetos a auditorías fiscales pueden solicitar la intermediación de la Procuraduría de la Defensa del

Contribuyente, a efecto de resolver sus diferencias con el fisco, de manera consensada, evitando así litigios largos y costosos.

1.3. Revisión de Dictamen.

Para comenzar este tema es importante puntualizar lo que es un dictamen, o lo que es que las empresas decidan dictaminar sus estados financieros, para poder continuar con el análisis de esta modalidad en el ejercicio de las facultades de comprobación que tienen las autoridades fiscales según lo marca el artículo 42 fracción IV del Código Fiscal de Federación.

El Colegio de Contadores Públicos de México define el dictamen de estados financieros de la siguiente manera “la emisión del Dictamen de Estados Financieros es una actividad profesional exclusiva del Contador Público Independiente y se considera como la base fundamental para otorgar credibilidad a la información de carácter económico que prepara la administración de las empresas o entidades de los sectores público, privado y social.”³⁰

De igual forma hace mención de que las decisiones que se toman en cuanto a las operaciones económicas que ha de tomar una empresa, se basan en los datos que arrojan los dictámenes financieros pues sólo éstos tienen datos veraces y sumamente precisos.

Los contribuyentes que cumpla con los elementos que a efecto se señalan en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, podrán optar por Dictaminar sus Estados Financieros ante Contador Público Registrado, mismos que consisten en:

- Que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a **\$140'315,940.00. (Ciento Cuarenta Millones Trescientos Quince Mil Novecientos Cuarenta pesos 00/100 M.N.)**

³⁰ "el dictamen de los estados financieros y el dictamen fiscal."

<https://www.ccpm.org.mx/avisos/Dictamen%20Edos.%20Financieros%20y%20Dictamen%20Fiscal.pdf>. Fecha de acceso 15 jul. 2020. a las 11:53 h.

- Que el valor de su activo determinado en los términos de las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, sea superior a **\$110'849,600.00 (Ciento Diez Millones Ochocientos Cuarenta y Nueve Mil Seiscientos pesos 00/100 M.N.)**
- Que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.³¹

Además de cumplir con los puntos anteriores el contribuyente deberá cuidar que el dictamen cumpla con los requisitos señalados en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y con las disposiciones que marque el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, las personas físicas con actividades empresariales y morales que opten por dictaminar sus estados financieros deberán manifestarlo al momento de presentar su declaración sobre el Impuesto Sobre la Renta que corresponda al ejercicio por el cual se ejerza la opción. Debiendo presentar siempre en los términos señalados por las leyes pues de presentarse fuera de término, carecerán de efecto legal.³²

Es importante señalar que la ley no impone la obligación a las empresas de dictaminar sus estados financieros, pero en el caso de realizar el dictamen, la autoridad debe comenzar sus facultades de comprobación revisando el contenido del dictamen, apeguándose a lo establecido en el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación.

A diferencia de una revisión de gabinete o una visita domiciliaria, en la revisión de dictamen se acude con el Contador Público Registrado que llevó a cabo la dictaminación de estados financieros y es a él a quien se le requiere la presentación de toda la documentación utilizada para la elaboración del

³¹ Cantidades actualizadas por resolución miscelánea fiscal DOF 05-01-2022

³² Artículo 32-A, segundo párrafo del CFF

dictamen, tal y como lo señala el artículo 52-A, primer párrafo, fracción I del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

“Artículo 52-A.- Cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen y demás información a que se refiere este artículo y el Reglamento de este Código, estarán a lo siguiente:

I. Primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen lo siguiente:

a) Cualquier información que conforme a este Código y a su Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.

b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público.

c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente...”

Posteriormente el referido artículo menciona que la autoridad cuenta con un período de seis meses para concluir con la revisión del dictamen, contando a partir de que se notifique al contador público sobre el requerimiento de la información. Asimismo, menciona que si la autoridad no hace el requerimiento de información al contribuyente para cerciorarse del contenido del dictamen dentro del plazo establecido, la autoridad no podrá revisar nuevamente el mismo dictamen, salvo que sea por hechos diferentes.

Es importante puntualizar que cuando existe un dictamen la autoridad no puede requerir directamente al contribuyente sobre el ejercicio dictaminado, sin que primero proceda a la revisión del dictamen. Pero si a consideración de la autoridad la información contenida en el dictamen, así como la documentación proporcionada para corroborar los datos contenidos en el mismo, no son suficientes para respaldar la situación fiscal del contribuyente, esta incompleta

o no se entrega en el plazo establecido la autoridad puede comenzar con sus facultades de comprobación en alguna de las modalidades contenidas en el artículo 42 del Código fiscal de la Federación, pudiendo ser a través de una visita domiciliaria o revisión de gabinete, esto con fundamento en el artículo 52-A, fracción II del Código Fiscal de la Federación, misma que expresa lo siguiente:

“Artículo 52-A.- ...

*II. Habiéndose requerido al contador público que haya formulado el dictamen la información y los documentos a que se refiere la fracción anterior, después de haberlos recibido o si éstos **no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente, o si éstos no se presentan dentro de los plazos que establece el artículo 53-A de este Código, o dicha información y documentos son incompletos**, las citadas autoridades podrán, a su juicio, ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación...”*

En el mismo orden de ideas, las autoridades fiscales podrán efectuar compulsas con terceros relacionados con el contribuyente para verificar la veracidad del dictamen y de los documentos proporcionados para tener certeza de sus operaciones, sin que el requerimiento de información o la visita domiciliaria que se efectúe con el contribuyente que dictamine sus estados financieros con el único motivo de conseguir información acerca de la situación fiscal de un tercero, signifique que se han iniciado las facultades de comprobación con el mismo.³³

Lo anterior también tiene su sustento en el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, mismo que establece lo siguiente:

“Artículo 47. *Las autoridades fiscales deberán concluir anticipadamente las visitas en los domicilios fiscales que hayan*

³³ Artículo 52-A fracción III del CFF

ordenado, cuando el visitado opte por dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable cuando a juicio de las autoridades fiscales la información proporcionada en los términos del artículo 52-A de este Código por el contador público que haya dictaminado, no sea suficiente para conocer la situación fiscal del contribuyente, cuando no presente dentro de los plazos que establece el artículo 53-A, la información o documentación solicitada, cuando en el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades, que tengan implicaciones fiscales, ni cuando el dictamen se presente fuera de los plazos previstos en este Código.

En el caso de conclusión anticipada a que se refiere el párrafo anterior se deberá levantar acta en la que se señale la razón de tal hecho.”

No sólo la consideración por parte de la autoridad de que el dictamen no es suficiente para determinar la situación fiscal del contribuyente, así como la no presentación de la documentación en el período indicado, pueden dar por terminada la revisión de Dictamen, sino que también se puede dar el caso de que el contador público registrado:

- Se abstenga de opinar en el dictamen;
- Tenga una opinión negativa; y,
- Determine que existen salvedades que tienen implicaciones fiscales.

Cuando exista cualquiera de estos supuestos, la autoridad, puede dar fin al procedimiento y comenzar sus facultades de comprobación a través de otra vía contenida en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, como podría ser, una Visita Domiciliaria o Revisión de Gabinete.

1.4. Revisión Electrónica.

La revisión electrónica encuentra su sustento legal en el artículo 42 fracción IX del Código Fiscal de la Federación, fracción que fue adicionada el 9 de diciembre de 2013, pues con anterioridad a esta fecha no existían Revisiones

Electrónicas. De igual forma fue adicionado el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, mismo que contiene el procedimiento que la autoridad debe seguir al realizar sus facultades de comprobación por medio de una Revisión Electrónica.

A diferencia de las demás modalidades, en la Revisión Electrónica, la autoridad no solicita ningún tipo de documentación al contribuyente debido a que basa todo su estudio en la información y documentación que obra en su base de datos, en base a ello la autoridad determina los hechos que derivan en omisiones de contribuciones, aprovechamientos o cualquier otra irregularidad, dictando por tal motivo una **resolución provisional** y acompañada (en su caso) con un oficio de preliquidación cuando los hechos determinen la existencia de algún crédito fiscal.³⁴

En la **resolución provisional** se le concederá al contribuyente un plazo de 15 días a partir de la notificación de esta, para que manifieste o que a su derecho convenga, pudiendo aportar pruebas para desvirtuar los hechos contenidos dentro de la **resolución provisional**, o bien, optar por corregir su situación fiscal pagando las contribuciones omitidas. Pero en el caso de que el contribuyente opte por pagar todas las obligaciones fiscales determinadas en la resolución, entonces se le concederá el beneficio de pagar únicamente el 20% de las multas a las que fuera acreedor.³⁵

En el supuesto contrario donde el contribuyente decida aportar pruebas para desvirtuar las aseveraciones contenidas en la **resolución provisional**, la autoridad podrá, en un periodo de 10 días contados a partir del día siguiente en que venza el plazo del contribuyente para aportar pruebas, proceder de la siguiente manera, según lo ordena el artículo 53-B fracción III, del Código Fiscal de la Federación:

³⁴ Artículo 53-B frac I del CFF

³⁵ Artículo 53-B frac II del CFF

- a) Efectuar un segundo requerimiento para que el contribuyente lo atienda en el plazo de 10 días, contados a partir de su notificación.
- b) Solicitar información de un tercero, pero haciendo la notificación de dicho requerimiento al contribuyente dentro del plazo de los 10 días siguientes al requerimiento.

En caso de efectuarse el requerimiento de información a un tercero, este debe entregar la documentación requerida en un plazo de 10 días, una vez entregada, se dará a conocer toda la información proporcionada al contribuyente en un plazo de 10 días, para que posteriormente en un plazo de 10 días manifieste todo lo que a su derecho convenga.³⁶

La autoridad contará con un plazo de 40 días para la emisión y notificación de la **Resolución Definitiva** con base en la información y documentación que le haya sido proporcionada, pero este plazo se puede computar a partir de tres momentos distintos³⁷:

- a) Cuando haya vencido el plazo de los 15 días con los que cuenta el contribuyente para hacer valer sus derechos y entregue documentación para desvirtuar la **resolución provisional**.
- b) Cuando hayan transcurrido los 10 días posteriores al plazo con el que cuenta el contribuyente para desvirtuar la resolución provisional (15 días), haciendo el segundo requerimiento al contribuyente y transcurrido el plazo para que éste de contestación.
- c) Cuando hayan transcurrido los 10 días para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga acerca de la documentación proporcionada por un tercero en el requerimiento que le hubiese hecho la autoridad.

En este mismo orden de ideas, el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, tiene la peculiaridad que las actuaciones, y el cumplimiento a los

³⁶ Artículo 53-B fracc. III, ultimo parrafo del CFF

³⁷ Artículo 53-B fracc. IV, incisos a), b) y c) del CFF

diferentes requerimientos que se efectúen, deberán hacerse, notificarse y presentarse mediante documentos digitales a través del buzón tributario. Situación que diferencia enormemente a este procedimiento de los demás.

Periodo para su conclusión

Es importante señalar que la autoridad cuenta con un plazo máximo de 6 meses para concluir con la Revisión electrónica³⁸, mismo plazo que se empezará a computar a partir de la notificación de la **Resolución Provisional** y hasta que la autoridad emita y notifique la **Resolución Definitiva** en base a la información y documentación con que se cuente en el expediente. Dicho plazo puede verse suspendido dentro de algunos de los términos que señala el artículo 46-A del Código fiscal de la Federación. Asimismo, para su conclusión también hay que observar lo contenido en el artículo 42, quinto y último párrafo del Código Fiscal de la Federación, señalando que lo contenido en este artículo ya ha sido desglosado en el tema de la Revisión de Gabinete.

³⁸ Artículo 53-B, último párrafo del CFF

CAPÍTULO II. Marco Teórico.

Una vez analizado lo que es el procedimiento de fiscalización, debemos esclarecer algunos conceptos que son de suma importancia para poder continuar con el estudio del artículo en comento, de esta forma lograremos tener un panorama más amplio y una idea mejor del contenido y objetivo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, así como de las Operaciones Simuladas.

2.1. El Acto Administrativo.

Es importante señalar que la administración pública puede llevar a efectuar actuaciones de diversas clases, como actos unilaterales y bilaterales, individuales y generales.³⁹

Al hablar de que la administración pública puede llevar a cabo actos bilaterales o contractuales, estamos haciendo referencia a que la autoridad puede celebrar contratos con particulares para que estos lleven a cabo una actividad determinada, como es el caso de una prestación de servicio o la realización de una obra pública. Siendo pues que este tipo de actos son reconocidos por la doctrina como contratos administrativos.⁴⁰

En otro sentido, la autoridad puede emitir actos unilaterales, que son la manifestación unilateral de su voluntad y que, de igual forma, están reconocidos dentro de un determinado ordenamiento que les da validez, por lo que es un ejercicio de su facultad potestativa, así mismo la doctrina nos dice que los actos que emanan unilateralmente de la voluntad de una autoridad, como son las multas, pueden ser individuales o generales.

³⁹ "Acto y procedimiento administrativo - UNAM."

<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4455/9.pdf>. Fecha de acceso 13 nov. 2020 a las 13:24 horas.

⁴⁰ "Acto y procedimiento administrativo - UNAM."

<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4455/9.pdf>. Fecha de acceso 13 nov. 2020 a las 13:29 horas.

Tomando en consideración lo anterior, resulta importante definir lo que es o debe entenderse por Acto administrativo. Por ello es importante señalar que en la doctrina existen diversas acepciones de éste, según el alcance que los distintos doctrinarios pretenden darle al Acto Administrativo, por lo que podemos encontrar definiciones atendiendo a los siguientes criterios:

1. **Orgánico:** también conocido como *subjetivo o formal*, hace referencia a que el acto administrativo únicamente puede ser realizado o emitido por un órgano perteneciente a la administración pública, es decir, un órgano administrativo, por lo que otros órganos como el legislativo o el judicial, están exentos de poder emitir actos administrativos.
2. **Material:** También conocido como objetivo o sustancial, hace referencia a que cualquier organismo público puede emitir actos administrativos atendiendo a la naturaleza administrativa de dicho acto, así pues, dicho razonamiento nos indica que un órgano legislativo puede emitir actos judiciales y administrativos; un órgano judicial puede emitir actos administrativos y legislativos; así como un órgano administrativo puede emitir actos legislativos y judiciales.
3. **En sentido Lato:** en referencia a un gran sector de la doctrina se atiende el concepto de que un acto administrativo es el realizado en ejercicio de la función de administración, al respecto Agustín A. Gordillo señala que: "Acto Administrativo es el dictado en ejercicio de la función administrativa, sin interesar qué órgano lo ejerce"⁴¹
4. **En sentido Estricto:** De forma específica y atendiendo a un sentido más útil es que podemos dejar de lado el sentido amplio de la definición del Acto Administrativo, restringiendo su significado y definiéndolo como la declaración unilateral de voluntad de un órgano de poder público en ejercicio de una función administrativa, con efectos jurídicos directos respecto de casos individuales específicos.⁴²

⁴¹ Gordillo A Agustín, *El Acto Administrativo*. 2a ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1969, p. 40

⁴² "Acto y procedimiento administrativo - UNAM."

<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4455/9.pdf>. Fecha de acceso 25 nov. 2020 a las 13:33 horas.

Además, para robustecer los criterios anteriores podemos citar la definición de Acosta Romero quien define el acto administrativo como “una manifestación unilateral y externa de la voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general.”⁴³ Asimismo, señala que todo acto administrativo contiene los siguientes elementos.

- | | |
|---|--|
| Sujeto (art. 3º, fracc. I LFPA) | <ul style="list-style-type: none"> • Sujeto activo: El órgano administrativo creador del acto. • Sujeto pasivo: A quienes va dirigido el acto administrativo. |
| Manifestación externa de la voluntad (art. 3º, fracc. I LFPA) | <ul style="list-style-type: none"> • Debe ser espontánea y libre. • Dentro de las facultades del órgano no debe ser viciada, por error, dolo, violencia, etcétera. • Debe expresarse en los términos previstos por la ley. • Debe ser posible física y jurídicamente. • Debe ser lícito. • Debe ser realizado dentro de las facultades que le otorga la competencia del órgano administrativo que lo emite (criterio de especialidad). |
| Objeto (art. 3º, fracc. II LFPA) | <ul style="list-style-type: none"> • Directo o inmediato: Creación, transmisión, modificación de derechos y obligaciones dentro de la actividad del órgano administrativo y en la materia en la que tiene competencia. • Indirecto o mediato: Realización del acto del órgano del Estado, cumplir con sus cometidos, ejercer la potestad pública que tiene encomendada. |

⁴³ Acosta Romero Miguel. *Teoría General del Acto Administrativo*. 17º ed. Porrúa. México. 2004. Pág. 843.

Manifestación material objetiva en que se plasmó el acto Forma (art. 3º, administrativo, para el efecto que pueda ser apreciada por fracc. III LFPA) los sujetos pasivos o percibida a través de los sentidos, puede ser escrita, verbal, etcétera.”⁴⁴

Asimismo Serra Rojas habla del acto administrativo de la siguiente manera: “El acto administrativo es un acto jurídico, una declaración de voluntad, deseo, de conocimiento y de juicio, unilateral, externa, concreta y ejecutiva, que constituye una decisión ejecutoria, que emana de un sujeto: la Administración Pública, en el ejercicio de una potestad administrativa, que crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general.”⁴⁵

Es de señalar que ambas definiciones son muy parecidas, por lo que podemos concluir que el acto administrativo constituye la manifestación unilateral de la voluntad que emana de un organismo administrativo debido a su potestad pública, y dicha manifestación tiene la finalidad de crear, reconocer, modificar, transmitir o extinguir una situación jurídica, de manera ejecutoria y no contenciosa, proponiendo satisfacer el interés general.

En el mismo sentido el artículo 3 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, señala como elementos esenciales del Acto Administrativo los siguientes:

“Artículo 3.- *Son elementos y requisitos del acto administrativo:*

- I. Ser expedido por órgano competente, a través de servidor público, y en caso de que dicho órgano fuere colegiado, reúna las formalidades de la ley o decreto para emitirlo;*

⁴⁴ Acosta Romero Miguel. *Op cit.* Pág. 847.

⁴⁵ Serra Rojas Andrés. *“Derecho Administrativo Doctrina, Legislación y Jurisprudencia”*. 8ª ed., Porrúa, México, 1977. Pág. 226

- II. *Tener objeto que pueda ser materia del mismo; determinado o determinable; preciso en cuanto a las circunstancias de tiempo y lugar, y previsto por la ley;*
- III. *Cumplir con la finalidad de interés público regulado por las normas en que se concreta, sin que puedan perseguirse otros fines distintos;*
- IV. *Hacer constar por escrito y con la firma autógrafa de la autoridad que lo expida, salvo en aquellos casos en que la ley autorice otra forma de expedición;*
- V. *Estar fundado y motivado;*
- VI. *(DEROGADA, D.O.F. 24 DE DICIEMBRE DE 1996)*
- VII. *Ser expedido sujetándose a las disposiciones relativas al procedimiento administrativo previstas en esta Ley;*
- VIII. *Ser expedido sin que medie error sobre el objeto, causa o motivo, o sobre el fin del acto;*
- IX. *Ser expedido sin que medie dolo o violencia en su emisión;*
- X. *Mencionar el órgano del cual emana;*
- XI. *(DEROGADA, D.O.F. 24 DE DICIEMBRE DE 1996)*
- XII. *Ser expedido sin que medie error respecto a la referencia específica de identificación del expediente, documentos o nombre completo de las personas;*
- XIII. *Ser expedido señalando lugar y fecha de emisión;*
- XIV. *Tratándose de actos administrativos (sic) deban notificarse deberá hacerse mención de la oficina en que se encuentra y puede ser consultado el expediente respectivo;*
- XV. *Tratándose de actos administrativos recurribles deberá hacerse mención de los recursos que procedan, y*
- XVI. *Ser expedido decidiendo expresamente todos los puntos propuestos por las partes o establecidos por la ley.”*

Por otra parte, en la doctrina se suele mencionar como elementos del acto administrativo los siguiente:

1. **El Sujeto:** Donde se detecta un sujeto activo, papel que es ocupado por el Estado, quien produce el acto con una declaración unilateral de la voluntad; y un sujeto pasivo, siendo este el particular o el gobernado que resiente los efectos del acto administrativo emitido.
2. **El Objeto:** Por el objeto debemos entender como lo que el sujeto activo decide, certifica u opina, por lo que el acto debe ser lícito, cierto, determinado, física y jurídicamente posible, razonable y moral.⁴⁶ En otras palabras, el objeto del acto administrativo es contar con las características citadas para que el mismo no carezca de validez.
3. **La Voluntad:** La voluntad es un tema de debate en cuanto se le debe de considerar como un elemento esencial del acto administrativo, pues para algunos autores no es un elemento sino un presupuesto del acto.

Se debe de entender que la voluntad va dirigida por el sujeto activo; no puede declararse tácitamente, siempre debe de seguir y cumplir con los requisitos previamente establecidos, a efecto de enterar debidamente al sujeto pasivo y pueda cumplir las obligaciones que el acto le impone

Acosta Romero señala que en la reproducción del acto administrativo la voluntad del sujeto activo debe ser espontánea y libre; figurar dentro de las facultades del órgano; no debe estar viciada por error, dolo, violencia u otra causa; y debe expresarse en los términos previstos en la ley.⁴⁷

4. **El Motivo:** Es definido como la causa, pudiendo interpretarse como la apariencia y valoración de los hechos y de las circunstancias en

⁴⁶ "Acto y procedimiento administrativo - UNAM."

<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4455/9.pdf>. Fecha de acceso 3 dic. 2020 a las 19:13 horas.

⁴⁷ "Acto y procedimiento administrativo - UNAM."

<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4455/9.pdf>. Fecha de acceso 3 dic. 2020 19:14 horas.

que se realiza el acto administrativo y que el sujeto activo lleva a cabo para emitir su correspondiente declaración unilateral de la voluntad.⁴⁸

Siendo que diversos doctrinarios, no admiten al motivo como un elemento del acto administrativo.

5. **El Fin:** Es el efecto que el sujeto activo intenta alcanzar con su realización.⁴⁹
6. **La Forma:** Es la manera en cómo se exterioriza el acto administrativo por el sujeto activo, debiendo de adecuarla correctamente a los requisitos señalados por la ley.

De igual forma es importante señalar que los actos administrativos pueden ocasionar diversas situaciones jurídicas, como restringir u otorgar derechos, así como reconocer situaciones de hecho o de derecho. Pero también puede ir dirigido al interior de la administración pública, siempre respetando la facultad potestativa del Estado.

Para concluir y teniendo como base los criterios señalados podemos definir al acto administrativo como una manifestación unilateral de la voluntad de un sujeto activo, en este caso un organismo administrativo del Estado, el cual tiene la finalidad de crear, reconocer, modificar, transmitir o extinguir una situación jurídica, debiendo respetar las formalidades esenciales que la ley señala para su validez y existencia para que de manera ejecutoria lleve a cabo su fin el cual será siempre de interés general y en beneficio de la población; siendo el sujeto pasivo, en este caso los particulares, quienes resienten los efectos de dicha manifestación unilateral de la voluntad.

⁴⁸ "Acto y procedimiento administrativo - UNAM."

<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4455/9.pdf>. Fecha de acceso 3 dic. 2020 a las 19:13 horas.

⁴⁹ "Acto y procedimiento administrativo - UNAM."

<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4455/9.pdf>. Fecha de acceso 3 dic. 2020 a las 19:15 horas

2.2 Ejercicio Fiscal.

Para continuar con el desarrollo del presente trabajo, es importante analizar qué debe entenderse por ejercicio fiscal, pues es el período de tiempo determinado por la legislación fiscal dentro del cual los contribuyentes calculan los impuestos que tienen a su cargo tales como el Impuesto Sobre la Renta (ISR) o el Impuesto al Valor Agregado (IVA), para poder cumplir con sus obligaciones contributivas con el Estado.

El sustento jurídico de dicho concepto lo da el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación que a la letra señala lo siguiente:

“Artículo 11.- Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, estos coincidirán con el año de calendario. Cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1o. de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate...”

Entonces el Ejercicio Fiscal es el período que los contribuyentes tienen para enterar a las autoridades fiscales acerca de las obligaciones contraídas y de las deducciones autorizadas.

En la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio Fiscal 2023, en su artículo 1, se pueden distinguir las contribuciones siguientes:

I. Impuestos.

1. Impuesto sobre la renta.
2. Impuestos Sobre el Patrimonio.
3. Impuesto al valor agregado.
4. Impuesto especial sobre producción y servicios.
5. Impuestos al Comercio Exterior.
6. Impuestos Sobre Nóminas y Asimilables.
7. Impuestos Ecológicos.

8. Accesorios de impuestos.
9. Impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos.
10. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.
11. Impuestos no comprendidos en la Ley de Ingresos Vigente, Causados en Ejercicios Fiscales Anteriores Pendientes de Liquidación o Pago

II. Aportaciones de seguridad social.

1. Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.
2. Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.
3. Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los patrones.
4. Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores.
5. Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.
6. Accesorios de Cuotas y Aportaciones de Seguridad Social.

III. Contribuciones de mejoras por obras públicas

IV. Derechos

1. Derechos por el Uso, Goce, Aprovechamiento o Explotación de Bienes de Dominio Público.
2. Derechos por Prestación de Servicios que presta el Estado en funciones de derecho público.
3. Otros Derechos.
4. Accesorios de Derechos
5. Derechos no Comprendidos en la Ley de Ingresos Vigente, Causados en Ejercicios Fiscales Anteriores Pendientes de Liquidación o Pago.⁵⁰

⁵⁰ Sonia Venegas Alvares. "Derecho Fiscal". Oxford. México. 2012. Págs. 305-306

V. Productos

1. Por los servicios que no correspondan a funciones de derecho público.
2. Derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes no sujetos al régimen de dominio público.
3. Productos no Comprendidos en la Ley de Ingresos Vigente, Causados en Ejercicios Fiscales Anteriores Pendientes de Liquidación o Pago.

VI. Aprovechamientos

1. Multas.
2. Indemnizaciones.
3. Reintegros⁵¹
4. Aprovechamientos Patrimoniales
5. Entre otros.

Cabe aclarar que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2, contempla como contribuciones únicamente a los Impuestos, los derechos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejora, señalando en su artículo 3 que se consideran aprovechamientos a todos los demás ingresos que percibe el estado por sus funciones de derecho público diferentes a las contribuciones, por lo que los puntos señalados con anterioridad son los más comunes en la práctica, sin embargo la Ley de Ingresos de la Federación contine muchos más ingresos que el estado percibe y las cantidades de estos.

Por último, para poder presentar una declaración ya sea mensual o del ejercicio fiscal, es importante tener en cuenta que deducciones pueden llevarse a cabo, entendiendo estas como aquellos gastos que erogan tanto las personas físicas como morales para poder llevar a cabo su actividad preponderante. Es así como la Ley del Impuesto Sobre la Renta contempla las deducciones

⁵¹ Definido por la RAE como el pago de un dinero o especie que se debe.

autorizadas en sus artículos 25, 27 y 28, artículos que, en lo medular, permiten las siguientes deducciones:

- I. Las devoluciones, los descuentos o bonificaciones.
- II. El costo de lo vendido.
- III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.
- IV. Las inversiones.
- V. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes.
- VI. Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social.
- VII. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio.
- VIII. El ajuste anual por inflación.
- IX. Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros.
- X. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal.

Las deducciones anteriormente citadas están contenidas en el artículo 25 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo, para que estas estén autorizadas deben de cumplir con los requisitos del artículo 27 de la Ley en cita, requisitos que medularmente señalan lo siguiente:

1. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en la Ley del ISR.
2. Deducción de inversiones, cuando la ley en cita lo permita.
3. Estar amparadas con un comprobante fiscal y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México.

4. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.
5. Retención y entero de impuestos a cargo de terceros o, en su caso, recabar copia del documento del pago del impuesto.
6. Traslado del IVA, expresamente y por separado, en los comprobantes.
7. Intereses sobre préstamos invertidos en fines del negocio.
8. Los pagos que a la vez sean ingresos de los contribuyentes personas físicas y de los contribuyentes a los que se refieren los artículos 72, 73 y 74 de la LISR, podrán deducirse cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate.
9. Honorarios o gratificaciones a administradores, comisarios, directores, etcétera.
10. Asistencia técnica, transferencia de tecnología y regalías.
11. Previsión social.
12. Primas de seguros y fianzas.
13. Que el costo de adquisición declarado o los intereses derivados de los créditos recibidos por el contribuyente correspondan a los de mercado, a reserva de no poder deducir el excedente.
14. Mercancías de Importación siempre que se cumpla con los requisitos legales de importación.
15. Pérdidas de créditos incobrables.
16. Remuneraciones a empleados o terceros, condicionadas al cobro de los abonos en las enajenaciones a plazos o arrendamiento financiero.
17. Pagos efectuados a comisionistas y mediadores en el extranjero.
18. Plazo límite para reunir los requisitos de las deducciones.
19. Pago por la prestación del servicio personal subordinado a trabajadores que tengan derecho a subsidio para el empleo.
20. El importe de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados en existencia, que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubieren perdido su valor.

21. Gastos que, conforme a la Ley General de Sociedades Cooperativas, se generen como parte del fondo de previsión social.
22. El valor de los bienes que reciban los establecimientos permanentes ubicados en México, de residentes en el extranjero, no podrá ser superior al valor en aduanas del bien que se trate.

Asimismo, tratándose de personas físicas también es aplicable el artículo 151 de la LISR que señala como deducciones autorizadas las siguientes:

1. Honorarios médicos, dentales o de enfermería; por análisis, estudios clínicos o prótesis; gastos hospitalarios; compra o alquiler para el establecimiento o rehabilitación del paciente.
2. Gastos Funerarios
3. Donativos no onerosos ni remunerativos que se otorguen en cumplimiento con los requisitos fiscales establecidos en la ley.
4. Los intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio, por créditos hipotecarios destinados a casa-habitación contratados con las instituciones integrantes del sistema financiero, siempre que el monto del crédito otorgado no exceda de setecientas cincuenta mil unidades de inversión.
5. Las aportaciones complementarias de retiro realizadas directamente en la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, en los términos de la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro o a las cuentas de planes personales de retiro.
6. Las primas por seguros de gastos médicos, complementarios o independientes de los servicios de salud proporcionados por instituciones públicas de seguridad social, siempre que el beneficiario sea el propio contribuyente, su cónyuge o la persona con quien vive en concubinato, o sus ascendientes o descendientes, en línea recta.
7. Los gastos destinados a la transportación escolar de los descendientes en línea recta cuando ésta sea obligatoria en los términos de las

disposiciones jurídicas del área donde la escuela se encuentre ubicada o cuando para todos los alumnos se incluya dicho gasto en la colegiatura.

8. Los pagos efectuados por concepto del impuesto local sobre ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

También, el artículo 28 de la LISR señala las deducciones que no pueden realizarse, las cuales son las siguientes:

1. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros.
2. Los gastos e inversiones, en la proporción que representen los ingresos exentos respecto del total de ingresos del contribuyente.
3. Los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga.
4. Los gastos de representación.
5. Los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuando no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático.
6. Las sanciones, las indemnizaciones por daños y perjuicios o las penas convencionales.
7. Los intereses devengados por préstamos o por adquisición, de valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores.
8. Las provisiones para la creación o el incremento de reservas complementarias de activo o de pasivo que se constituyan con cargo a las adquisiciones o gastos del ejercicio, con excepción de las relacionadas con las gratificaciones a los trabajadores correspondientes al ejercicio.
9. Las reservas que se creen para indemnizaciones al personal, para pagos de antigüedad o cualquier otra de naturaleza análoga, con excepción de las que se constituyan en los términos de la LISR.

10. Las primas o sobreprecio sobre el valor nominal que el contribuyente pague por el reembolso de las acciones que emita.
11. Las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes, cuando el valor de adquisición de estos no corresponda al de mercado en el momento en que se adquirieron dichos bienes por el enajenante.
12. El crédito comercial, aun cuando sea adquirido de terceros.
13. Los pagos por el uso o goce temporal de aviones y embarcaciones, que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente.
14. Las pérdidas derivadas de la enajenación, así como por caso fortuito o fuerza mayor, de los activos cuya inversión no es deducible conforme a lo dispuesto por la LISR.
15. Los pagos por concepto de impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios, que el contribuyente hubiese efectuado y el que le hubieran trasladado.
16. Las pérdidas que deriven de fusión, de reducción de capital o de liquidación de sociedades, en las que el contribuyente hubiera adquirido acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial de las sociedades nacionales de crédito.
17. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones y de otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 8 de la LISR.
18. Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II o IV de la LISR.
19. Las pérdidas que se obtengan en las operaciones financieras derivadas y en las operaciones cuando se celebren con personas físicas o morales que sean partes relacionadas.
20. El 91.5% de los consumos en restaurantes.
21. Los gastos en comedores que por su naturaleza no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa y aun cuando lo estén, éstos

excedan de un monto equivalente a un salario mínimo general diario del área geográfica del contribuyente por cada trabajador que haga uso de estos.

22. Los pagos por servicios aduaneros, distintos de los honorarios de agentes aduanales y de los gastos en que incurran dichos agentes o la persona moral constituida por dichos agentes aduanales en los términos de la Ley Aduanera.
23. Los pagos realizados a partes relacionadas o a través de un acuerdo estructurado, cuando los ingresos de su contraparte estén sujetos a regímenes fiscales preferentes.
24. Los pagos de cantidades iniciales por el derecho de adquirir o vender, bienes, divisas, acciones u otros títulos valor que no coticen en mercados reconocidos.
25. La restitución efectuada por el prestatario por un monto equivalente a los derechos patrimoniales de los títulos recibidos en préstamo, cuando dichos derechos sean cobrados por los prestatarios de los títulos.
26. Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que correspondan a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros.
27. Los intereses que deriven del monto de las deudas del contribuyente que excedan del triple de su capital contable que provengan de deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero.
28. Los anticipos por las adquisiciones de las mercancías, materias primas, productos semiterminados y terminados o por los gastos relacionados directa o indirectamente con la producción o la prestación de servicios, estos anticipos formarán parte del costo de lo vendido.
29. Los pagos que efectúe el contribuyente que también sean deducibles para un miembro del mismo grupo, o para el mismo contribuyente en un país o jurisdicción en donde también sea considerado residente fiscal.

30. Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos.
31. Los intereses netos del ejercicio que excedan del monto que resulte de multiplicar la utilidad fiscal ajustada por el 30%.
32. Los pagos por concepto de subcontratación de personal para desempeñar actividades relacionadas tanto con el objeto social como con la actividad económica preponderante del contratante

2.3. Requisitos para las actividades (Activos, Personal, Infraestructura, Capacidad Material).

El artículo 69-B, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación trata cuatro puntos esenciales para poder determinar si una empresa se encuentra en el supuesto de estar efectuando la facturación de operaciones inexistentes, es por ello por lo que debemos pasar al análisis por separado de cada uno de estos puntos para poder continuar con nuestro estudio.

- **Activo.**

El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación comienza mencionando que la autoridad puede detectar que una empresa ha estado facturando operaciones simuladas cuando la empresa no cuenta con activos suficientes que respalden las operaciones que ha facturado.

Entonces para tales efectos podemos definir al activo como el total de bienes económicos y derechos con los que cuenta una empresa, mismos de los que puede disponer para solventar sus obligaciones y obtener beneficios futuros.

Asimismo, dependiendo de su accesibilidad, es decir, de la facilidad con la cual un activo puede convertirse en dinero, se suele dividir al mismo en:

- **Activo Fijo:** Son los activos utilizados en el negocio y no adquiridos con fines de venta, como maquinarias y bienes inmuebles.

- Activo Circulante: Son activos que se esperan que sean utilizados en un período inferior al año, como el dinero en efectivo o mercancías⁵².

En este rubro, para la autoridad, es importante cerciorarse de que el contribuyente cuente con activos suficientes, como pueden ser oficinas, inmobiliarios, maquinaria o equipo, cuentas bancarias, mercancías, entre otros, que le generen la certeza a la autoridad fiscal de que efectivamente cuentan con los recursos para llevar a cabo actos de comercio.

- **Personal.**

Cuando el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación hace referencia al personal, se refiere a lo que se conoce como la fuerza de trabajo, es decir, todas aquellas personas que prestan sus servicios, de manera subordinada, para la empresa.

Karl Marx en su libro “el Capital”⁵³ nos habla de que la fuerza de trabajo es una mercancía que posee un valor, y que a través de ella se le puede dar valor a las mercancías que se producen en utilización de esta. por lo que para toda empresa es necesario contar con una fuerza de trabajo, suficiente, para llevar a cabo la realización de su objeto social

Por lo que, para la autoridad fiscal, es un requisito indispensable que los contribuyentes cuenten con el personal o con los trabajadores, así como con la fuerza de trabajo, suficiente para amparar las actividades que se ven introducidas en las facturas que expiden.

⁵² "Activo - ¿Qué es un activo? | Glosario de contabilidad de ..." <https://debitoor.es/glosario/definicion-de-activo>. Fecha de acceso 4 dic. 2020.

⁵³ "El Capital - Red de Bibliotecas Landivarianas." <http://biblio3.url.edu.gt/Libros/CAPTOM1.pdf>. Fecha de acceso 12 dic. 2020 a las 19:47 horas.

- **Infraestructura.**

El diccionario define a la infraestructura como *“Conjunto de medios técnicos, servicios e instalaciones necesarios para el desarrollo de una actividad o para que un lugar pueda ser utilizado.”*

En materia económica encontramos la siguiente definición: *“La más común y de uso corriente es la que se refiere al conjunto de obras, estructuras y otros bienes de capital con los que cuenta una Economía. Desde la teoría marxista, se trata de un concepto más amplio e incluye todas las fuerzas productivas y relaciones de producción.”*⁵⁴

También podemos encontrar la definición siguiente:

*“**Infraestructura:** es el conjunto de obras y servicios que sirven de base para promover el desarrollo socioeconómico en general y aprovechados o utilizados para impulsar alguna actividad en especial. En su mayoría, las obras de infraestructura se deciden y ejecutan en función de beneficios para varias actividades económicas y no para una sola, con excepción de que esta última sea tan importante en la zona que justifique dicha ejecución.”*⁵⁵

La infraestructura es un concepto mayormente utilizado en el desarrollo de un país y en su economía. Asimismo, podemos relacionar al concepto, hablando de entidades económicas como empresas privadas, como el conjunto de recursos de los que dispone una sociedad mercantil, llámese empresa o persona moral, para poder llevar a cabo sus operaciones o su actividad preponderante.

⁵⁴ "Infraestructura - Qué es, definición y significado | Economipedia."

<https://economipedia.com/definiciones/infraestructura.html>. Fecha de acceso 12 dic. 2020, a las 19:50 horas.

⁵⁵ Emma Mendoza Bremauntz. Derecho Económico. Iure editores. México. 2017. Pág. 409.

- **Capacidad Material.**

Para empezar el estudio de este concepto vamos a definir cada palabra para ampliar nuestro análisis, entonces la palabra “capacidad” la podemos entender como la cualidad o una característica que puede recaer o poseer una persona o un objeto haciendo referencia a que es apto para realizar determinada acción o actividad.

Por otra parte, la palabra “material” en el ámbito fiscal, hace referencia a la materialidad, y atendiendo a ello se puede definir como la cualidad material o física de un determinado objeto⁵⁶ mientras que tenemos también el verbo materializar, que comúnmente se define como la acción de dar naturaleza material y sensible a un proyecto, es decir, tener una forma de plasmarlo y darle una correcta certeza de existir.⁵⁷

Por lo que, en este sentido, y en términos fiscales, podemos citar la siguiente definición:

“... la materialidad es aquel atributo que reúnen las operaciones que efectuó determinado individuo o persona moral, ya sea con sus clientes o sus proveedores, y que cuentan con suficiente evidencia material y sensible para demostrar su efectiva realización.”⁵⁸

Debido a lo anterior, podemos concluir que la “Capacidad Material” de una empresa, está ligada más a la comprobación de sus operaciones, es decir, va ligada o relacionada con la forma en la que las empresas asientan sus operaciones en su contabilidad y cómo con estos documentos pueden dar certeza a la autoridad que llevaron a cabo sus operaciones.

⁵⁶ "materialidad | Diccionario de la lengua española | RAE - ASALE." 8 dic. 2020, <https://dle.rae.es/materialidad>. Fecha de acceso 12 dic. 2020 a las 19:54 horas.

⁵⁷ "materializar | Diccionario de la lengua española | RAE - ASALE." <https://dle.rae.es/materializar>. Fecha de acceso 12 dic. 2020 a las 20:03 horas

⁵⁸ "Materialidad en las operaciones, una tendencia en aumento ..." 13 may. 2019, <https://www.economista.com.mx/gestion/Materialidad-en-las-operaciones-una-tendencia-en-aumento-20190513-0052.html>. Fecha de acceso 12 dic. 2020 a las 20:05 horas.

2.4. Facturas (Comprobante Fiscal Digital por Internet).

Un Comprobante Fiscal Digital por Internet (por sus siglas CFDI) es un documento que emiten las personas físicas o morales y es utilizado como comprobantes ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) sobre las operaciones que llevan a cabo.

Hasta antes de 2004 toda la facturación se hacía de manera manual, es decir, no existían los CFDI, posteriormente la SHCP comenzó, paulatinamente, a regularizar el uso de la facturación electrónica, para de esta forma en 2014 fuera obligatorio la expedición de CFDI para comprobar cualquier operación que los contribuyentes llevarán a cabo.

Los CFDI se emiten en dos diferentes formatos; en PDF (por sus siglas en inglés *Portable Document Format*)⁵⁹ que sirve principalmente para que sea de fácil consulta y acceso al ser un documento del cual se puede obtener una representación impresa; y en XML (por sus siglas en inglés *eXtensible Markup Language*)⁶⁰ cuya principal función es la identificación y el control de cada factura electrónica, siendo este tipo de documento el que contiene todos los datos electrónicos de la factura y el que principalmente utiliza la autoridad. Gracias a ello se ha logrado tener un mejor manejo de la información y también un mejor seguimiento por parte de la SHCP.

Debido a lo anterior la aplicación de los CFDI ha servido para que la autoridad tenga un mejor manejo de las operaciones que las empresas realizan con sus clientes, sustentando de una forma mucho más eficiente que antes las compras y ventas que los contribuyentes realizan.

Para que el CFDI tenga valor debe de contar con un timbre, es decir un código de seguridad y verificación. Este código lo puedes conseguir al crear tu

⁵⁹ Formato de Documento Portátil

⁶⁰ Lenguaje de Marcado Extensible o Lenguaje de Marcas Extensible

factura en el sistema de Servicio de Administración Tributaria (SAT) o con algún proveedor de facturación electrónica autorizado.

El CFDI tiene cuatro características principales:

- **Integridad:** La información contenida en un CFDI no puede manipularse ni modificarse sin que se detecte.
- **Autenticidad:** La identidad del emisor del comprobante puede verificarse a través de su Certificado de Sello Digital.
- **Único:** Cada CFDI lleva registrado un identificador único otorgado por un PAC. (Proveedor Autorizado de Certificación) que lo convierte en único ante su destinatario y ante la Administración Tributaria.
- **Verificable:** La persona que emite un CFDI no podrá negar haberlo hecho.⁶¹

Para que el CFDI sea válido como documento fiscal debe cumplir con los siguientes requisitos establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, así como en la regla 2.7.1.7 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF)⁶², para que puedan tener completa validez ante el SAT.

- **Nodo principal del Comprobante:** Contiene la información del comprobante fiscal (Factura Electrónica).

Esta principal característica atiende a las fracciones II y III del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación. así como lo señalado en la regla 2.7.1.7 de la Resolución Miscelánea Fiscal en su fracción IV

⁶¹ "Que Es CFDI 3.3, Para Qué Sirve Y Cómo Elegir El Servicio ..." <https://www.cfdi.org.mx/>. Fecha de acceso 6 nov. 2020 a las 20:15 horas.

⁶² Tratándose de importaciones también es aplicable la regla 2.7.1.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal.

- **Nodo secundario CFDI:** Emisor que indica la información del Emisor de la factura.

Debe contener lo establecido en el artículo 29-A fracción I que consiste en el RFC de quien expide, así como su domicilio en caso de tener más de una sucursal, además debe de contener el régimen fiscal en el cual tributa según la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

- **Nodo secundario CFDI:** Receptor que indica quien recibe la factura.

Atendiendo a lo establecido en la fracción IV del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, debiendo contener todos los datos de la persona a quien se le expida la factura, tales como nombre, RFC, entre otros.

- **Nodo secundario CFDI:** Conceptos, que contiene el detalle de la factura.

Para dar cumplimiento a las fracciones V, VI y VII del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, donde se señalan las características o especificaciones del bien o servicio adquirido, como lo son el precio unitario, la descripción de este y el precio total de la adquisición.

- **Un nodo CFDI:** Timbre Fiscal Digital el cual es el sello proporcionado por el CFDI autorizado ante el SAT.⁶³

Esta última característica atiende al código QR y a los caracteres alfanuméricos que generalmente podemos encontrar en la parte final de una factura, atendiendo a lo señalado en el artículo 29-A, fracción IX, del Código

⁶³ "Que Es CFDI 3.3, Para Qué Sirve Y Cómo Elegir El Servicio ..." <https://www.cfdi.org.mx/>. Fecha de acceso 6 nov. 2020 a las 20:20 horas.

Fiscal de la Federación, así como a la regla 2.7.1.7, fracciones I, II y III de la Resolución Miscelánea Fiscal.

Cuando por cualquier motivo los CFDI carecen de algún requisito de los anteriormente señalados, el emisor de este puede ser acreedor a sanciones pecuniarias, según lo establecido en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 81, fracciones X, XXIII y XLVI, en relación con el 82, fracciones X, XIII Y XLII. Asimismo, la carencia de requisitos legales puede encuadrar el tipo penal de Defraudación Fiscal contenido en el artículo 109, fracción VIII, del citado ordenamiento.

Es de señalar que con el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos publicado del 12 de noviembre de 2021 en el Diario Oficial de la Federación se agregaron nuevos requisitos para la emisión de CFDI con su nueva versión 4.0, por lo que se llevaron a cambio ciertos cambios en lo que respecta a la estructura anteriormente descrita, entre los cuales destacan los siguientes:

- Incluirá de manera obligatoria el **nombre** y **domicilio** fiscal del **emisor** y del **receptor**.
- Incluirá campos para identificar las operaciones donde exista una exportación de mercancías.
- Identificará si las operaciones que ampara el comprobante son objeto de impuestos indirectos.
- Incorporará nuevos apartados para reportar información respecto de las operaciones con el público en general; así como, aquellas que se realicen a cuenta de terceras personas.

2.5. Caducidad.

El tema de la Caducidad resulta de suma importancia para la autoridad fiscal, pues a grandes rasgos se puede definir como el período de tiempo con el que cuenta la autoridad fiscal para llevar a cabo sus facultades de comprobación y, por lo tanto, determinar las omisiones o incumplimientos a los que es acreedor un contribuyente, es decir, determinar un crédito fiscal.

La Caducidad está contenida en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece lo siguiente:

“Artículo 67.- Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años...”

Posteriormente señala los casos a partir de los cuales debe de comenzar a computarse el plazo para la caducidad, siendo los más relevantes los siguientes:

1. Al día siguiente en que se presentó la declaración del ejercicio o debió de presentarse, así como al día siguiente en que se presentó la declaración de una contribución que no es calculada por ejercicio o debió presentarse.
2. Al día siguiente en que se presentó la declaración complementaria en lo que respecta únicamente a los conceptos modificados.
3. Al día siguiente en que se cometió la infracción a las disposiciones fiscales, o si la infracción es de carácter continuado, a partir de que hayan cesado la consumación o la última actuación.

De igual forma el artículo en análisis también señala que el plazo para que se efectúe la caducidad de las facultades de comprobación será de 10 años tratándose de los siguientes casos:

- a. Cuando el Contribuyente no haya presentado su solicitud al Registro Federal de Contribuyentes.
- b. No lleve la contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece el código.
- c. No presente alguna declaración, o que dicha declaración carezca de los requisitos señalados en la ley correspondiente.

Por último, el artículo en comento señala que el tiempo para que opere la Caducidad no podrá interrumpirse en ningún caso y sólo podrá suspenderse en los siguientes supuestos:

- I. Cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III, IV y IX del artículo 42 del citado Código.
- II. Cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.
- III. Cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente
- IV. Cuando hubiere señalado, en el aviso de cambio de domicilio, de manera incorrecta su domicilio fiscal.
- V. Por huelga.
- VI. Por fallecimiento del Contribuyente.

Tratándose de la fracción I antes señalada, el artículo en comento señala que la suspensión comenzará a correr a partir de que se notifica el inicio de las facultades de comprobación y concluye con la notificación de la resolución el

transcurrido el periodo señalado en el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, asimismo, en ningún caso el período de suspensión cuando se ejercen las facultades de comprobación podrá superar el término de diez años. De igual forma se hace la aclaración de que tratándose de visitas domiciliarias, de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades o de la revisión de dictámenes, el período de suspensión no podrá superar de los seis años y seis meses o de los siete años haciendo referencia a lo contenido en el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación.

En la práctica la autoridad fiscal acostumbra a apegarse al término únicamente de los seis años y seis meses pues el mismo razonamiento es una suma del período de la caducidad, que es de cinco años, más el período con el que cuenta la autoridad fiscal para concluir con sus facultades de comprobación, que es de un año y seis meses.

Es de resaltar que el artículo en comento no hace ninguna referencia en cuanto al momento en el que debe computarse la suspensión tratándose de la auditoría en su modalidad de revisión electrónica, por lo que la segunda sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) emitió el siguiente criterio jurisprudencial:

“CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. EL CÓMPUTO DEL PLAZO PARA QUE OPERE LA CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN INICIA A PARTIR DE LA FECHA EN QUE EL SUJETO OBLIGADO ENVÍA LA INFORMACIÓN RELEVANTE A LAS AUTORIDADES HACENDARIAS A TRAVÉS DE LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS PREVISTOS PARA ESE EFECTO.

Del artículo 28, fracciones III y IV, del Código Fiscal de la Federación, se advierte la obligación del contribuyente de llevar su contabilidad en medios electrónicos y de ingresar mensualmente esa

información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Ahora, del artículo 67, fracción II, del aludido código tributario, deriva que uno de los supuestos para que inicie el plazo para que opere la caducidad de las facultades de la autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales es el relativo a la fecha en que se presentó o debió presentarse ante aquéllas la información relativa al cumplimiento de las obligaciones tributarias. Por ende, de la interpretación armónica de las referidas porciones normativas, se concluye que el cómputo del plazo para que opere la caducidad de las facultades de comprobación, tratándose de la contabilidad electrónica inicia, respecto de cada envío, en la fecha en que el sujeto obligado haya presentado, vía electrónica, ante las autoridades correspondientes, la información considerada como relevante en relación con su situación fiscal, en virtud de que es a partir de ese momento cuando la autoridad puede llevar a cabo el análisis de la información y, de presentarse el caso, establecer la posible irregularidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias del gobernado.

Amparo en revisión 1287/2015. Boehringer Ingelheim Promeco, S.A. de C.V. y otras. 6 de julio de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votaron con salvedades Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas y Javier Laynez Potisek. Ponente: Alberto Pérez

Dayán. Secretarios: Georgina Laso de la Vega Romero, Oscar Vázquez Moreno y Fanuel Martínez López.”⁶⁴

Otro punto que llega a ser de interés en cuanto a la caducidad, es que a pesar de que el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación contiene algunos otros supuestos mediante los cuales la autoridad puede empezar con sus facultades de comprobación, únicamente se menciona que la caducidad es operante en lo que respecta a la Auditoría en sus modalidades de Visita Domiciliaria, Revisión de Gabinete, Revisión de Dictamen y Revisión Electrónica (fracciones III,II,IV y IX respectivamente), por lo que la Segunda Sala también se pronunció al respecto con el siguiente criterio jurisprudencial:

“CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE DETERMINACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. EL ARTÍCULO 67 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ESTABLECER QUE SÓLO ALGUNAS DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN TIENEN EL EFECTO DE SUSPENDER EL PLAZO PARA QUE OPERE, NO VIOLA LA GARANTÍA DE IGUALDAD.

Las autoridades fiscales ejercen sus facultades de comprobación dentro de un marco de discrecionalidad, el cual les permite ponderar la idoneidad para utilizar una u otra, o varias de ellas conjunta o sucesivamente, siempre atendiendo a las circunstancias particulares del caso y sin perjuicio de los plazos, formalidades y condiciones de la elegida. De esta forma, la garantía de igualdad se respeta en la medida en que todos los gobernados pueden ser sujetos de fiscalización mediante el ejercicio de las facultades de comprobación, sin que existan algunas exclusivamente aplicables a ciertos sujetos ni haya justificación

⁶⁴ Época: Décima. Registro digital: 2012924. Instancia: Segunda Sala SCJN. Tipo: Jurisprudencia. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 35, octubre de 2016 Tomo I. Materia Administrativa. Tesis: 2a./J. 162/2016 (10a.). Página: 704.

para tal distinción. Así, el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, al establecer que sólo algunas facultades de comprobación tienen el efecto de suspender el plazo para que opere la caducidad de la diversa facultad de determinación de créditos fiscales, no viola la garantía de igualdad prevista en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que las características de una u otra facultad no necesariamente deben estar presentes en las restantes, pues del artículo 42 del ordenamiento legal citado se advierte que las facultades contenidas en él tienen naturaleza distinta, cada una con características propias.

Amparo directo en revisión 64/2009. Miguel Barquet Viñas. 18 de marzo de 2009. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Alfredo Aragón Jiménez Castro.⁶⁵

Del análisis del criterio anteriormente citado, podemos rescatar que la distinción que hace el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación en cuanto a las Facultades que pueden suspender el período de caducidad, no es violatorio de los derechos humanos, y la principal razón por la cual su ejercicio suspende el período de Caducidad, son sus características específicas, pues al ser facultades en las que se lleva a cabo una revisión exhaustiva de los estados financieros de los contribuyentes, implica una mayor inversión de tiempo y recursos, a diferencia de las demás facultades contenidas en el artículo 42 del multicitado Código.

Continuando con el estudio de la caducidad, el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación señala que, tratándose de las facultades de las

⁶⁵ Época: Novena. Registro digital: 167303. Instancia: Segunda Sala SCJN. Tipo: Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIX, mayo de 2009. Materia Constitucional, Administrativa. Tesis: 2a. XLII/2009. Página: 267.

autoridades fiscales para la investigación de hechos delictuosos en materia fiscal, no seguirán las reglas de extinción contenidas en dicho artículo.

De igual forma, señala que el contribuyente puede solicitar que se declaren extintas las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, una vez transcurridos los plazos señalados, según sea el caso de que se trate.

Es importante el estudio de la Caducidad pues esta forma parte íntegra de lo que es la detección de las operaciones simuladas, ya que, en mayor medida, la autoridad puede tener certeza de que un contribuyente ha estado llevando a cabo la facturación de operaciones simuladas por medio del ejercicio de sus facultades de comprobación. En ese sentido, si bien el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no especifica una temporalidad para poder llevar a cabo el procedimiento para la detección de operaciones simulados, sin embargo, llevando a cabo un razonamiento por analogía, al ser un procedimiento que está muy ligado a la determinación de las obligaciones omitidas por parte del contribuyente, y que el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación únicamente excluye de la figura de la caducidad a los delitos fiscales. Por lo anterior, podemos concluir que, aunque no se especifique, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, está supeditado a la caducidad, por lo que seguirá las reglas de esta.

2.6. Domicilio fiscal y la calificación de este.

Humberto Sol señala que “El domicilio constituye uno de los elementos más importantes del sujeto pasivo de la obligación tributaria; la fijación del domicilio de una persona física o moral sirve para fundar el derecho de un país

para gravar los aspectos impositivos, cualquiera que sea el origen y nacionalidad del sujeto.”⁶⁶

Es importante hacer referencia a lo que es el domicilio fiscal y la calificación de este, ya que resulta ser un elemento esencial para la determinación de las operaciones simuladas tal y como lo señala el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, que a la letra contiene lo siguiente:

*“...dichos contribuyentes se encuentren **no localizados**, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.”*

Para empezar con el análisis vamos a determinar qué debe entenderse por domicilio fiscal, por ello remitiéndonos al Código Civil Federal (CCF) nos señala en su artículo 29 lo que debe entenderse como domicilio, mismo que a la letra dice lo siguiente:

*“**Artículo 29.**- El domicilio de las personas físicas es el lugar donde residen habitualmente, y a falta de éste, el lugar del centro principal de sus negocios; en ausencia de éstos, el lugar donde simplemente residan y, en su defecto, el lugar donde se encontraren.*

Se presume que una persona reside habitualmente en un lugar, cuando permanezca en él por más de seis meses.”

Sin embargo, el artículo en comento únicamente menciona lo que debe entenderse como el domicilio de una persona física, pero tratándose de

⁶⁶ Humberto Sol Juárez. Derecho Fiscal. Red Tercer Milenio. México. 2012. pág. 117

personas morales debemos remitirnos al artículo 33 del citado Código, mismo que señala:

“Artículo 33.- Las personas morales tienen su domicilio en el lugar donde se halle establecida su administración.

Las que tengan su administración fuera del Distrito Federal pero que ejecuten actos jurídicos dentro de su circunscripción, se considerarán domiciliadas en este lugar, en cuanto a todo lo que a esos actos se refiera.

Las sucursales que operen en lugares distintos de donde radica la casa matriz, tendrán su domicilio en esos lugares para el cumplimiento de las obligaciones contraídas por las mismas sucursales.”

Asimismo, ordenamiento hace una diferenciación entre lo que debe entenderse como domicilio legal, señalando en su artículo 30 lo siguiente:

“Artículo 30.- El domicilio legal de una persona física es el lugar donde la ley le fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté allí presente.”

En relación con lo antes señalado el Código Fiscal de la Federación en su artículo 10 señala lo que debe entenderse por el domicilio fiscal, tanto para las personas físicas como para las personas morales:

“Artículo 10.- Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

a). Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

b). Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.

c). Únicamente en los casos en que la persona física, que realice actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local, su casa habitación. Para estos efectos, las autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente en su casa habitación, que cuenta con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previstos en los incisos a) o b) de esta fracción.

Siempre que los contribuyentes no hayan manifestado alguno de los domicilios citados en los incisos anteriores o no hayan sido localizados en los mismos, se considerará como domicilio el que hayan manifestado a las entidades financieras o a las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, cuando sean usuarios de los servicios que presten éstas.”

Entonces, tratándose de personas físicas el artículo señala que el domicilio fiscal hace referencia al principal lugar donde lleven a cabo sus actividades económicas ya sea como empresario o trabajador de alguna entidad comercial, aunado a eso hace referencia de que hay otros dos supuestos que pueden ser considerados como el domicilio fiscal de la persona, siendo uno de

ellos el lugar donde residen⁶⁷, pero condicionando a que posteriormente lo adecue a uno de los primeros dos supuestos.

Asimismo, el último párrafo de la fracción I del Artículo en comento, hace mención de que en caso de no posicionarse en ninguna de los supuestos anteriormente descrito o que se encuentre como **no localizado**, se tomará como si domicilio fiscal el proporcionado a entidades financieras.

Posteriormente, tratándose de personas morales, el artículo en comento en su fracción II contempla lo siguiente:

“ ...

II. En el caso de personas morales:

a). Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

b). Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto o cuando hayan manifestado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el

⁶⁷ El artículo menciona su casa habitación por lo cual podemos definir la misma tal y como lo señala el artículo 29 del CCF en su segundo párrafo.

que realicen sus actividades o en el lugar que conforme a este artículo se considere su domicilio, indistintamente.”

La fracción anteriormente citada limita el domicilio fiscal a dos supuestos cuando se trata de personas morales, principalmente nos habla de que el domicilio fiscal, de una persona moral con residencia en México, será aquél en donde se encuentre la administración principal del negocio, es decir, el lugar donde se coordinen o se localicen todas sus operaciones contables.

Aunque el domicilio fiscal debe ser señalado por el contribuyente es la autoridad la que verifica que efectivamente el domicilio señalado se adecua a los supuestos señalados en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, en el entendido de que el artículo 28, inciso B. del multicitado código, se habla de las obligaciones que toda persona física o moral tiene frente la autoridad, y más específicamente en sus fracciones I, II y III señala lo siguiente:

“Artículo 28...

B. Catálogo general de obligaciones:

- I. Solicitar la inscripción en el registro federal de contribuyentes.*
- II. Proporcionar la información relacionada con la identidad, domicilio y, en general, sobre la situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código, así como señalar un correo electrónico y número telefónico, o bien, los medios de contacto que determine la autoridad fiscal a través de reglas de carácter general.*
- III. Manifestar al registro federal de contribuyentes el domicilio fiscal...”*

De igual forma el Código Fiscal de la Federación hace la aclaración en su artículo 28 de lo que deberá entenderse por la contabilidad, más específicamente en su fracción I, incisos A. y B. siendo pues, toda la documentación aquí señalada la que deberá encontrarse en el domicilio señalado por el contribuyente para que de igual forma el mismo se pueda calificar como domicilio fiscal.

Para los mismos efectos es que la autoridad cuenta con Facultades de Gestión para la asistencia, control o vigilancia de los datos proporcionados por los contribuyentes, mismas que se encuentran contenidas en los artículos 22, 41, 41-A y 41-B (derogado en 2019), así mismo el domicilio fiscal guarda relación con las Facultades de Comprobación contenidas en los artículos 42, 43, 45 y 53 del Código Fiscal de la Federación, sobre todo en relación con las visitas domiciliarias.

Es por lo anterior que el Registro Federal de Contribuyentes o RFC ha sido fundamental para que la autoridad pueda llevar a cabo el ejercicio de sus facultades, tanto de gestión como de comprobación, ya que por medio de este registro los contribuyentes enteran a las autoridades fiscales, donde se localizan para poder requerirles la información sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Antes de ser Derogado el artículo 41-B del Código Fiscal de la Federación contenía las facultades de gestión para que la autoridad Fiscal pueda corroborar los datos proporcionados al RFC por los contribuyentes, mismo ordenamiento que a la letra decía:

“Artículo 41-B. Las autoridades fiscales podrán llevar a cabo verificaciones para constatar los datos proporcionados al registro federal de contribuyentes, relacionados con la identidad, domicilio y demás datos que se hayan manifestado para los efectos de dicho registro, sin que por ello se considere que las autoridades fiscales inician sus facultades de comprobación.”

Anteriormente con fundamento en este artículo que las autoridades podían llevar a cabo la calificación del domicilio fiscal, sin tener que iniciar las facultades de comprobación y por lo tanto sin tener que ordenar la revisión de los asientos contables. De esta forma la autoridad, previo al ejercicio de sus facultades de comprobación, podía cerciorarse si el domicilio donde se le iba a requerir al contribuyente su información contable, y que dio de alta ante el RFC, cumplía con las características que señala el artículo 10 del multicitado ordenamiento. al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación Señala lo siguiente:

“FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DE GESTIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. ASPECTOS QUE LAS DISTINGUEN.

*Desde la perspectiva del derecho tributario administrativo, la autoridad fiscal, conforme al artículo 16, párrafos primero y décimo sexto, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos puede ejercer facultades de gestión (**asistencia, control o vigilancia**) y de comprobación (inspección, verificación, determinación o liquidación) de la obligación de contribuir prevista en el numeral 31, fracción IV, del mismo Ordenamiento Supremo, concretizada en la legislación fiscal a través de la obligación tributaria. Así, dentro de las facultades de gestión tributaria se encuentran, entre otras, las previstas en los numerales 22, 41, 41-A y 41-B (este último vigente hasta el 31 de diciembre de 2019) del Código Fiscal de la Federación; en cambio, las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se establecen en el artículo 42 del código citado y tienen como finalidad inspeccionar, verificar, determinar o liquidar las referidas obligaciones, facultades que encuentran en el mismo ordenamiento legal invocado una regulación y procedimiento propios que cumplir.*

Amparo en revisión 302/2016. IQ Electronics International, S.A. de C.V. y otra. 13 de julio de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez.”⁶⁸

En relación con lo anterior, las autoridades fiscales están facultadas para calificar el domicilio fiscal, señalado por los contribuyentes, y pronunciarse respecto a las inconsistencias que encuentren.

NO ENCONTRADO O NO CALIFICADO EL DOMICILIO FISCAL.

En el primer supuesto se hace referencia a que con motivo de constatar los datos proporcionados al RFC ya sea para señalar o hacer el cambio de domicilio fiscal, la autoridad, por medio de sus facultades, se apersona en el domicilio señalado para hacer la calificación del mismo y ya sea porque en el domicilio fiscal no se encuentra el contribuyente o el mismo no cumple con lo señalado en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, se le tendrá como **No Encontrado** en el domicilio señalado, ya sea por cambio de domicilio o asignación del mismo.

En dicho caso, el RFC no puede considerarse como domicilio fiscal el señalado por el contribuyente y este deberá subsanarlo, siendo posible implementar algunas sanciones para que el contribuyente subsane las omisiones detectadas lo más rápido posible. Entre las sanciones aplicables se

⁶⁸ Época: Décima. Registro digital: 2021743. Instancia: Segunda Sala SCJN. Tipo: Jurisprudencia. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 76, marzo de 2020, Tomo I. Materia Administrativa. Tesis: 2a./J. 22/2020 (10a.). Página: 459.

encuentran la cancelación del Certificado del Sello Digital, según lo establece el artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación.

NO LOCALIZADO.

En este caso, ya hay una calificación del domicilio fiscal y el mismo cumple o en su momento cumplió con lo señalado en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 10, pero al momento de ser requerido o de que se le haya realizado la notificación correspondiente, la autoridad no pudo encontrar al contribuyente en su domicilio fiscal, por lo que califica al mismo como **No Localizado** ante el RFC.

Para tales efectos el Código Fiscal de la Federación en su artículo 17-H Bis fracción III, señala que previo a que las autoridades dejen sin efectos el Certificado de Sello Digital, se podrá restringir el uso de este en caso de que el Contribuyente no pueda ser localizado en su domicilio fiscal, artículo que textualmente señala lo siguiente:

“Artículo 17-H Bis...

*III. En el ejercicio de sus facultades, **detecten que el contribuyente no puede ser localizado en su domicilio fiscal**, desaparezca durante el procedimiento, desocupe su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio correspondiente en el registro federal de contribuyentes, se ignore su domicilio, o bien, dentro de dicho ejercicio de facultades se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas...”*

Asimismo el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación regula las cuestiones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, cabe

destacar los incisos A., fracción I; B., fracción II; C, fracciones I, subinciso a), II y VII; y D fracción II, subincisos a), b) y c), los cuales van relacionados con la calificación del domicilio pues dicho artículo señala que es obligación de los contribuyentes señalar el domicilio fiscal conforme al artículo 10 del Código Fiscal, asimismo es de destacarse que el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, señala que las autoridades fiscales pueden llegar a realizar visitas domiciliarias para corroborar los datos proporcionados al RFC, sin que se entienda que han iniciado con sus facultades de comprobación. Dicha situación es sustentada por el inciso C. en su fracción I que a la letra señala lo siguiente:

*“**Artículo 27.** En materia del Registro Federal de Contribuyentes, se estará a lo siguiente:*

C. Facultades de la autoridad fiscal:

*I. **Llevar a cabo verificaciones conforme al procedimiento establecido en el artículo 49 de este Código, sin que por ello se considere que inician sus facultades de comprobación, para constatar los siguientes datos:***

*a) **Los proporcionados en el registro federal de contribuyentes, relacionados con la identidad, domicilio y demás datos que se hayan manifestado para los efectos de dicho registro...***

Para concluir es de observarse que no existe una definición literal o única que permita dilucidar el debido sentido de la expresión de **No Localizado**. Asimismo, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, tampoco abunda más el tema y la Resolución Miscelánea Fiscal contempla la figura para poder tener derecho para ciertas actividades⁶⁹ y para que las personas morales

⁶⁹ Reglas 1.3., 2.6.2.5., 2.17.6., 2.21.9., 3.3.1.12. y 3.3.1.21 de la RMF

puedan presentar su aviso de cambio de domicilio.⁷⁰ Además de que es de observarse el criterio jurisprudencial que se cita a continuación:

“DOMICILIO FISCAL. LA INFRACCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 81, FRACCIÓN VI, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN POR NO DAR AVISO DE SU CAMBIO EN EL PLAZO FIJADO, ES DISTINTA A LA ESTABLECIDA EN EL NUMERAL 176, FRACCIÓN XI, DE LA LEY ADUANERA CUANDO NO SE LOCALIZA AL IMPORTADOR O EXPORTADOR EN EL SEÑALADO EN EL PEDIMENTO DE IMPORTACIÓN.

*Los artículos 27 del Código Fiscal de la Federación y 20 de su reglamento, señalan que el contribuyente cuenta con un mes para dar aviso de su cambio de domicilio fiscal, y la infracción a esos preceptos está prevista en el artículo 81, fracción VI, del citado código. Por otra parte, el numeral 176, fracción XI, de la Ley Aduanera dispone que se cometen las infracciones relacionadas con la importación o exportación, entre otros casos, cuando en el domicilio señalado en el pedimento o factura, no se pueda localizar al importador. Por consiguiente, si éste manifiesta un domicilio fiscal en el pedimento, en donde no se le pudo localizar, comete la infracción a que se refiere el último de los preceptos mencionados, con independencia de que con posterioridad a la fecha del pedimento, pero dentro del plazo de un mes a que aluden los dos primeros dispositivos, manifieste dicho cambio a la autoridad fiscal. De esa manera, si el importador cambió de domicilio fiscal respecto del manifestado en el pedimento relativo, está obligado a informarlo a la autoridad aduanera, **pues es ahí donde se encuentra el asiento principal de sus negocios y en donde puede ser localizado para responder de cualquier obligación relacionada con la mercancía a***

⁷⁰ Regla 2.5.12 de la RMF

que se refiere el pedimento; no obstante que aún cuente con tiempo para proporcionar el aviso de cambio de domicilio acorde con los referidos numerales 27 y 20, ya que la infracción a esos dispositivos constituye una hipótesis diferente a la prevista en la Ley Aduanera.

*PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y CIVIL DEL DÉCIMO NOVENO CIRCUITO.*⁷¹

Dejando ver que la Ley Aduanera también contempla lo que es la no localización del contribuyente en el domicilio fiscal, que este señale, pues a pesar de que emana de una ley y materia diferente, deja ver que la razón de la calificación del domicilio es la misma, cuando se busca al contribuyente para requerir cualquier tipo de información o llevar a cabo el ejercicio de sus facultades, y este no se encuentra en el lugar designado, siendo que debería de ocuparlo al haberlo señalado para dar cumplimiento a lo ordenado en el Código Fiscal de la Federación, debiendo estar localizado en dicho domicilio el asiento principal de su negocio, es decir, debe encontrarse todos los asientos contables y la documentación que el que el citado código ordena.

NO LOCALIZABLE.

Para pasar al estudio de este nuevo punto, nos debemos remitir a lo señalado por el artículo 110 fracción V, del Código Fiscal de la Federación, mismo ordenamiento que a la letra señala lo siguiente:

“Artículo 110.- Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien...

⁷¹ Época: Novena. Registro digital: 173778. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tipo: Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIV, diciembre de 2006. Materia Administrativa. Tesis: XIX.1o.A.C.25 A. Página: 1329.

V. Desocupe o desaparezca del lugar donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita domiciliaria o del requerimiento de la contabilidad, documentación o información, de conformidad con la fracción II del artículo 42 de este Código, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente tenga la obligación de presentar dicho aviso, o cuando las autoridades fiscales tengan conocimiento de que fue desocupado el domicilio derivado del ejercicio de sus facultades de comprobación.

Para los efectos de esta fracción, se entiende que el contribuyente desaparece del local en donde tiene su domicilio fiscal cuando la autoridad **acuda en tres ocasiones consecutivas a dicho domicilio dentro de un período de doce meses** y no pueda practicar la diligencia en términos de este Código...”

Asimismo, es importante señalar lo contenido en el artículo 134 fracción III del Código Fiscal de la Federación, que a la letra señala lo siguiente:

“Artículo 134.- Las notificaciones de los actos administrativos se harán...

III. Por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse **no sea localizable en el domicilio que haya señalado** para efectos del registro federal de contribuyentes, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de

notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código y en los demás casos que señalen las Leyes fiscales y este Código...”

Es de observarse que del estudio de los dos artículos anteriormente citados se determinan varios supuestos para poder determinar que un contribuyente No es Localizable en su domicilio fiscal, pudiendo rescatar lo siguiente:

1. Se tienen que haber iniciado las facultades de comprobación de la autoridad, asimismo, se debió de haber localizado al contribuyente al momento de iniciarlas, y hasta que se le haya determinado un crédito fiscal y el mismo no haya sido garantizado.
2. Que la Autoridad haya acudido a notificar una resolución al domicilio fiscal en tres ocasiones en un período de doce meses y no hayan podido llevar a cabo la notificación debido a que el contribuyente no estuvo en ningún momento al realizarse la notificación.
3. Que no haya presentado el aviso de cambio de domicilio, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca o cuando las autoridades fiscales tengan conocimiento de que fue desocupado el domicilio derivado del ejercicio de sus facultades de comprobación.

Solo cumpliéndose todos estos puntos, la autoridad puede presumir que el contribuyente está como No Localizable y por lo tanto ser objeto de las sanciones que marca el código para dicha situación, entre las que destacan el artículo 110 del Código Fiscal de la Federación, entre otros.

Para terminar, es de señalarse que el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, únicamente contempla la figura de No Localizado, por lo que no se deberá de considerar las otras dos figuras para tener que un contribuyente ha estado emitiendo operaciones simuladas, y, por lo tanto, no se podrá restar

valor a las facturas que haya emitido, tal y como lo señala el siguiente criterio jurisprudencial:

“COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO EL CONTRIBUYENTE QUE LOS EXPIDIÓ NO SE ENCUENTRA LOCALIZABLE [ABANDONO DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 161/2005 (*)].

*Una nueva reflexión lleva a esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a apartarse del criterio contenido en la tesis referida y a considerar que el hecho de que **el contribuyente que expide comprobantes fiscales** no haya dado aviso a la autoridad fiscal respecto a su cambio de domicilio y, por ende, no se encuentre localizable, **no trae como consecuencia necesaria que éstos sean nulos o carezcan de valor probatorio, pues dicha omisión, aisladamente considerada, no da lugar a la referida sanción**, por no encontrarse prevista en esos términos en los artículos 27, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación. Lo anterior es así, en razón de que las normas de restricción o las que imponen sanciones a los particulares deben estar expresamente reguladas para cumplir con el derecho a la seguridad jurídica. Cabe destacar que la conclusión anterior no restringe las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, pues de considerar que los comprobantes exhibidos por un contribuyente no amparan la transacción realizada, pueden requerir la información necesaria y, en su caso, no acceder a la pretensión del contribuyente de ejercer su derecho de deducción o acreditamiento, sin perjuicio de que existan otras razones por las que no se deba acceder a aquélla.*

Contradicción de tesis 535/2012. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materia Administrativa del Séptimo Circuito y Segundo del Vigésimo Séptimo Circuito. 17 de abril de 2013. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos; en

su ausencia hizo suyo el asunto Luis María Aguilar Morales. Secretario: Juan Pablo Rivera Juárez.”⁷²

Sin embargo, el hecho de que un contribuyente se encuentre como No Localizado, acarrea otro tipo de situaciones jurídicas como una suspensión del CSD, tal y como lo marca el artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación, mismo que guarda relación con el artículo 17-H Bis del multicitado ordenamiento. Siendo que, en la práctica, esta es una de las consecuencias que acarrea el que la autoridad determine que un contribuyente se encuentra en el supuesto previsto por el artículo 69-B del Código Fiscal.

2.7. Empresas que Facturan Operaciones Simuladas y Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EFOS y EDOS).

Ahora pasaremos al estudio de lo que son las Empresas que Facturan Operaciones Simuladas, y por ende también lo que son las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas, pues son estas la base de la presente Tesis.

Las Empresas que Facturan Operaciones Simuladas, también conocidas como EFOS o Factureras, son personas físicas o morales cuya actividad para la obtención de ingresos es la emisión de facturas que amparan operaciones simuladas, dichas facturas son utilizadas por otras personas físicas o morales, para reducir su base gravable y por lo tanto pagar menos contribuciones. Dichas personas que compran este tipo de facturas son conocidas como Empresa que Deducen Operaciones Simuladas o EDOS.

Dichos términos surgen a partir del año 2014 cuando se adiciona el artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación, el cual se crea en base a la necesidad de poder detectar y controlar las operaciones electrónicas con fines

⁷² Época: Décima. Registro digital: 2003939. Instancia: Segunda Sala. Tipo: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XXII, Julio de 2013, Tomo 1. Materia Administrativa. Tesis: 2a./J. 87/2013 (10a.). Página: 717.

de evasión fiscal y de igual forma a los contribuyentes que generen este tipo de operaciones para su beneficio. A pesar de que la figura de los EFOS y EDOS surge con la reforma 2014, la compra y venta de facturas es una práctica que se ha estado llevando frecuentemente en nuestro país desde hace mucho tiempo, siendo consideradas estas prácticas como una forma de defraudación fiscal.

Hay algunos puntos importantes que resaltar en cuanto a lo que respecta, pues es recurrente que los EFOS presenten ciertas características en común, entre las cuales se encuentran las siguientes:

- Empresas de reciente creación (por lo regular entre 1 y 3 años)
- En el domicilio manifestado ante el RFC no se observa actividad económica o corresponde a pequeños departamentos u oficinas, casas habitación o lotes baldíos.
- No hay empleados, maquinaria, equipo, inventarios, ni se observa evidentemente ningún factor productivo real.
- En el mismo domicilio existen dos o más contribuyentes, algunos de los cuales suelen ser sus proveedores, quienes en gran medida tienen la característica de que no están localizados.
- No declaran o bien, declaran un margen de utilidad insignificante.
- No son localizados en su domicilio o son localizados, pero en las verificaciones atienden por única ocasión y posteriormente desocupan el domicilio, además de que regularmente atiende un tercero.
- Los depósitos que reciben de sus clientes son retirados de forma inmediata para realizar supuestos pagos a contribuyentes intermedios creados para simular la operación y regresar el dinero a los clientes en

efectivo o traspaso a cuentas no enlazadas a la contabilidad a nombre de accionistas o terceros.⁷³

Es así como el ingenio y creatividad de los contribuyentes ha permitido poner en práctica la utilización de operaciones simuladas para obtener beneficios, logrando facturar millonarias operaciones inexistentes mediante un sofisticado esquema de evasión fiscal, conocido también como “Operación carrusel”, de acuerdo con lo revelado por el Servicio de Administración Tributaria.⁷⁴

Estas situaciones han llevado a la autoridad a cambiar frecuentemente la normatividad en materia fiscal, para de esta forma combatir a los contribuyentes que llevan a cabo este tipo de operaciones, pues dichas actuaciones han llegado a generar un gran impacto, así como un daño considerable, a la economía de nuestro país, ya que el Estado no percibe los ingresos que tiene derecho a recibir y en algunas ocasiones incluso llegan a surgir saldos a favor de los contribuyentes que llevan a cabo este tipo de prácticas.

2.8. El Impacto de las Operaciones Simuladas.

Como se ha mencionado anteriormente, el ejercicio de este tipo de actividades por parte de los contribuyentes, generan grandes afectaciones para el Estado, al no poder percibir los ingresos que le corresponden y en ocasiones tener que realizar devoluciones de saldos a favor indebidos. Aunque la práctica de Operaciones Simuladas siempre ha constituido el delito de defraudación fiscal, la autoridad ha tenido que implementar nuevas acciones para poder reducir el ejercicio de estas prácticas.

⁷³ "EFOS - NET."

https://conocimiento.blob.core.windows.net/conocimiento/2019/Contables/ContabilidadBancos/CartasTecnicas/CT_Contabilidad_Bancos_1103/efos.html. Fecha de acceso 5 May. 2021^a las 11:35 horas.

⁷⁴ "ALCANCE DE LAS OPERACIONES SIMULADAS EN MÉXICO ..."

<http://www.uv.mx/iic/files/2020/08/Num11-Art01.pdf>. Fecha de acceso 13 May. 2021 a las 12:26 horas

Una de las acciones más importantes que implementa la autoridad para poder combatir estas prácticas fue pasar de facturas hechas a mano, a implementar un sistema electrónico de facturación más complejo, de esta forma, con ayuda de las nuevas tecnologías, la autoridad logró un mejor control en cuanto a la expedición de facturas y las operaciones que estas amparan.

De igual forma, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), para ayudarse a combatir esquemas fiscales que los EFOS utilizan, emitió Criterios no Vinculativos. Por ejemplo, una práctica o esquema utilizado por los EFOS consistía en el uso de Sociedades Cooperativas, a través de las cuales pagaban sueldos y salarios, haciéndolos parecer como retiros de socios de las cooperativas, a los que no les retenía el ISR, así como aportaciones al Seguro Social, por lo que la Secretaría de Hacienda publicó el Primer Criterio para combatir dicha práctica.⁷⁵

“Criterios no vinculativos.

05/ISR. Sociedades cooperativas. Salarios y previsión social.

Las sociedades cooperativas, en nombre colectivo y en comandita simple que distribuyan a sus socios o accionistas los ingresos por la prestación de servicios a terceros, deberán efectuar la retención del ISR por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, de conformidad con los Artículos 110, fracción III y 113 de la Ley del ISR, y tratándose de previsión social respetar las limitaciones a que se refiere el penúltimo párrafo del Artículo 109 de la propia Ley. Lo anterior, en virtud de que se han detectado sociedades

⁷⁵ "Estudio sobre la historia y las consecuencias fiscales y ... - AMDA." <http://www.amda.mx/wp-content/uploads/2020/07/anexo%201%20circular%2042%20de%202020.pdf>. Fecha de acceso 13 May. 2021 a las 12:27 horas

cooperativas, sociedad en nombre colectivo y en comandita simple, **constituidas con la finalidad de disminuir la retención de salarios** al considerar gran parte de los ingresos por este concepto como previsión social, los cuales exceden los límites establecidos en la Ley del ISR.⁷⁶

De esta forma se llegaron a publicar varios criterios para combatir la expedición de facturas con operaciones simuladas, pero dichos criterios únicamente son de carácter obligatorio para los auditores o Contadores Públicos Registrados (CPR), al momento de llevar a cabo sus dictámenes fiscales, esto quiere decir que el contribuyente no está obligado a atender este tipo de criterios pues carecen de actitud vinculatoria, sin embargo al momento en que decida dictaminar sus estados financieros, el Contador Público Registrado (CPR) que lleve a cabo la realización del dictamen fiscal, está obligado mencionar en su dictamen si es que el contribuyente dictaminado ha incurrido en alguno de estos criterios. Asimismo, una gran limitante es que el Criterio no señala nada al respecto de una Sociedad Anónima u otro tipo de Sociedad Civil, por lo que el Contador no está obligado a enterar en su dictamen este tipo de conductas cuando las detecte en una Sociedad distinta a la Cooperativa.

Es de mencionar que los EFOS utilizaban otro tipo de mecanismos, como el crear empresas intermediarias, de forma que la empresa que factura al contribuyente no sea la que tiene el contrato con la cooperativa, para que el auditor no esté obligado a señalarlo en su dictamen. También en relación con estas sociedades, empezaron a utilizar otro tipo de figuras basadas en

⁷⁶ Actualmente el citado Criterio ha sufrido diversas modificaciones adquiriendo el título de **Criterio Vinculativo 16/ISR/NV Sociedades cooperativas. Salarios y previsión social**. Mismo que puede ser consultado en la página de internet del SAT <https://www.sat.gob.mx/normatividad/11461/criterios-no-vinculativos-2020>

conceptos de previsión social, aportaciones a sindicatos y pago de alimentos a socios de Sociedades Civiles.⁷⁷

Las acciones que toman en relación con este tipo de prácticas o mecanismos siempre varían de acuerdo con los siguientes puntos:

- Considerar exentos los gastos de previsión social sin tomar en cuenta el límite de siete salarios mínimos que fija la LEY del ISR en su Artículo 109 (actual Artículo 93 de la LISR).
- Considerar como exentos las ayudas por concepto de alimentos en su totalidad, y no sólo aquellos alimentos que se dan a los acreedores alimentarios (acreedores dependientes de trabajadores) conforme al Código Civil, como son los pagos por concepto de pensiones alimenticias.
- La figura anterior la utilizan vía Sociedades en Comandita, Sociedades Anónimas y Sociedades Civiles. Incluso en este último esquema proliferó los que se apoyaron en Sociedades Civiles del estado de Yucatán, las cuales hablaban de ese concepto.
- Considerar que los trabajadores pueden cobrar “indemnizaciones por riesgos de trabajo” por el “deterioro causado en el trabajador” por el ambiente de trabajo.
- Pagos de Ayudas sindicales que luego se reintegran a los trabajadores.
- Pagar al trabajador un salario bajo y el complemento pagarlo como gastos a comprobar en una empresa perteneciente al grupo EFOS, gasto por comprobar que nunca se comprobó.
- Utilizar el crédito fiscal por el subsidio al empleo o el crédito al salario que generaron los EFOS por sus estrategias de pago de bajos salarios (y que no pagaron a los trabajadores) y utilizar este crédito fiscal para compensar

⁷⁷ "Estudio sobre la historia y las consecuencias fiscales y ... - AMDA." <http://www.amda.mx/wp-content/uploads/2020/07/anexo%201%20circular%2042%20de%202020.pdf>. Fecha de acceso 13 May. 2021 a las 12:33 horas.

contra figuras de supuestas retenciones a otros trabajadores con ingresos altos.

➤ Y otros muchos más.⁷⁸

De un análisis de las condiciones anteriormente descritas podemos determinar que los EFOS existieron desde un principio, debido a que la autoridad, en este caso el Servicio de Administración Tributaria, carece de las capacidades para poder revisar a cada uno de estos contribuyentes, peor aun cuando se llevaba a cabo la facturación de forma manual, situación que dificultaba más la identificación de este tipo de operaciones.

Otro punto a su favor era que cuando los detectaba el Servicio de Administración Tributaria, ellos se defendían judicialmente y cuando el Servicio de Administración Tributaria, después de un largo juicio, llegaba a ganarles, lo que podía recuperar era ínfimo con relación a lo que el EFOS (y EDOS) habían evadido.

Para combatir todos estos esquemas el Servicio de Administración Tributaria se dio cuenta que la mejor forma de hacerlo era con transparencia y con los sistemas informáticos, pues en palabras de sus funcionarios: ***“la transparencia permite que las cosas se vean, y los sistemas informáticos hacen que se vean más rápido.”***⁷⁹

Sin embargo, el proceso fue lento, se tuvo que mover una institución grande, pesada y con muchos vicios. Esto fue poco a poco, se inició con la

⁷⁸ "Estudio sobre la historia y las consecuencias fiscales y ... - AMDA." <http://www.amda.mx/wp-content/uploads/2020/07/anexo%201%20circular%2042%20de%202020.pdf>. Fecha de acceso 13 May. 2021.

⁷⁹ "Estudio sobre la historia y las consecuencias fiscales y ... - AMDA." <http://www.amda.mx/wp-content/uploads/2020/07/anexo%201%20circular%2042%20de%202020.pdf>. Fecha de acceso 13 May. 2021 a las 12:38 horas.

obligatoriedad de la firma electrónica y se fue avanzando con la presentación electrónica de las declaraciones fiscales, la presentación de los avisos, y otros.

Dando lugar a lo que algunos expertos conocen como *“la reforma silenciosa”*, siendo esta la reforma fiscal más importante que ha habido en los últimos años, ya que, se pasó a implementar el uso obligatorio de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o CFDI.⁸⁰

Funcionarios comprometidos con el SAT se dieron a la tarea de apuntalar este proyecto. Inicia en el ejercicio 2012⁸¹, dándole un carácter opcional y a partir de 2014 lo hacen obligatorio. Luego lo complementan con el CFDI de nómina, el complemento de pago, el CFDI de comercio exterior y lo último, un sistema de cancelaciones.⁸²

Esto ha permitido que a la fecha la autoridad tenga toda la información en tiempo real de todos los contribuyentes que tienen obligaciones fiscales a nivel nacional para poder llevar a cabo un mejor control y por lo tanto determinación y cobro de créditos fiscales que pudieran tener los contribuyentes.

Asimismo, podemos resaltar que en 2014 se llevaron importantes reformas al Código Fiscal de la Federación, más específicamente en sus artículos 69-B, 17-H, 113 y posteriormente el artículo 113 bis. Es también de

⁸⁰ "Estudio sobre la historia y las consecuencias fiscales y ... - AMDA." <http://www.amda.mx/wp-content/uploads/2020/07/anexo%201%20circular%2042%20de%202020.pdf>. Fecha de acceso 13 May. 2021 a las 12:40 horas.

⁸¹ Cabe mencionar que los primeros indicios de la facturación electrónica aparecieron en 2006, siendo igualmente opcional su implementación por parte de los contribuyentes.

⁸² "Estudio sobre la historia y las consecuencias fiscales y ... - AMDA." <http://www.amda.mx/wp-content/uploads/2020/07/anexo%201%20circular%2042%20de%202020.pdf>. Fecha de acceso 13 May. 2021 a las 12: 42 horas.

considerarse que en 2019 y 2020 se realizaron tres importantes reformas enfocadas a las operaciones simulada, las cuales son las siguientes:

- Se elimina la compensación universal de impuestos. Ésta permitía a los EFOS “compensar” saldos de créditos al salario y subsidios al empleo contra IVA u otros impuestos, es decir, les dio un importante flujo de efectivo a sus estrategias. La reforma entro en vigor el 9 de diciembre de 2019, modificando el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.
- La “no condonación de impuestos”. Aprobado por la Cámara de diputados el 24 de septiembre de 2019, y publicado en el diario oficial de la federación el 6 de marzo de 2020, por lo que se reforma el artículo 28 de la Constitución.
- El Artículo 113 bis del Código Fiscal de la Federación habla claramente de pena privativa de libertad para los EFOS. Reformado el 8 de noviembre de 2019.⁸³

Cabe aclarar que, aunque las acciones de la autoridad parezcan acertadas para poder combatir las operaciones simuladas, también hay que señalar que dichas medidas han ocasionado afectaciones negativas como es el caso de que la eliminación de la compensación universal de impuestos ha causado efectos negativos en el flujo de empresas alejadas de esquemas fiscales agresivos. Lo mismo la no condonación de impuestos pues no toma en cuenta la imposibilidad real de algunos contribuyentes para pagarlos y que además ha resultado ser una herramienta útil para lograr convenios entre autoridades y contribuyentes en la resolución de asuntos fiscales complicados y que evitaron juicios largos y costosos a ambas partes.

⁸³ "Estudio sobre la historia y las consecuencias fiscales y ... - AMDA." <http://www.amda.mx/wp-content/uploads/2020/07/anexo%201%20circular%2042%20de%202020.pdf>. Fecha de acceso 13 May. 2021 a las 12:42 horas.

Entonces el artículo 113 bis del Código Fiscal de la Federación vino a imponer una sanción a las empresas que facturan operaciones simuladas y a las empresas que las deducen, sin embargo, también el artículo 167 del Código Nacional de Procedimientos Penales señala que amerita prisión preventiva oficiosa, quien adecue su conducta a lo dispuesto en el artículo 113 bis del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, otra medida muy utilizada por la autoridad ha sido la suspensión del Certificado de Sello Digital, según lo señala el artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación y posteriormente también el artículo 17-H Bis, pues de esta forma, los contribuyentes no pueden llevar a cabo la emisión de facturas y por lo tanto se ven limitadas sus operaciones.

CAPÍTULO III. Análisis al Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación se adicionó a dicho ordenamiento con la reforma del 2014, mismo artículo que contenía el procedimiento para que las autoridades pudieran detectar a las Empresas que Facturan o Deducen operaciones Simuladas. Sin embargo, dicho ordenamiento jurídico ha tenido varias modificaciones hasta la fecha, buscando subsanar las deficiencias que el mismo contiene, por ello dedicaremos el presente capítulo para analizar cada parte del procedimiento que el artículo señala, para posteriormente poder hacer una comparación con lo que otros países han hecho para terminar con esta práctica realizando las conclusiones y propuestas que se estimen conducentes.

Es de observarse que todo procedimiento jurídico en cualquier materia cuenta con diversas etapas entre las que podemos señalar las siguientes:

- **Etapla preliminar:** Es aquella previa al proceso propiamente dicho, durante la cual se pueden llevar a cabo algunos de los medios preparatorios o de las providencias precautorias. En ocasiones, esta etapa preliminar puede ser necesaria para poder iniciar el proceso, como ocurre con la conciliación en el proceso del trabajo o con el agotamiento de los recursos administrativos en el proceso fiscal.
- **Etapla expositiva, postulatoria o polémica:** En la cual las partes esgrimen o plasman sus pretensiones y excepciones tratándose de una demanda o una contestación a la misma respectivamente. Siendo esta la primera etapa del proceso propiamente dicho.
- **Etapla Probatoria o Demostrativa:** En esta segunda las partes y el juzgador realizan los actos tendentes a verificar los hechos controvertidos, sobre los cuales se ha planteado el litigio, la cual se basa en el ofrecimiento y rechazo de pruebas, así como de la preparación de

los medios probatorios para demostrar las pretensiones o excepciones expuestas.

- **Etapa de Alegatos o Conclusiones:** En esta tercera etapa, las partes expresan las argumentaciones que estimen pertinentes para demostrar que han quedado probados los hechos en que fundaron sus respectivas pretensiones o excepciones, asimismo, las partes expresan porque resultan aplicables los preceptos jurídicos invocados en apoyo de dichas pretensiones o excepciones en su caso.
- **Etapa Resolutiva:** En esta cuarta y última parte el juzgador o la autoridad, emiten su opinión sobre las posiciones contradictorias de las partes y con base en los hechos efectivamente probados, emite su decisión sobre el conflicto de fondo y pone término normalmente al proceso.⁸⁴

En relación con lo anterior es de resaltarse que el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no atiende a todos estos principios pues, no ofrece al contribuyente la oportunidad de alegar, pasando del período probatorio al resolutivo.

Asimismo, el procedimiento inicia con una presunción de la autoridad en cuanto a que el contribuyente ha estado emitiendo facturas simuladas por no contar con los activos, personal, infraestructura o por encontrarse como no localizado, siendo que normalmente esta presunción suele surgir del ejercicio de sus facultades de comprobación.

Entonces de la lectura del artículo en comento, podemos deducir que el mismo cuenta con tres etapas pues la etapa preliminar no es propia del procedimiento debido a que la autoridad basa su acción en una presunción de que el contribuyente adecuo su conducta en algún supuesto marcado por el primer párrafo del multicitado ordenamiento. En relación con lo anterior resulta

⁸⁴ "IV. Etapas procesales y. procedimientos V. Medios ... - UNAM." <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/283/3.pdf>. Fecha de acceso 28 May. 2021 a las 10:52 horas.

más sencillo referir a la primera etapa del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación como Etapa Presuntiva.

Para poder entrar en lleno a lo que es el estudio del multicitado ordenamiento, es posible dividir el mismo en 3 etapas, las cuales son las siguiente:

1. Etapa Presuntiva.
2. Etapa Probatoria.
3. Etapa Resolutiva.

Y una vez plasmada la división podemos proceder al estudio de cada una de ellas para así tener un panorama más amplio del alcance de estas.

3.1. Primera parte (Presuntiva).

Esta etapa está contenida dentro de lo que es el primer párrafo y parte del segundo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, mismo que a continuación se señala:

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

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...”

Entonces el citado artículo señala que si por algún motivo, pudiendo ser o no en ejercicio de las facultades de comprobación, la autoridad se percata que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes fiscales o CFDI, sin que el mismo cuente con los activos personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente para prestar dichos servicios o si este se encuentra como no localizado para efectos del RFC, la autoridad procederá a llevar a cabo la notificación de su conducta a encuadrado con alguno de los supuestos descritos. Para ello la autoridad recaudadora o hacendaria, llevará a cabo la notificación por medio de tres vías, las cuales son:

1. *Buzón tributario.*
2. *Página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.*
3. *Publicación en el Diario Oficial de la Federación.*

Este procedimiento resulta ser muy peculiar, pues el mismo consta de una notificación que se debe hacer por tres medios distintos, con el fin de que el contribuyente tenga noticia o se haga sabedor de que la autoridad ha encontrado inconsistencias en sus facturas, o en los servicios o bienes que estas amparan, para posteriormente proceder al período probatorio.

Es importante señalar que el artículo en comento no señala que, entre las notificaciones que se deben efectuar, debe de haber un lapso determinado o deben de hacerse al mismo tiempo. Sin embargo, si nos remitimos al Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF), en su artículo 69 nos señala el orden en el cual se debe de llevar a cabo las notificaciones antes señaladas, mencionando lo siguiente:

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

- I. *A través del buzón tributario;*
- II. *Publicación en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, y*
- III. *Publicación en el Diario Oficial de la Federación.*

La notificación mediante la publicación en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y en el Diario Oficial de la Federación, se realizará hasta que conste la primera gestión de notificación a que se refiere la fracción I de este artículo.”

En consecuencia, primero la autoridad debe llevar a cabo la notificación a través del buzón tributario del contribuyente, para posteriormente poder llevar a cabo las notificaciones por los otros dos medios previstos.

En la actualidad es necesario que todos los contribuyentes estén inscritos en el RFC y, por lo tanto, cuenten con su buzón tributario, pero ¿qué pasaría en caso de que un contribuyente no cuente con el mismo? En este caso, al ser el derecho fiscal una rama del derecho de aplicación estricta, no se puede ignorar las reglas que deben aplicarse en caso de que la notificación no pueda llevarse a cabo por medio del Buzón Tributario, en dicho caso la autoridad debe de remitirse a la aplicación del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, para de alguna forma, dar cumplimiento a lo señalado del artículo, materia del presente estudio.

En la misma tesitura, la autoridad deberá de llevar a cabo la notificación personal, y en caso de que la misma no pueda llevarse a cabo porque se presentó una situación especial, como por ejemplo que el contribuyente no tenga buzón tributario, se deberá notificar de otra forma tal y como lo menciona el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, dicha situación debería ser prevista por el artículo 69-B del Código, para que no dé lugar a que el contribuyente busque desvirtuar la notificación por ser una cuestión que el citado artículo no contempla, aunque en su reglamento se señale que podrá llevarse a cabo la notificación en alguna otra modalidad, posterior a que la autoridad pueda demostrar que ha gestionado la primera notificación consistente en aquella que se realice por medio del buzón tributario del contribuyente.

Por último, con la reforma del 12 de noviembre de 2021 se adiciono un párrafo al artículo 69-B del Código Fiscal de la federación, el cual incluye otro

supuesto mediante el cual la autoridad puede presumir que se esta llevando a cabo la facturación de operaciones simuladas, dicho párrafo señala lo siguiente:

“Artículo 69-B...

*Para los efectos de este artículo, también se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, **cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes que soportan operaciones realizadas por otro contribuyente, durante el periodo en el cual a este último se le hayan dejado sin efectos o le haya sido restringido temporalmente el uso de los certificados de sello digital en términos de lo dispuesto por los artículos 17-H y 17-H Bis de este Código, sin que haya subsanado las irregularidades detectadas por la autoridad fiscal, o bien emitiendo comprobantes que soportan operaciones realizadas con los activos, personal, infraestructura o capacidad material de dicha persona.**”*

Este nuevo párrafo contiene un nuevo supuesto mediante el cual la Autoridad puede presumir que un contribuyente esta emitiendo facturas con operaciones simuladas, pues de la lectura de este se desprende que si un contribuyente emite comprobantes fiscales en favor de otro para amparar operaciones que este realice con su personal, activos, infraestructura o capacidad material, cuando se haya dejado sin efectos su CSD o este se encuentre temporalmente suspendido y no se hayan desvirtuado las inconsistencias detectadas.

En este supuesto el riesgo de ser incluido en el listado de EFOS o que se inicie el procedimiento contenido en este artículo, no es para el contribuyente que tiene suspendido o se ha dejado sin efectos su CSD, sino que es para la persona que se presta para facturar las operaciones que el otro contribuyente realice, aunque esta cuente con activos, personal, infraestructura y capacidad material para amparar las operaciones efectuadas. Situación que podría llegar a vulnerar los derechos humanos del contribuyente al que se le inicie el

procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación por estas razones.

3.2. Segunda parte (Probatoria).

Posteriormente el multicitado artículo empieza a hablar de su etapa probatoria a partir de la segunda parte del segundo párrafo, así como el tercero y la primera, segunda y tercera parte del cuarto párrafo del citado artículo 69-B del Código, mismo que a la letra señala lo siguiente:

“Artículo 69-B.- ...

“... Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

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

Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento

y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días...”

De la lectura del citado artículo se desprende que el período probatorio puede ampliarse o fragmentarse por distintas causas, las cuales detallaremos a continuación.

En un primer momento se concede un período probatorio de 15 días al contribuyente, contado a partir de que se publicó la última notificación ya sea mediante buzón tributario, por la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, o por la publicación en el Diario Oficial de la Federación.⁸⁵

Posteriormente, el contribuyente puede solicitar una prórroga de 5 días, sí, a su consideración le es necesaria para poder recabar toda la documentación que considere pertinente para poder desvirtuar la presunción de la autoridad. Pasando el período para rendición de pruebas de 15 a 20 días, siendo que la autoridad no puede negar este derecho del contribuyente, pues el citado artículo es muy claro en esta parte, aún con el silencio de esta se estaría hablando de un positiva ficta, teniendo por concedido el plazo solicitado sin que medie resolución al respecto.

Una vez concluido el plazo concedido para la presentación de pruebas, la autoridad cuenta con 50 días para poder llevar a cabo la valoración de las pruebas rendidas por el contribuyente. Sin embargo, dentro de los 20 primeros días de este periodo, la autoridad, si lo considera necesario, puede requerir de mayores elementos probatorios para que, en un plazo de 10 días más, el contribuyente pueda proporcionar la documentación que le sea requerida, pasando a ampliar el período para la presentación de pruebas de 20 a 30 días.

Esta parte del artículo fue introducida mediante la reforma del 25 de junio de 2018, pues esta facultad de la autoridad no la contemplaba el Código Fiscal

⁸⁵ Cabe la posibilidad de que se suscite el anterior supuesto de que el contribuyente no cuente con buzón tributario, debiéndose tomar en cuenta esta situación al momento de abrir el período probatorio.

de la Federación, sino el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en su artículo 70, lo que se llegaron a emitir diversos criterios al respecto, ya que, dicho artículo señala lo siguiente:

“Artículo 70.- Para los efectos del artículo 69-B, tercer párrafo del Código, la Autoridad Fiscal podrá requerir información adicional al contribuyente, a fin de que éste la proporcione dentro del plazo de diez días contado a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento, en cuyo caso, el plazo para valorar las pruebas comenzará a computarse a partir de que el requerimiento haya sido cumplido.”

Situación que es contraria a los principios de Reserva de ley y de Subordinación Jerárquica, pues el Reglamento, contemplaba una situación que la ley principal no, por lo que se consideraba que el Reglamento trataba ampliar el procedimiento más allá de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación. En relación con ello se emitió el siguiente criterio jurisprudencial:

“PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES AMPARADAS EN COMPROBANTES FISCALES. EL ARTÍCULO 70 DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL PREVER EN EL PROCEDIMIENTO RELATIVO LA POSIBILIDAD DE UN SEGUNDO REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN Y UN PLAZO ADICIONAL PARA PROPORCIONARLA, NO ESTABLECIDOS EN EL PROPIO CÓDIGO, TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y DE SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA.

El artículo 70 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, al prever la posibilidad de un requerimiento de información adicional al contribuyente, para que éste la proporcione dentro del plazo de diez días siguientes a que surta efectos su notificación, en el procedimiento de presunción de operaciones inexistentes amparadas en comprobantes fiscales, establecido en el artículo 69-B del propio código, transgrede los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica, ya que ese

segundo requerimiento y el plazo adicional no están contenidos en el ordenamiento que se reglamenta.

OCTAVO TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DEL CENTRO AUXILIAR DE LA PRIMERA REGIÓN, CON RESIDENCIA EN NAUCALPAN DE JUÁREZ, ESTADO DE MÉXICO.

Amparo en revisión 285/2016 (cuaderno auxiliar 934/2016) del índice del Décimo Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, con apoyo del Octavo Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en Naucalpan de Juárez, Estado de México. 10 de febrero de 2017. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Cabañas Rodríguez. Secretario: Alfredo Portilla Acata.”⁸⁶

Asimismo, el principio de reserva de ley tiene su sustento en lo señalado en el artículo 89, fracción I, de nuestra Carta Magna, mismo que ordena lo siguiente:

“Artículo 89. *Las facultades y obligaciones del Presidente, son las siguientes:*

I.- Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia...”

El cual dispone que el Ejecutivo Federal proveerá en la esfera administrativa la exacta observancia de la ley, estableciendo su facultad reglamentaria, entonces es importante señalar que, bajo dicho principio, ningún reglamento puede ir más allá de lo que dicta su ley principal, en otras palabras, de la sola redacción del precepto constitucional se desprende el límite de esta facultad: la ley. En efecto, las normas reglamentarias son disposiciones generales y abstractas "que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y complementando en detalle las normas contenidas en los

⁸⁶ Época: Décima. Registro digital: 2014184. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tipo: Tesis Aislada. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 41, abril de 2017, Tomo II. Materia Constitucional, Administrativa. Tesis: (I Región)8o.50 A (10a.). Página: 1780.

ordenamientos jurídicos expedidos por el Congreso de la Unión", por lo que un reglamento no puede llegar a contemplar situaciones que su ley principal no contempla.⁸⁷

Asimismo, es de observar que otro principio que se relaciona mucho con el anteriormente citado es el Principio de Subordinación Jerárquica, pues según un criterio jurisprudencial de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señala lo siguiente:

“PRINCIPIO DE SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA. SE VULNERA CUANDO UN REGLAMENTO CONTRARÍA UNA LEY DISTINTA A LA QUE DESARROLLA, COMPLEMENTA O DETALLA, PERO CON LA CUAL GUARDA VINCULACIÓN.

La importancia de los reglamentos radica en que posibilitan proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, donde el principio de legalidad preceptúa que no puede existir un reglamento independiente en el ordenamiento jurídico, al ser necesaria una ley previa; así, en atención a dicho principio, los reglamentos no pueden contener cuestiones que son exclusivas de la ley, cobrando relevancia el concepto de reserva de la ley. Ahora bien, el principio de subordinación jerárquica al que se encuentra sujeta la facultad reglamentaria, consiste en la exigencia de que al reglamento lo preceda necesariamente una ley cuyas disposiciones desarrolle, complemente, o detalle y en las que encuentra su justificación y medida. Sin embargo puede darse el caso en que un reglamento viole una ley distinta de las que reglamenta en forma específica y con ello puede infringir el principio en comento; de ahí que para hacer valer su inconstitucionalidad, debe argumentarse que excede el alcance de la Ley, y para ello puede partirse

⁸⁷ Extracto sustraído de la contradicción de tesis 252/2019, sustentada por la Segunda Sala de la SCJN con número de registro 29017.

de aquella que el reglamento desarrolla complementa o detalla, o bien, de aquella otra con la que tenga vinculación por la materia regulada.

Amparo directo en revisión 2485/2014. Oplex, S.A. de C.V. 19 de noviembre de 2014. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Luis María Aguilar Morales. Ausente: Sergio A. Valls Hernández. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretaria: Úrsula Hernández Maquívar.”⁸⁸

Entonces el Principio de Subordinación Jerárquica, en lo medular complementario del principio anteriormente detallado, señala que un reglamento no puede exceder el alcance o contenido de la ley principal, ya que la función del reglamento es desarrollar, complementar o detallar las situaciones contenidas, sin ir más allá del texto que la ley contiene.

Sin embargo, la Corte emitió un nuevo criterio en septiembre de 2019, en el cual señala que dicho requerimiento contenido en el artículo 70 del reglamento, no contraviene los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica⁸⁹, situación que a nuestro criterio resulta contradictoria y posiblemente violatoria de los principios constitucionales señalados, así es que el criterio de la Corte señala lo siguiente:

“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.

⁸⁸ Época: Décima. Registro digital: 2008434. Instancia: Segunda Sala. Tipo: Tesis Aislada. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 15, febrero de 2015, Tomo II. Materia Constitucional. Tesis: 2a. I/2015 (10a.). Página: 1770

⁸⁹ Esto en consideración de que la reforma del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación es de fecha 25 de junio de 2018, y el nuevo texto del artículo contempla el requerimiento de la información.

*La principal finalidad del procedimiento previsto en el artículo **69-B del Código Fiscal de la Federación** es establecer un marco de condiciones que –mediante una presunción iuris tantum– se orienta a descubrir la verdadera naturaleza de los documentos con los que los contribuyentes que expiden y los que reciben comprobantes pretenden amparar un acto o actividad determinada. Si dentro de las facultades que el legislador otorga a la autoridad administrativa se encuentran el valorar las pruebas pertinentes y concluir su idoneidad para liberar al contribuyente de una presunción en su contra, un segundo requerimiento de información no altera el contenido del mencionado artículo 69-B. Más bien, este requerimiento adicional –que es acorde con las facultades de valoración de la autoridad administrativa– funge como complemento a la ley al optimizar la consecución de los fines deseados. Así, no se trata de un aspecto de la materia fiscal que tenga que ser desarrollado, necesariamente, mediante una norma legal y, por tanto, el artículo **70 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación** no es exorbitante o contrario a la disposición pertinente del código tributario, por lo que no contraviene los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica.*

Contradicción de tesis 252/2019. Entre las sustentadas por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito y el Octavo Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en Naucalpan de Juárez, Estado de México. 7 de agosto de 2019. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Eduardo Medina Mora I., José Fernando Franco González Salas, Yasmín Esquivel Mossa y Javier Laynez Potisek. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretario: Juan Jaime González Varas.⁹⁰

⁹⁰ Décima Época. Registro digital: 2020638. Instancia: Segunda Sala. Materias(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: 2a./J. 120/2019 (10a.). Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 70, septiembre de 2019, Tomo I, página 366. Tipo: Jurisprudencia

Del análisis al texto de la jurisprudencia citada podemos observar que fundamenta la acción de llevar a cabo un nuevo requerimiento en la obligación de la autoridad administrativa de corroborar la veracidad de los documentos, sin embargo, la autoridad desde un principio puede señalar al contribuyente la documentación idónea para poder desvirtuar las presunciones vertidas sobre él y la manera correcta de presentarlas, situación que en el mundo fáctico no acontece.

Por último, cabe señalar que el texto anterior a la reforma de 2018 no señalaba un período en el cual la autoridad debía llevar a cabo la valoración de pruebas, para limitar dicha facultad a únicamente 50 días, situación que podría afectar las determinaciones a las que se arribe, ya que, muchas veces la autoridad se ve sobrepasada por la carga de trabajo, pudiendo arribar a conclusiones incorrectas y que afecte los derechos humanos de los contribuyentes por la prisa de emitir una resolución.

3.3. Tercera Parte (Resolutiva).

La última parte del artículo en estudio se refiere a la resolución que la autoridad emita, posteriormente a llevar a cabo el estudio de las pruebas proporcionadas por el contribuyente, es así que, en caso de que el contribuyente no logre desvirtuar, a criterio de la autoridad, las presunciones vertidas será introducido en una lista que la autoridad publicará en el Diario Oficial de la Federación, así como en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, junto con los demás contribuyentes que no pudieron desvirtuar las presunciones de la autoridad. Es así como el artículo en estudio en su párrafo cuarto señala lo siguiente:

“Artículo 69-B:...

... Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la

situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.”

Por último, el artículo termina señalando las consecuencias de no haber desvirtuado las presunciones acerca de las operaciones facturadas; así como las consecuencias de no emitir la resolución dentro del término de ley y las acciones que debe tomar la autoridad en caso de que el contribuyente, con posterioridad, logre desvirtuar las presunciones que le fueron señaladas, por lo que el artículo 69-B, párrafos quinto, sexto, séptimo, octavo y noveno señala lo siguiente:

“Artículo 69-B:...

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

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

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

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para

acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

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

De la lectura de los párrafos antes citados podemos señalar los siguientes puntos a manera de conclusión:

1. Si la autoridad no emite su resolución dentro del periodo de ley, deja sin efectos automáticamente todas las presunciones acerca del contribuyente.
2. La Autoridad puede dejar sin efecto de manera general todas las operaciones o facturas emitidas por el contribuyente.
3. Los contribuyentes que dieran cualquier efecto a las facturas emitidas por el contribuyente cuentan con 30 días para corregir su situación fiscal o para acreditar la adquisición de los bienes o servicios.
4. Si la autoridad, en ejercicio de sus facultades de comprobación, detecta que los contribuyentes no corrigieron su situación fiscal en relación con las facturas que amparan operaciones simuladas, procederá a determinar el crédito fiscal correspondiente.

5. La autoridad considerará a las operaciones amparadas en los comprobantes señalados como actos o contratos simulados para efectos de delitos del orden fiscal.
6. En caso de que el contribuyente, con posterioridad a la resolución emitida, logre desvirtuar los hechos que se le imputaron, la autoridad deberá incluirlo en una lista que publicará trimestralmente en el Diario Oficial de la Federación, así como en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, junto con los demás contribuyentes que desvirtuaron los hechos o dejaron sin efectos la resolución emitida a través de los medios de defensa ejercidos.

Cabe señalar que, de la lectura del artículo en análisis, podemos observar que la parte final tiene un orden aleatorio, pues a nuestra consideración este debe tener el orden propuesto en los puntos señalados anteriormente.

Analizando lo descrito hay dos puntos que resultan importantes resaltar antes de terminar el presente capítulo siendo estos los siguientes:

- I. Dejar sin efectos de manera general las operaciones del contribuyente.
- II. Delitos por actos o contratos simulados.

En este primer punto encontramos que el artículo en estudio manifiesta lo siguiente, en su quinto párrafo: “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*”

Este quinto párrafo ha causado gran controversia a lo largo de los años, pues hay quien considera que el artículo al decir “*con efectos generales*” hace referencia únicamente a las facturas detectadas como operaciones simuladas, sin embargo, hay también otras posturas que señalan lo inespecífico que es dicho párrafo, pues por lo mismo se puede entender que deja sin efectos todas las facturas emitidas por el contribuyente y corresponde a los receptores de los

servicios el comprobar que efectivamente se efectuaron las operaciones amparadas en las facturas.

Es esta interpretación la que genera que diversos especialistas en la materia consideran inconstitucional dicho artículo, pues el juzgar con carácter general todas las operaciones facturadas es violatorio a los principios de legalidad y seguridad jurídica, así como el derecho humano a la presunción de inocencia, a una tutela jurídica adecuada, entre otros. Lo anterior debido a que un contribuyente puede carecer de activos, personal o infraestructura para prestar un tipo de servicios, pero contar con dichos elementos para la prestación de otros, situación que vulnera, no solo a este contribuyente, sino a todos los demás con los que haya tenido algún tipo de relación comercial. Por otra parte, dicha acción podría considerarse como un exceso de facultades para la autoridad hacendaria y por lo tanto una acción inconstitucional y violatoria de derechos humanos.

En conclusión, la autoridad hacendaria únicamente debería considerar sin efectos aquellas operaciones para las cuales el contribuyente no cuenta con equipo, activos, personal o infraestructura para prestar los servicios que amparen dichas facturas.

Por último, en el penúltimo párrafo del artículo en estudio se hace mención de que todos los contribuyentes que no regulen su situación fiscal o efectivamente comprueben haber recibido los servicios que las facturas amparan, dichas acciones se considerarán como **actos o contratos simulados**. Entonces el artículo nos hace remitirnos a los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación, los cuales, en relación con el punto en comento, señalan lo siguiente:

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

El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita...

Artículo 109.- *Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien...*

IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal..."

Sin embargo, ninguno de estos dos artículos define qué debe entenderse por acto o contrato simulado. Por lo que, remitiéndonos al Código Civil Federal, encontramos en su artículo 1792 que un Convenio es el acuerdo de dos o más personas para crear, transferir, modificar o extinguir obligaciones. Siendo que los convenios que producen o transfieren derechos y obligaciones llevan el nombre de contratos, en los cuales consta el consentimiento de las partes y contienen un objeto que puede ser materia de un contrato.⁹¹

Asimismo, el citado ordenamiento señala que la simulación es el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas. Dicha simulación puede ser absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real; o relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.⁹²

Entonces, un contrato simulado es aquel en el cual las partes están de acuerdo en determinar derechos y obligaciones recíprocos, pero de manera ficticia total o relativa. Situación que, al ser el derecho fiscal de aplicación estricta, se debe incluir dentro del supuesto normativo, para evitar que la

⁹¹ Artículos 1792, 1793 y 1794 del CCF

⁹² Artículos 2181 y 2182 del CCF, cabe señalar que el artículo 2183 del CCF señala que puede pedir la nulidad de los actos simulados el Ministerio Público cuando éste se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública.

autoridad abuse de las facultades conferidas y que los contribuyentes conozcan las consecuencias que tienen dichos actos.

3.4. Recursos.

Por último, es importante hablar sobre los medios de defensa pues si bien, el propio artículo señala que un contribuyente puede dejar sin efectos la resolución emitida a través de los medios de defensa que accione, el artículo deja este punto sin más que eso, por lo que toca preguntarse ¿Qué medios de defensa pueden ejercitarse o promoverse en contra de la resolución emitida? y ¿Es posible accionar algún medio de defensa para evitar la emisión de una resolución de operaciones simuladas?

En lo que respecta a la primera cuestión, en el mismo Código Fiscal de la Federación se encuentra el **Recurso de Revocación** el cual puede ser promovido en relación con lo señalado en su artículo 116 y 117, fracción I, pues la resolución emitida tiene carácter de definitiva y puede ocasionar un perjuicio al contribuyente sobre el cual recae dicha resolución. En este sentido, el escrito con el cual se pretenda accionar el recurso de revocación deberá cumplir con las reglas señaladas en el artículo 122 del Código Fiscal de la Federación, asimismo, deberá ir acompañado de todos los documentos que señala el artículo 123 del citado ordenamiento jurídico. Dicho recurso será resuelto por el superior jerárquico de la autoridad que emitió el acto reclamado.

Por otra parte, la Ley Federal de Procedimiento Administrativo (LFPA), también contiene un medio de defensa, muy similar al anteriormente descrito, siendo este el **Recurso de Revisión**, encontrando el fundamento del citado recurso en el artículo 83 de la Ley citada, pues en este caso, y de acuerdo al artículo 83, pueden promover dicho recurso, todas aquellas personas que se vean afectadas por los actos y resoluciones de las autoridades administrativas que pongan fin al procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente. Al igual que el Recurso de Revocación, la tramitación de este recurso la llevará a cabo el superior jerárquico de la autoridad que emitió el acto que se reclama, debiendo el escrito cumplir con las formalidades que señala el

artículo 86 de la citada Ley, pudiendo solicitar la ejecución del acto reclamado hasta en tanto no se resuelva el recurso.

Ahora bien, la principal diferencia entre el **Recurso de Revisión** y el **Recurso de Revocación** estriba en que para promover el primero se tienen 15 días hábiles y para el de revocación los afectados cuentan con 30 días para promover dicho recurso. Cabe señalar que la Ley no le otorga un carácter de obligatoriedad a la ejecución de dichos recursos, es decir, uno puede optar por la tramitación de estos o ir directamente al **Juicio de Nulidad** ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA).

El **Juicio de Nulidad** encuentra su fundamento en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA), específicamente en los artículos 1, 2 y 3. En cuyo caso el artículo 13 de la ley citada determina que los particulares cuentan con un periodo de 30 días a partir de que surtió sus efectos la notificación del acto administrativo que se pretenda combatir, asimismo, el artículo 14 señala que requisitos debe de cumplir la demanda para ser admitida. Todo lo anterior también relacionado con el artículo 3, fracción V, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Si bien los artículos citados en el párrafo que antecede señalan que el juicio de nulidad procede contra los actos administrativos de la autoridad fiscal que causen un agravio, la Segunda Sala de la Suprema Corte de la Nación, mediante jurisprudencias emitidas ha determinado que en los cuales no procede ni el recurso administrativo, ni el juicio de nulidad en contra de la determinación contenida en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, situación que podemos ver la jurisprudencia con número de registro 2022468, que a título señala lo siguiente:

“JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. ES IMPROCEDENTE CONTRA EL OFICIO POR EL QUE SE HACE DEL CONOCIMIENTO DEL CONTRIBUYENTE SU INCLUSIÓN EN EL LISTADO DE AQUELLOS QUE NO DESVIRTUARON LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES A QUE SE

REFIEREN LOS PÁRRAFOS PRIMERO Y TERCERO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN SU TEXTO ANTERIOR A LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 25 DE JUNIO DE 2018.”

Dicho criterio señala que el juicio contencioso, o en su caso el recurso administrativo, es improcedente en contra de la publicación en el listado, y únicamente será efectiva la vía cuando se combata la notificación efectuada mediante buzón tributario. También es de señalarse que en caso de que la persona que dio algún efecto fiscal a las facturas de un contribuyente que haya sido incluido en el listado de Empresas que Facturan Operaciones Simuladas, y a criterio de la autoridad no lograron comprobar que efectivamente recibieron los bienes o servicios, dicha determinación puede ser recurrida mediante el recurso administrativo o juicio de nulidad, según el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) que a continuación de transcribe:

“RESOLUCIÓN EMITIDA EN TÉRMINOS DEL PENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. ES IMPUGNABLE A TRAVÉS DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN O EN SEDE CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA.

Hechos: Los Tribunales Colegiados de Circuito contendientes analizaron si la resolución por la que la autoridad fiscal desestima las pruebas presentadas por los contribuyentes para aclarar su situación fiscal en términos del penúltimo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y les invita a corregir su situación fiscal, es o no una resolución definitiva para efectos de la procedencia, ya sea del recurso de revocación o del juicio de nulidad. Al respecto llegaron a soluciones contrarias, pues uno de ellos concluyó que sí mientras que los otros dos concluyeron que no.

Criterio jurídico: La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determina que la resolución emitida en términos del

penúltimo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, mediante la cual la autoridad hacendaria desestima las pruebas que aportó el contribuyente y lo invita a corregir su situación fiscal, constituye una resolución definitiva que causa un agravio en materia fiscal y, por tanto, es susceptible de ser impugnada, ya sea a través del recurso administrativo de revocación o del juicio contencioso administrativo.

Justificación: En la resolución emitida en términos del penúltimo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación por el Servicio de Administración Tributaria, a través de la cual desestima las pruebas que le aportó el contribuyente y concluye que no acreditan que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios que amparan los comprobantes fiscales (expedidos por un contribuyente que se encuentra en la lista definitiva prevista en ese precepto), sí se trata de una resolución definitiva impugnable en el recurso administrativo de revocación o en el juicio contencioso administrativo, conforme a los artículos 117 del Código Fiscal de la Federación y 3 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, respectivamente, pues genera un agravio al particular en materia fiscal, en la medida en que a través de este acto la autoridad de la materia manifiesta su voluntad oficial, ya que decide una situación jurídica concreta, previa, en su caso, al ejercicio de sus facultades de comprobación, derivada de una petición real y específica que le formuló al contribuyente con consecuencias propias. Ello, ya que desestima las pruebas que presentó el contribuyente para acreditar que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios que amparan los comprobantes fiscales, lo que puede traer consecuencias jurídicas para el interesado consistentes en la posible determinación de créditos fiscales que correspondan, aunado a que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

Contradicción de tesis 70/2020. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, el Primer Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Segunda Región, con residencia en San Andrés Cholula, Puebla, en apoyo del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito y el Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Vigésimo Circuito. 5 de agosto de 2020. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Luis María Aguilar Morales, José Fernando Franco González Salas, Yasmín Esquivel Mossa y Javier Laynez Potisek. Ponente: Yasmín Esquivel Mossa. Secretario: Juvenal Carbajal Díaz.”⁹³

Para cerrar el capítulo debemos hablar de la procedencia del juicio de amparo, pues aunque el juicio de amparo directo es procedente en contra de las sentencias definitivas, en este caso, dictadas por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), según lo señala el artículo 170 de la Ley de Amparo, existen opiniones divididas en contra de si el procedimiento para determinar la facturación simulada es violatorio o causa perjuicio a los derechos humanos de los gobernados y por lo tanto, procede un amparo indirecto según lo marcado en el artículo 107 de la Ley de Amparo, por lo cual ya existen criterios relacionados con dicho procedimiento, siendo importante señalar el siguiente:

“PUBLICACIÓN “PRELIMINAR” DE LOS DATOS DEL CONTRIBUYENTE EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. AL CONSTITUIR UN ACTO DE IMPOSIBLE REPARACIÓN, EN SU CONTRA PROCEDE EL AMPARO INDIRECTO.

Los artículos 6o., 7o. y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevén el derecho a la vida privada como un límite, entre otras, a las libertades de expresión y de imprenta. Asimismo, los

⁹³ Registro digital: 2022310. Instancia: Segunda Sala. Décima Época. Materias(s): Administrativa. Tesis: 2a./J. 48/2020 (10a.). Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 79, octubre de 2020, Tomo I, página 879. Tipo: Jurisprudencia.

artículos 11 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos; 17, numerales 1 y 2, del Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos; 12 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos y V de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, reconocen el respeto a la vida privada y, en consecuencia, a los derechos de la personalidad y, por otra parte, prohíben las injerencias arbitrarias o ataques a éstos. En consecuencia, la publicación de los datos de los contribuyentes a que alude el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, constituye un aviso que se traduce en una afectación a su imagen y prestigio profesional, por aludir a la presunción de que realizan actos que no se apegan a los lineamientos normativos correspondientes, pues la advertencia de que efectúan operaciones al margen de las normas aplicables puede afectar sus relaciones comerciales y profesionales, aun cuando sea de carácter "preliminar" y no definitiva, lo que determina en forma concluyente su situación fiscal. Es así, pues la afectación al prestigio, atento a la percepción que de un contribuyente puedan tener los demás, especialmente quienes tienen o pueden tener relaciones comerciales o profesionales con él, no requiere que la publicación del listado sea la definitiva, porque el menoscabo a su imagen puede darse desde la publicación preliminar, que incide en la reputación del quejoso, entendida como su prestigio comercial y profesional; vulneración de imposible reparación por recaer sobre un derecho sustantivo protegido constitucional y convencionalmente. Por tanto, al corresponder ese acto a uno realizado dentro de un procedimiento administrativo, que es de imposible reparación en términos del artículo 107, fracción III, inciso b), de la Ley de Amparo, en su contra procede el amparo indirecto.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO SÉPTIMO CIRCUITO.

*Queja 137/2017. Fortaleza Corporativa Forco, S.A. de C.V. 1 de junio de 2017. Unanimidad de votos. Ponente: Selina Haidé Avante Juárez. Secretario: Santiago Ermilo Aguilar Pavón.*⁹⁴

Tomando como referencia el criterio anteriormente citado es de señalar que durante el procedimiento puede ser procedente un juicio de amparo indirecto con el fin de proteger los derechos fundamentales de los contribuyentes, sin embargo, no es posible evitar la sustanciación de este, pues como tal no existe la afectación, ya que esta únicamente se da con la emisión de la resolución correspondiente. Aunque, como se señaló, el procedimiento puede afectar los derechos fundamentales de los gobernados y por lo tanto ser materia de amparo durante su sustanciación.

⁹⁴ Registro digital: 2016876. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Décima Época. Materias(s): Común, Administrativa. Tesis: XXVII.3o.36 A (10a.). Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 54, mayo de 2018, Tomo III, página 2747. Tipo: Aislada.

CAPÍTULO IV. Comparación con otros sistemas normativos y criterios jurisprudenciales.

El presente capítulo tiene como objetivo un breve análisis de cómo es el tratamiento fiscal de las personas que pretenden defraudar al fisco por medio de la simulación de actividades en algunos otros países, pues el comparar nuestro sistema normativo con otro sistema jurídico preexistente ayuda a entender el derecho como una creación natural y, por otra parte, proporciona base intelectual para la interpretación y el análisis de distintos sistemas jurídicos y ello, sin lugar a dudas, ayuda a entender e interpretar el sistema jurídico propio, ya que la comparación nos es útil como medio para ver más claramente la esencia de nuestro derecho.⁹⁵

En un primer punto analizamos el sistema francés pues nuestro derecho tiene gran influencia francesa, siendo que dicha legislación maneja el concepto de “**fraude fiscal**”, traducido como evasión fiscal se encuentra contenido en el artículo 1741, párrafo segundo, fracción 5, del Código General de Impuestos, mismo cuya traducción señala lo siguiente:

“Artículo 1741. Sin perjuicio de las disposiciones particulares contenidas en el presente código, quien fraudulentamente haya evadido o intentado evadir la determinación total o parcial de los impuestos contenidos en el presente código, sea que voluntariamente omita hacer su declaración en los plazos señalados, sea que voluntariamente oculte parte de los impuestos a los cuales está sujeto, sea que deliberadamente organice su insolvencia o ponga obstáculos o maniobras para la recaudación de los impuestos, sea por actuar de cualquier otra forma fraudulenta, es responsable, independientemente de las sanciones fiscales aplicables, a una pena de prisión de cinco años y una multa de

⁹⁵ Gonzales Martín Nuria. *Sistemas jurídicos contemporáneos. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Nostra Ediciones. México. 2010. Págs. 18-19*

500,000 euros, la cual podrá aumentar hasta duplicar el resultado de la infracción.

Las penas son elevadas a siete años de prisión y multa de 3,000,000 euros la cual podrá aumentar hasta duplicar el resultado de la infracción, cual se haya cometido por un grupo organizado o se realizará por los siguientes medios...

5. Sea de un acto ficticio o artificial o por medio de una entidad ficticia o artificial..."⁹⁶

Entonces del estudio del artículo en comento podemos observar que este contempla la figura de acto ficticio o artificial, lo que para nuestra legislación sería un acto simulado, en el entendido que, en la legislación francesa, al hablar de un acto simulado en materia tributaria se hace alusión a lo señalado en materia civil como un acto ficticio, el cual puede tener tres tipos de connotaciones:

1. El acto ficticio en sentido estricto se refiere a la falta de un componente de la operación, por ejemplo, un contrato de arrendamiento cuya renta nunca se paga.
2. El acto encubierto, es decir un acto al que se le da otra calificación jurídica artificial; por ejemplo, una venta cuyo precio no se paga realmente y que se analiza más bien como una donación disfrazada.
3. La interposición de persona, es decir, la realización de un acto por medio de un prestanombre.⁹⁷

Por otra parte, la legislación francesa también contempla el fraude a la ley en materia fiscal en el Artículo L. 64 del Libro de Procedimientos Fiscales (LPF), siendo esta denominación la más parecida a la contenida en el artículo

⁹⁶ "C : Sanctions pénales (Articles 1741 à 1753 bis B) - Légifrance."

https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006147294/.

Fecha de acceso 24 May. 2022 a las 18:41 horas.

⁹⁷ "L'abus de droit - Contrôle fiscal - Paul Duvaux." 8 abr. 2008, <https://www.paulduvaux.com/item/60-labus-de-droit>. Fecha de acceso 24 may. 2022 a las 18:42 horas.

69-B del Código Fiscal de la Federación, misma que tipifica el abuso de la ley tributaria, por lo que con el fin de cumplir con el carácter de la ley, la administración está facultada para desestimar, como no vinculantes para ella, los actos constitutivos de abuso de derechos, bien que estos actos son ficticios, bien que, buscando el beneficio de una aplicación literal de los textos o decisiones contraria a los fines perseguidos por sus autores, siendo que están motivadas con el único objetivo de eludir o atenuar las cargas fiscales.⁹⁸⁹⁹

Es de señalar que la autoridad fiscal se percata de dichas situaciones por medio de la verificación de la contabilidad y el control del sistema de declaración de los particulares.¹⁰⁰¹⁰¹ Entonces podemos observar que el sistema francés tipifica la celebración de actos simulados y los castiga con pena privativa y con una sanción pecuniaria, así como la desestimación del acto simulado.¹⁰²

Asimismo, los artículos L. 64 y L.64 A de la Ley de Procedimiento Fiscal señalan que, en caso de controversia, existe un comité de abuso de derecho fiscal, el cual se hará cargo de resolver la controversia y los dictámenes emitidos se incluirán en un reporte anual que será de carácter público. También existe un caso de excepción a la aplicación de los artículos mencionados anteriormente, esto en el artículo L. 64 B de la ley en comento, pues señala que el contribuyente antes de la celebración de un acto, puede consultar por escrito a la administración central, proporcionándole todos los elementos útiles para

⁹⁸ "Procédure de l'abus de droit fiscal au sens de l'article L. 64 du LPF." 31 ene. 2020, <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12048-PGP.html/identifiant%3DBOI-CF-IOR-30-10-20200131>. Fecha de acceso 24 may. 2022 a las 18:44 horas.

⁹⁹ "IV : Procédure de l'abus de droit fiscal (Articles L64 à L64 B)." https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069583/LEGISCTA000006180036/. Fecha de acceso 24 may. 2022 a las 18:44 horas.

¹⁰⁰ "Qu'est-ce que le contrôle fiscal des particuliers - economie.gouv." https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/controle_fiscal/organisation_fonctionnement/6_Controle_fiscal_des_particuliers.pdf?v=1573743594. Fecha de acceso 24 may. 2022 a las 18:45 horas.

¹⁰¹ "Qu'est-ce que la vérification de comptabilité." https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/controle_fiscal/organisation_fonctionnement/5_Verification_de_comptabilite.pdf?v=1573743594. Fecha de acceso 24 may. 2022 a las 18:46 horas.

¹⁰² Artículo L. 64 A LPF

apreciar el verdadero alcance de la operación que está por realizar, teniendo la autoridad seis meses para contestar al escrito presentado, por lo que serían inaplicables los artículos L. 64 y L.64 A de la Ley de Procedimiento Fiscal.

Entonces podemos observar que tanto en la legislación francesa como mexicana existen ciertas similitudes y marcadas diferencias que permiten tener una visión más extensa de la problemática de los actos simulados en la determinación de impuestos, así como las acciones tendientes a combatir dichas prácticas.

Por otra parte, también pudimos analizar qué es lo que la legislación española contempla sobre este tipo de actos, siendo la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), también conocida como Agencia Tributaria, el organismo encargado de la gestión del sistema tributario y aduanero en España, entonces, como primer punto tenemos lo señalado en el artículo 16 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), misma que señala lo siguiente:

“Artículo 16. Simulación.

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.”

En razón a lo anterior Albarejo García señala que *“la cuestión de la simulación radica en la misma idea, en la disparidad entre la voluntad que se tiene con la que se muestra”*¹⁰³ señalando que dicha figura tiene su origen en la

¹⁰³ Albaladejo García, M. *La simulación*. Madrid. Edisofer. 2005. págs. 17-19

ley 230/1963 del 28 de diciembre, que si bien no usa la palabra “simulación” si describe dicha figura.

Señalando la doctrina española que existen dos tipos de simulación:

- **Absoluta:** Aquella en la que se simula una venta que realmente nunca ha existido, o un transporte que nunca se ha producido. Siendo este, en esencia, que el acto jurídico declarado nunca se produjo y por lo tanto no se creó ninguna situación jurídica. En este caso es inaplicable el artículo 16 de la LGT, debiendo declararse la nulidad del acto según el artículo 1276 del Código Civil Español.
- **Relativa:** Según la jurisprudencia STS 6683/2000, de 20 de septiembre, la simulación relativa sucede cuando tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso, es decir, cuando tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la voluntad real de las partes. En este sentido el negocio jurídico existe, pero posee características distintas a lo que se hizo constar como real.¹⁰⁴

Entrando aún más al estudio del sistema español, pasamos a observar lo que la legislación señala en cuanto a la carga de la prueba tratándose de actos simulados. Para ello se encuentra lo señalado en la jurisprudencia STS 1339/1985, de 14 de febrero, la cual señala lo siguiente:

“... en primer lugar, examinaremos la propia existencia de las presunciones necesarias para acreditar la simulación y después trataremos del necesario enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano, para hacer la deducción fundamental para el ulterior fallo.”

¹⁰⁴ "El fraude de ley y la simulación en materia tributaria."

https://biblioteca.cunef.edu/files/documentos/TFG_Alejandro_Gonzalez_Sanchez-Ferrero.pdf. Fecha de acceso 29 may. 2022.

Por lo que dicho criterio señala que es la autoridad la que debe de encontrar las pruebas suficientes para determinar la simulación de actos.

Asimismo, la legislación española distingue a la simulación del delito de fraude a la ley, citando al Tribunal Supremo el cual señala que la gran diferencia reside en la ocultación o engaño que aparentemente vemos en ambas figuras, pero matiza que el engaño de la simulación pasa desapercibido mientras que el engaño que entraña el fraude de ley salta a la vista.¹⁰⁵

Es de señalar que en la legislación española no se contempla a la simulación como un delito, sin embargo, si ésta reúne ciertas características puede encuadrarse a lo señalado en la ley como delito¹⁰⁶, por lo que la simulación de actos únicamente lleva a desestimar las operaciones simuladas parcial o totalmente dependiendo del tipo de simulación efectuada.

Entonces, del estudio de la citada legislación se encuentra que a diferencia de nuestro marco normativo, quien tiene la carga de la prueba, es decir, quien debe de comprobar que efectivamente se llevaron a cabo la simulación de operaciones es la autoridad fiscal, mientras que nuestra ley contempla que quien tiene que desvirtuar las acusaciones vertidas, son las personas que presuntamente están llevando a cabo la facturación de operaciones simuladas toda vez que es considerado que los actos de autoridad gozan de la presunción de legalidad y que es el particular el obligado a desvirtuar las determinaciones realizadas por la autoridad.

Resaltando que la simulación, como tal, no es considerada un delito en la legislación española, pues debe de reunir cierta cuantía para ser determinada como tal, además de otros casos de excepción, mientras que nuestro Código Fiscal no contempla características que debe de reunir para ser considerada como delito.

¹⁰⁵ "El fraude de ley y la simulación en materia tributaria."

https://biblioteca.cunef.edu/files/documentos/TFG_Alejandro_Gonzalez_Sanchez-Ferrero.pdf. Fecha de acceso 29 may. 2022 a las 19:15 horas.

¹⁰⁶ Artículo 15 Ley 34/2015, de 21 de septiembre LGT y artículo 305 Código Penal Español (CPE)

Se considera que podríamos profundizar más en análisis de las legislaciones anteriormente señaladas, sin embargo, por no ser el objeto del presente y con el fin de no hacer demasiado extenso el presente capítulo, pasaremos a revisar qué es lo que la jurisprudencia ha señalado en los casos de simulación de operaciones, pues si bien, a lo largo del presente trabajo se han ido plasmando diferentes criterios, analizaremos el contenido de algunos que consideramos relevantes para la elaboración del capítulo final del presente trabajo de investigación.

Tratándose de criterios jurisprudenciales podemos ver que, hablando del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, habrá criterios que en un primer momento determine la violación de algún derecho o principio fundamental en el texto del citado artículo, sin embargo, nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación posteriormente ha emitido jurisprudencia que viene a darle una justificación a la acción inconstitucional. En dicho supuesto se encuentra el siguiente criterio.

“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.”¹⁰⁷

Cuando anteriormente existía un criterio en contrario que establecía que dicho artículo del reglamento si transgredía los principios de reserva de ley, así como de subordinación jerárquica. Pues, a pesar de que el citado artículo no transgrede como tal la esencia del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, si pretende otorgar mayores facultades a la autoridad, siendo que el artículo del reglamento otorga una mayor facultad a la autoridad revisora, por

¹⁰⁷ Registro digital: 2020638. Instancia: Segunda Sala. Décima Época. Materias(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: 2a./J. 120/2019 (10a.). Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 70, septiembre de 2019, Tomo I, página 366. Tipo: Jurisprudencia

tal motivo está transgrediendo el principio de reserva de ley y de subordinación jerárquica, pues el reglamento no puede otorgar más facultades de las previstas en la ley principal, situación por la cual se piensa que se llevó a cabo la reforma de dicho artículo para que éste contemple el requerimiento adicional a partir de 2018, siendo que si hay un criterio que únicamente fue emitido para solventar la falla que existía en el texto tanto del artículo del Código como de su reglamento.

Por otra parte, también existen criterios contendientes donde la publicación “preliminar” de empresas que están facturando operaciones simuladas la constituyen un acto que puede llegar a lesionar derechos fundamentales de las personas, sin embargo, considera que el juicio de nulidad es improcedente en el siguiente criterio:

“JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. ES IMPROCEDENTE CONTRA LA RESOLUCIÓN PRELIMINAR QUE CONTIENE LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES DEL CONTRIBUYENTE, A QUE SE REFIERE EL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DADO QUE NO CAUSA AGRAVIO EN MATERIA FISCAL.”¹⁰⁸

Dicho criterio se sustenta en que al no existir una determinación final o total la cual decida en definitiva la situación jurídica del contribuyente no puede ser, dicha resolución, materia del juicio de nulidad, pues el multicitado artículo 69-B ya contiene un procedimiento para desvirtuarla, sin embargo el criterio del que surge dicha interpretación de la sala, determina que es procedente el **Juicio de Nulidad** por la afectación que pudiera causar dicha publicación al contribuyente que ha sido agregado a dicha lista, teniendo dicho criterio el número de registro 2017010, Sin embargo, a pesar de lo anteriormente citado, existe un criterio que fue plasmado en el capítulo que antecede, el cual considera procedente el **Juicio de Amparo Indirecto** al existir una afectación

¹⁰⁸ Registro digital: 2021382. Instancia: Segunda Sala. Décima Época. Materias(s): Administrativa. Tesis: 2a./J. 154/2019 (10a.). Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 74, enero de 2020, Tomo I, página 966. Tipo: Jurisprudencia.

de imposible reparación al derecho humano a la vida privada y, en consecuencia, a los derechos de la personalidad y, por otra parte, prohíbe las injerencias arbitrarias o ataques a éstos derechos, teniendo dicho criterio el número de registro 2016876.

Por último, es importante conocer cuál es la finalidad del procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, pues para dar respuesta a esta incógnita entraremos al estudio del siguiente criterio:

“PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES, PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SU FINALIDAD.

De acuerdo con la exposición de motivos de la reforma por la que se adicionó el artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, el legislador centró su atención en los contribuyentes que realizan fraudes tributarios mediante el tráfico de comprobantes fiscales, ya sea al facturar operaciones simuladas o inexistentes, o bien, al deducirlos, con el objetivo de enfrentar y detener este tipo de prácticas evasivas que ocasionan un grave daño a las finanzas públicas y perjudican a quienes sí cumplen con su deber constitucional de contribuir al gasto público. Por su parte, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 77/2014, consideró que la finalidad del procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones, previsto en el numeral referido es, por un lado, sancionar y neutralizar el esquema de adquisición o tráfico de comprobantes y, por otro, evitar un daño a la colectividad, garantizándole el derecho a estar informada sobre la situación fiscal de los contribuyentes, a fin de que quienes utilizaron en su beneficio los comprobantes fiscales traficados autocorrijan su situación o, en su caso, acrediten que la prestación del servicio o la adquisición de los bienes en realidad aconteció, para que aquéllos puedan surtir efectos fiscales; de ahí que los comprobantes que amparan

operaciones inexistentes o simuladas no pueden producir efecto fiscal alguno, aunado a que el desarrollo de las actividades vinculadas con su emisión entraña una conducta que puede actualizar el delito de defraudación fiscal, conforme a los artículos 108 y 109 del propio código.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

*Amparo directo 377/2018. Comercializadora Acertex, S.A. de C.V. 18 de octubre de 2018. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretario: Marco Antonio Pérez Meza.*¹⁰⁹

Siguiendo el criterio anteriormente citado, tenemos que el procedimiento fue pensado por las siguientes razones:

1. Está encaminado a enfrentar y detener la emisión de facturas de operaciones simuladas, así como la deducción de estas.
2. Busca sancionar y neutralizar el tráfico de comprobantes.
3. Trata de evitar daños a la colectividad.

Sin embargo, después del estudio de las jurisprudencias descritas, podemos observar que el legislador está más preocupado por terminar con la facturación de operaciones simuladas, facultando a la autoridad de manera excesiva y a nuestro criterio vulnerando ciertos derechos fundamentales con sus actos de presunción pues deja de lado las afectaciones que los contribuyentes puedan tener al ser incluidos en un listado donde aún no hay una determinación cierta. Por tales motivos consideramos importante la cita de los criterios jurisprudenciales plasmados en el presente capítulo, mismos que nos servirán para llegar a una conclusión y generar nuestras propuestas.

¹⁰⁹Registro digital: 2018763. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Décima Época. Materias(s): Administrativa. Tesis: I.4o.A.151 A (10a.). Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 61, diciembre de 2018, Tomo II, página 1134. Tipo: Aislada.

Conclusiones.

A lo largo del presente trabajo fuimos analizando algunos conceptos básicos sobre el procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, con el fin de comprender el alcance y objetivo de éste, posteriormente fuimos revisando cada uno de los párrafos que componen al procedimiento para poder conocer todas sus fases, así como los medios de defensa para combatir la resolución de éste. Por último, terminamos haciendo una comparación con otros sistemas normativos para analizar distintos puntos de vista fortaleciendo todo lo anterior con los criterios que la Suprema Corte de Justicia de la Nación y los Tribunales de nuestro país han emitido. Entonces tomando en consideración lo anterior podemos concluir lo siguiente:

Primero. – El procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, es un procedimiento encaminado a detectar la evasión de impuestos por medio de facturas que tratan hacer ver como auténticos los actos que en realidad jamás se efectuaron.

Segundo. – El referido procedimiento puede comenzarse con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, el cual provoca certeza sobre los actos u omisiones que el contribuyente presenta en el pago de los impuestos correspondientes; sin ser necesario el ejercicio de facultades para dar inicio al procedimiento tendiente a detectar operaciones simuladas.

Tercero. – El ya citado procedimiento ha presentado una gran cantidad de reformas a lo largo de los años, con el fin de solventar sus deficiencias, provocando que los medios de impugnación sean muy contados. Sin embargo, a pesar de los cambios que se han efectuado, el procedimiento continúa presentando, a nuestro criterio, ciertas violaciones a los derechos fundamentales de los gobernados entre ellos los más relevantes son los siguientes:

- a) Derecho humano a la presunción de inocencia: esto en virtud de que debe ser la autoridad quien aporte pruebas y cree convicción de que efectivamente el contribuyente está llevando a cabo la facturación de operaciones simuladas, sin embargo, contrario a dicho derecho, es el contribuyente el que debe de desvirtuar la presunción de la autoridad, siendo esta situación claramente violatoria de derechos humanos
- b) Derecho humano de la personalidad: Como se ilustró anteriormente, al citar la el criterio jurisprudencial con número de registro 2016876, este derecho se ve vulnerado al momento en que la autoridad, sin antes haber entrado en la etapa probatoria, publica la lista preliminar de los contribuyentes que supuestamente están llevando a cabo la facturación de operaciones simuladas, situación por la cual, dichos contribuyentes, resientan una afectación en su esfera personal y por la cual se ha determinado procedente el juicio de amparo indirecto, debiendo también ser procedente la suspensión definitiva de dicha publicación al ser un acto de imposible reparación.
- c) Derecho humano a una tutela jurídica efectiva: dicho derecho humano va muy relacionado con el de presunción de inocencia, sin embargo, se considera también vulnerado ya que se otorgan demasiadas facultades al Servicio de Administración Tributaria durante todo el procedimiento, pues es éste el que tiene que decidir si las pruebas aportadas son suficientes para desvirtuar sus presunciones, asimismo, en caso de que se promueva algún recurso, es el mismo organismo quien decide la procedencia de dicho recurso.

Cuarta. – Para que el referido artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación cumpla cabalmente con sus finalidades, así como para facilitar el trabajo del Estado en la procedencia de éste y en el combate de las operaciones simuladas, propongo lo siguiente:

1. Reforma al Código Fiscal de la Federación, ya que considero que el contenido del artículo 69-B del referido Código está únicamente

centrado a lo que es el procedimiento, sin definir qué debe entenderse por un acto simulado, por falta de activos, personal o infraestructura y, en su caso, por no localizado ya que dichos conceptos son muy subjetivos y al tratarse de un procedimiento que puede acarrear serios conflictos de carácter económico, considero prudente no englobar todo en un solo artículo tendiente únicamente a lo que es el procedimiento, debiendo estar en otros artículos del Código Fiscal de la Federación para así también cuidar los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica.

2. Tomando de ejemplo la legislación francesa, deberá de conocer de un recurso de revisión o revocación un comité o una autoridad distinta a la encargada de llevar a cabo el desahogo del procedimiento, pues de esta forma se está salvaguardando el derecho humano a una tutela jurídica efectiva y al debido proceso.
3. De igual forma, tomando de ejemplo la legislación francesa, debería de existir un procedimiento encaminado a que el contribuyente, de manera voluntaria, compruebe que ha llevado a cabo algunas operaciones que tal vez no estén contempladas en su giro comercial u objeto social pero que pueda llegar a prestar según sus condiciones económicas, para de esta forma la autoridad evite presumir que el contribuyente está llevando a cabo la realización de algún acto simulado.
4. Ahora, tomando el ejemplo de la legislación española, el procedimiento deberá estar encaminado a que la autoridad compruebe y se asegure en su totalidad de que el contribuyente, está llevando a cabo la acción de facturar operaciones simuladas, contrario a lo establecido en el referido artículo, donde el contribuyente es quien tiene que desvirtuar las presunciones de la autoridad.
5. Asimismo, considero importante suprimir lo referente a la publicación preliminar, pues al no existir una determinación conforme a derecho, los contribuyentes que cautelarmente se encuentren en dicha lista, pueden ver vulnerados sus derechos fundamentales.

Quinta. –Tomando en consideración todos y cada uno de los puntos señalados anteriormente, puedo concluir que el legislador tuvo varios aciertos con la redacción y las diferentes reformas del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, sin embargo, para evitar injerencias arbitrarias y promover el correcto cuidado de los principios de constitucionalidad y convencionalidad, aún hay ciertos puntos que se pueden mejorar y los cuales han sido expuestos en el desarrollo del presente trabajo.

BIBLIOGRAFÍA

1. ACOSTA Romero Miguel. *"Derecho Administrativo Parte General"*. 4ª ed., Porrúa, México, 2001.
2. ACOSTA Romero, Miguel. *"Teoría General del Acto Administrativo"*. 17º ed. Porrúa. México. 2004.
3. AGUSTÍN A., Gordillo. *"El Acto Administrativo"*. 2a ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1969.
4. ALBALADEJO García, M. *"La simulación"*. Edisofer. Madrid. 2005.
5. ARELLANO García, Carlos. *"Derecho internacional Privado"*. 18ª edición. México. Porrúa. 2015.
6. CARRASCO Iriarte, Hugo. *"Derecho Fiscal I"*. 7º ed. Oxford. México. 2017.
7. CARRASCO Iriarte, Hugo. *"Derecho Fiscal II"*. 7º ed. Oxford. México. 2018.
8. GONZÁLEZ Martín, Nuria. *"Sistemas Jurídicos Contemporáneos"*. Nostra Ediciones. México. 2010.
9. MARGÁIN Manautou, Emilio. *"Facultades de Comprobación Fiscal"*. 5ta edición. México. Porrúa. 2016.
10. MENDOZA Bremauntz, Emma. *"Derecho Económico"*. Iure editores. México. 2017.
11. SERRA Rojas, Andrés. *"Derecho Administrativo Doctrina, Legislación y Jurisprudencia"*. 8ª ed., Porrúa, México, 1977
12. SERRA Rojas, Andrés. *"Derecho Administrativo II"*. 24ª ed., Porrúa, México, 2006.
13. SOL Juárez, Humberto. *"Derecho Fiscal"*. Red Tercer Milenio. México. 2012.
14. VENEGAS Alvares, Sonia. *"Derecho Fiscal"*. Oxford. México. 2012
15. VERDUZCO Reina, Carlos Javier. *"Derecho Financiero"*. IURE Editores. México. 2018.

Otras fuentes

- "El fraude de ley y la simulación en materia tributaria."
https://biblioteca.cunef.edu/files/documentos/TFG_Alejandro_Gonzalez_Sanchez-Ferrero.pdf.

- "El fraude de ley y la simulación en materia tributaria."
https://biblioteca.cunef.edu/files/documentos/TFG_Alejandro_Gonzalez_Sanchez-Ferrero.pdf.
- "el dictamen de los estados financieros y el dictamen fiscal."
<https://www.ccpm.org.mx/avisos/Dictamen%20Edos.%20Financieros%20y%20Dictamen%20Fiscal.pdf>.
- "Acto y procedimiento administrativo - UNAM."
<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4455/9.pdf>.
- "Activo - ¿Qué es un activo? | Glosario de contabilidad de ..."
<https://debitoor.es/glosario/definicion-de-activo>.
- "El Capital - Red de Bibliotecas Landivarianas."
<http://biblio3.url.edu.gt/Libros/CAPTOM1.pdf>.
- "Infraestructura - Qué es, definición y significado | Economipedia."
<https://economipedia.com/definiciones/infraestructura.html>.
- Diccionario de la lengua española | RAE - ASALE." <https://dle.rae.es>
- "Materialidad en las operaciones, una tendencia en aumento ..." 13 may. 2019, <https://www.economista.com.mx/gestion/Materialidad-en-las-operaciones-una-tendencia-en-aumento-20190513-0052.html>
- "Que Es CFDI 3.3, Para Qué Sirve Y Cómo Elegir El Servicio ..."
<https://www.cfdi.org.mx/>.
- "EFOS - NET."
https://conocimiento.blob.core.windows.net/conocimiento/2019/Contables/ContabilidadBancos/CartasTecnicas/CT_Contabilidad_Bancos_1103/efos.html.
- "ALCANCE DE LAS OPERACIONES SIMULADAS EN MÉXICO ..."
<http://www.uv.mx/iic/files/2020/08/Num11-Art01.pdf>.
- "Estudio sobre la historia y las consecuencias fiscales y ... - AMDA."
<http://www.amda.mx/wp-content/uploads/2020/07/anexo%201%20circular%2042%20de%202020.pdf>.
- Servicio de Administración Tributaria
<https://www.sat.gob.mx/normatividad/11461/criterios-no-vinculativos-2020>
- "IV. Etapas procesales y. procedimientos V. Medios ... - UNAM."
<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/283/3.pdf>.
- "C : Sanctions pénales (Articles 1741 à 1753 bis B) - Légifrance."
https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006147294/.
- "L'abus de droit - Contrôle fiscal - Paul Duvaux." 8 abr. 2008,
<https://www.paulduvaux.com/item/60-labus-de-droit>.
- "Procédure de l'abus de droit fiscal au sens de l'article L. 64 du LPF." 31 ene. 2020, <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12048-PGP.html/identifiant%3DBOI-CF-IOR-30-10-20200131>.
- "IV : Procédure de l'abus de droit fiscal (Articles L64 à L64 B)."
https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069583/LEGISCTA000006180036/
- "Qu'est-ce que le contrôle fiscal des particuliers - economie.gouv."
https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/contrôle_fi

[scal/organisation_fonctionnement/6_Control_e_fiscal_des_particuliers.pdf?v=1573743594](#).

- "Búsqueda de tesis - Semanario Judicial de la Federación."
<https://sjf2.scjn.gob.mx/busqueda-principal-tesis>.

Códigos y Leyes

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Código Fiscal de la Federación
- Código Civil Federal
- Ley del Impuesto Sobre la Renta
- Ley del Impuesto al Valor Agregado
- Ley Federal del Procedimiento Administrativo
- Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo
- Resolución Miscelánea Fiscal
- Reglamento del Código Fiscal de la Federación
- Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria