



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO**

**FACULTAD DE DERECHO**

**ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL  
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y SU EFICACIA EN LA PRÁCTICA**

**TESIS QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE LICENCIADO EN DERECHO**

**PRESENTA:**

**CARLOS ANTONIO MENDOZA**

**DIRECTORA DE TESIS:**

**DRA. SONIA VENEGAS ÁLVAREZ**

**CIUDAD UNIVERSITARIA, CD. MX., 2019.**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



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

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

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AVENIDA DE  
MEXICO

**FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE DERECHO ADMINISTRATIVO**

Ciudad Universitaria CDMX., a 19 de Junio de 2019

**Me en C. IVONNE RAMÍREZ WENCE  
DIRECTORA GENERAL DE ADMINISTRACIÓN ESCOLAR  
P R E S E N T E**

El pasante de esta Facultad, **ANTONIO MENDOZA CARLOS** con número de cuenta **311280540** ha elaborado la tesis denominada **“ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE FEDERACIÓN Y SU EFICACIA EN LA PRÁCTICA”** bajo mi dirección, la cual a mi juicio cumple con los requisitos reglamentarios del caso, para ser sometido a examen profesional.

Ruego a usted ordenar lo conducente para que se continúen los trámites inherentes y dicho pasante presente el examen profesional correspondiente, en caso de no existir inconveniente para ello.

Transcribo acuerdo del Consejo de Directores de Seminarios, según circular SG/003/98, de la Secretaría General:

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

Reitero a usted las seguridades de mi consideración y respeto.

**“POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU”**

**DRA. SONIA VENEGAS ÁLVAREZ  
DIRECTORA DEL SEMINARIO  
TURNO VESPERTINO**



C.c.p.- Dr. Raúl Juan Contreras Bustamante -Director de la Facultad de Derecho UNAM.  
C.c.p.- Dr. Víctor Manuel Garay Garzón-Secretario General.-oficina de Exámenes Profesionales -  
C.c.p.- Alumno. Antonio Mendoza Carlos

## **AGRADECIMIENTOS**

A Dios por darme la oportunidad de poder terminar con este proyecto.

A Eugenia y a Guadalupe, mis padres, que siempre me dieron su amor, su esfuerzo, y apoyo para que yo pudiera llegar a esta etapa de mi vida, dándome todo lo que pudieron.

A José Guadalupe, mi hermano, por haber estado conmigo durante gran parte de mi vida, y haber compartido muchos momentos de alegrías y felicidad.

A Yara Ayonectili, mi compañera de vida, que me ha dado tanto amor, todo su apoyo y su fuerza, por lo que le dedico este trabajo, como muestra de mi amor y agradecimiento.

## **RECONOCIMIENTOS**

A la Universidad Nacional Autónoma de México, y a la Facultad de Derecho por darme no solo conocimiento, sino que además han dado alegrías y hermosos recuerdos a mi vida.

Al Seminario de Derecho Administrativo, por haberme apoyado y ayudado durante todo este proceso.

Finalmente, agradezco a la Doctora Sonia Venegas Álvarez, ya que gracias a su tiempo, paciencia y dedicación ha sido posible la presentación de este trabajo.

# Índice

|   |            |
|---|------------|
| <b>Abreviaturas</b>   | <b>5</b>   |
| <b>I. Introducción</b>  | <b>6</b>   |
| <b>Capítulo 1. Procedimiento Administrativo</b>   | <b>8</b>   |
| 1.    Acto Administrativo   | <b>8</b>   |
| 2.    Procedimiento y proceso   | <b>9</b>   |
| 3.    Principios a los que se sujeta la actuación administrativa en los procedimientos            | <b>14</b>  |
| 4.    El Derecho Humano a un debido proceso   | <b>18</b>  |
| <b>Capítulo 2. Procedimiento establecido en el artículo 69-B del CFF</b>                          | <b>29</b>  |
| 2.1 Antecedentes del artículo 69-B  | <b>29</b>  |
| 2.2 Análisis de las partes que conforman el procedimiento establecido en el artículo 69-B del CFF | <b>53</b>  |
| 2.2.1 Sujetos del procedimiento   | <b>53</b>  |
| 2.2.2 Supuestos para presumir la inexistencia de las operaciones                                  | <b>56</b>  |
| 2.2.3 Comprobantes fiscales   | <b>63</b>  |
| 2.3 Notificación y publicación de las listas  | <b>71</b>  |
| <b>Capítulo 3. Resoluciones</b>   | <b>78</b>  |
| 3.1 Inexistencia de operaciones   | <b>78</b>  |
| 3.2 Actos o contratos simulados   | <b>89</b>  |
| 3.3 Crédito fiscal  | <b>97</b>  |
| 3.4 Resoluciones favorables   | <b>101</b> |
| 3.5 Medios de impugnación   | <b>104</b> |
| <b>II. Propuesta de reforma al procedimiento del artículo 69-B del CFF</b>                        | <b>115</b> |
| <b>III. Conclusiones</b>  | <b>117</b> |
| <b>IV. Bibliografía</b>   | <b>121</b> |

## ABREVIATURAS

Art(s): Artículo(s)

Artículo 69-B: Procedimiento de presunción de operaciones inexistentes

CCF: Código Civil Federal

CFF: Código Fiscal de la Federación

CFPC: Código Federal de Procedimientos Civiles

Constitución: Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

DDHH: Derechos Humanos

DOF: Diario Oficial de la Federación

LFPA: Ley Federal de Procedimiento Administrativo

LFPCA: Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo

LOTFJA: Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa

PRODECON: Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

SAT: Servicio de Administración Tributaria

SCJN: Suprema Corte de Justicia de la Nación

SHCP: Secretaría de Hacienda y Crédito Público

TFJA: Tribunal Federal de Justicia Administrativa

## I. Introducción

El análisis que se plantea en la presente investigación versa respecto al procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, mismo que nos ayudará a conocer si efectivamente cumple con su propósito en la práctica, es decir, si el objeto por el cual fue implementado ha tenido eficacia o por el contrario, se ha vuelto un mecanismo más de la autoridad fiscal para la búsqueda de recaudación y fiscalización, dejando de lado su naturaleza jurídica de ser un medio para combatir las prácticas ilegales en que incurren ciertos contribuyentes para evadir sus obligaciones fiscales.

En efecto, esta investigación surge de la preocupación y de la incertidumbre que genera el uso de dicho procedimiento, ya que sus consecuencias no solo se limitan al ámbito fiscal, por lo que es de gran relevancia conocer sus consecuencias, toda vez, que incluso la constitucionalidad del precepto en estudio sigue siendo cuestionada a pesar de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha efectuado el pronunciamiento respectivo, señalando que éste no es violatorio de ningún derecho humano.

En virtud de lo anterior, se efectuará un análisis del procedimiento de presunción de operaciones inexistentes, así entonces, en el capítulo primero nos enfocaremos en distinguir los conceptos de procedimiento y proceso en la materia administrativa, lo que nos ayudará a tener una perspectiva de las implicaciones que trae consigo el procedimiento en cuestión, y a su vez observaremos los alcances de uno de los principios más importantes que consagra nuestra carta magna, el derecho a un debido proceso, establecido en el artículo 14 constitucional.

Ahora bien, en el capítulo segundo, partiendo de los conceptos que se retomaron, entraremos al análisis del procedimiento, para lo cual será necesario traer a colación los antecedentes del precepto legal, abordando a detalle cada una de las partes que integran dicho mecanismo, y el objetivo principal para el cual fue creado.

Por lo que respecta al capítulo tercero, se abordarán las probables resoluciones que la autoridad fiscal puede emitir una vez concluido el procedimiento, y las consecuencias que tendría cada una de esas determinaciones, trayendo a contexto los resultados que se han obtenido en la práctica desde la implementación del mismo.

Como resultado de lo visto en cada capítulo, se realizará la propuesta que la presente tesis plantea, misma que se considera fundamental para que se cumpla efectivamente con el objetivo del procedimiento objeto del presente estudio, garantizando además el efectivo respeto a los derechos humanos, buscando que los contribuyentes tengan la completa certidumbre y seguridad jurídica respecto al procedimiento en cuestión.

Finalmente, el presente trabajo conlleva una serie de conclusiones, que generarán mayor claridad y certeza sobre la propuesta de reforma y la necesidad de llevar a cabo la modificación que se expondrá.

## Capítulo 1. Procedimiento Administrativo

### 1.1 Acto administrativo

Para poder comenzar con el presente estudio, es importante que retomemos algunos principios fundamentales de la materia administrativa, mismos que son la base para que todas las actuaciones de las autoridades en el ámbito de sus competencias sean consideradas legales, por lo que, estas nos servirán para realizar de la mejor manera el análisis del procedimiento de presunción de operaciones inexistentes.

Es así que iniciamos con la definición del acto administrativo, ya que este es el acto fundamental en la materia administrativa. Representa la materialización de las facultades de la autoridad, dichas facultades son otorgadas por la ley, y tienen una afectación directa en la esfera jurídica de los particulares, ya que producen diversas consecuencias jurídicas, creando, transmitiendo, modificando o extinguiendo derechos y obligaciones en situaciones concretas.

Retomando el concepto que nos proporciona Miguel Acosta Romero, sobre el acto administrativo, este lo define como “una manifestación unilateral y externa de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente en ejercicio de la potestad pública.”<sup>1</sup>

Asimismo, Jorge Fernández Ruíz, señala que el acto administrativo es “la declaración unilateral de voluntad de un órgano del poder público en ejercicio de la función administrativa, con efectos jurídicos directos respecto de casos individuales específicos.”<sup>2</sup>

Por su parte el Poder Judicial de la Federación adopta el siguiente concepto del acto administrativo, mismo que se encuentra visible en la tesis aislada, con número de registro IUS 205099, que es al tenor siguiente:

---

<sup>1</sup> Acosta Romero, Miguel, *Teoría general del derecho administrativo*, primer curso, 9ª ed., México, Porrúa, 1990, p. 624.

<sup>2</sup> Fernández Ruiz, Jorge, *Derecho administrativo*, México, INEHRM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2016, p.132.

El acto administrativo es considerado como una manifestación unilateral y externa de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública, la cual puede crear, reconocer, modificar, transmitir, declarar o extinguir derechos u obligaciones, es generalmente ejecutiva y se propone satisfacer el interés general...<sup>3</sup>

A partir de lo anterior, podemos establecer que el acto administrativo principalmente tiene cuatro características, las cuales enunciamos a continuación:

- Es emitido de forma unilateral por una autoridad, el particular no interviene de forma alguna en su emisión.
- Es en ejercicio de una atribución conferida en la Ley.
- Es dentro del ámbito de la competencia de la autoridad.
- Es dirigido a un caso determinado.

Por nuestra parte, y siguiendo las características enunciadas y de los conceptos que se retoman de la doctrina y de la establecida por el Poder Judicial, podemos establecer que, el acto administrativo es la declaración unilateral de la voluntad, que realiza la autoridad competente, a quien se le atribuye por disposición legal diversas facultades para que en ejercicio de las mismas pueda emitir determinaciones para casos concretos produciendo con ello consecuencias de derecho de forma concreta o individualizada.

## **1.2 Procedimiento y proceso**

En este apartado se hará la distinción de los conceptos de procedimiento y proceso en la materia administrativa, ya que éstos resultan necesarios para poder comprender la naturaleza del procedimiento objeto del presente estudio, por lo que en principio comenzaremos partiendo de la premisa *todo proceso conlleva*

---

<sup>3</sup> Tesis VIII.2o.5 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. I, junio de 1995, p. 532.

*diversos procedimientos, sin embargo, un procedimiento no necesariamente implicará que haya un proceso.*

Una vez señalado lo anterior, acudimos al diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, para poder comprender que se entiende por *procedimiento*, el cual es definido de la siguiente forma:

#### **Procedimiento**

1. m. Acción de proceder.
2. m. Método de ejecutar algunas cosas.
3. m. Der. Actuación por trámites judiciales o administrativos.<sup>4</sup>

Ahora bien, José Ovalle Favela, nos indica que el procedimiento es “sólo la manifestación externa, formal, del desarrollo del proceso, o de una etapa de éste, pero no comprende las relaciones jurídicas que se establecen entre los sujetos del proceso, ni la finalidad compositiva de éste.”<sup>5</sup>

Como se observa de lo anterior, el procedimiento puede llegar a formar parte o comprender una etapa del proceso, sin que persiga o tenga la finalidad de éste.

Ahora bien, respecto a la definición de proceso, el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, nos señala lo siguiente:

#### **Proceso**

Del lat. *processus*.

1. m. Acción de ir hacia delante.
2. m. Transcurso del tiempo.
3. m. Conjunto de las fases sucesivas de un fenómeno natural o de una operación artificial.

---

<sup>4</sup> Real Academia Española, “Diccionario de la lengua española”, España, 2009, <https://dle.rae.es/?id=UErw6id>.

<sup>5</sup> Ovalle Favela, José, *Teoría general del proceso*, 6ª ed., México, Oxford, 2009, p.181.

4. m. Der. Conjunto de actos y trámites seguidos ante un juez o tribunal, tendentes a dilucidar la justificación en derecho de una determinada pretensión entre partes y que concluye por resolución motivada.

5. m. Der. causa criminal.<sup>6</sup>

Asimismo, Cipriano Gómez Lara define al proceso como “un conjunto complejo de actos del estado como soberano, de las partes interesadas y de los terceros ajenos a la relación sustancial, actos todos que tienden a la aplicación de una ley general a un caso controvertido para solucionarlo o dirimirlo.”<sup>7</sup>

De la definición que nos proporciona Cipriano Gómez Lara advertimos que en el proceso encontraremos partes interesadas, incluso terceros ajenos a la relación, y que mediante actos de la autoridad competente se llevará a cabo la aplicación de la Ley a efecto de dirimir controversias de casos concretos.

De las anteriores definiciones tanto de procedimiento como de proceso, observamos que la premisa enunciada al principio cobra aplicación ya que el procedimiento puede formar parte del proceso, pero esto no implica que tengan el mismo objetivo o finalidad, ya que el procedimiento es solo el método o forma de realizar ciertos actos, y el proceso si está formado por procedimientos, los cuales son necesarios seguir para que se pueda llegar a la emisión de la resolución respectiva.

En esa tesitura, resulta oportuno abordar lo que nos señala Gabino Fraga, respecto al procedimiento administrativo, siendo al tenor siguiente:

El acto administrativo requiere normalmente para su formalización estar precedido por una serie de formalidades y otros actos intermedios que dan al autor del propio acto la ilustración e información necesarias para guiar su decisión al mismo tiempo que constituyen una garantía de que la resolución se dicta, no de un modo arbitrario, sino de acuerdo con las normas legales.

---

<sup>6</sup> Real Academia Española, “Diccionario de la lengua española”, España, 2009, <https://dle.rae.es/?id=UFbxsxz>.

<sup>7</sup> Gómez Lara, Cipriano, *Teoría general del proceso*, 10ª ed., México, Oxford, 2004, p. 107.

Ese conjunto de formalidades y actos que preceden y preparan el acto administrativo es lo que constituyen el procedimiento administrativo.<sup>8</sup>

Como se observa de la anterior explicación, el procedimiento administrativo constituye las formalidades y actos intermedios necesarios que son necesarios para que nazca a la vida jurídica el acto administrativo.

Asimismo, Rafael I. Martínez Morales, nos indica que “un proceso puede calificarse de administrativo, cuando concurren cualquiera de las dos circunstancias siguientes: que una de las partes en la controversia sea la administración pública, o el que resuelve la controversia sea un órgano de la propia administración pública.”<sup>9</sup>

Como se advierte de las dos definiciones tanto de procedimiento administrativo como de proceso administrativo, podemos señalar que estas tienen diversas implicaciones y que no resultan ser lo mismo, en la materia administrativa.

Ahora bien, del Diccionario Jurídico Mexicano, publicado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas, se observa con mayor claridad la distinción que se efectúa entre los conceptos de procedimiento administrativo y proceso administrativo, que se efectúa en los siguientes términos:

En la doctrina, en las leyes y en la práctica judicial se habla de proceso, para significar el procedimiento que se sigue ante los tribunales por quienes desean obtener justicia en un litigio o controversia, cumpliéndose la función jurisdiccional. Finalmente, la función administrativa también se realiza a través de un procedimiento que debe seguir la administración como garantía de legalidad de sus acciones ante sí y frente a los administrados.

Claramente se ve la diferencia que existe entre el procedimiento administrativo y el proceso administrativo. El primero es el cause legal que sigue la

---

<sup>8</sup> Fraga Mouret, Gabino, *Derecho administrativo*, 46ª ed., México, Porrúa, 2007, p. 255.

<sup>9</sup> Martínez Morales, Rafael I., *Derecho administrativo, primer curso*, México, Melo, 1991, p. 250.

administración para la realización de su actividad o función administrativa, en cambio el segundo es la vía legalmente prevista para canalizar las acciones de quienes demandan justicia ante los tribunales a fin de resolver una controversia administrativa, es decir, un conflicto originado por un acto o una resolución administrativa que se reputa ilegal.<sup>10</sup>

Asimismo, resulta pertinente traer a contexto lo que nos precisa Rafael I. Martínez Morales sobre la diferencia que existe entre procedimiento y proceso, que es al tenor siguiente:

Si bien gramatical y etimológicamente, proceso y procedimiento pueden considerarse como sinónimos; en derecho y especialmente en nuestra asignatura, se han establecido diferencias conceptuales de trascendencia. De esa suerte, tenemos que por *proceso* se entiende a los actos realizados ante y por un órgano jurisdiccional para resolver una controversia entre partes calificadas; en tanto que como *procedimiento* se califica a la serie de pasos o medidas tendientes a la producción o ejecución de un acto jurídico.<sup>11</sup>

Tal y como se establece de las dos distinciones antes descritas, se observa de forma clara y precisa la diferencia entre el procedimiento administrativo y el proceso administrativo.

En virtud de lo anterior, considero pertinente para el desarrollo del presente estudio señalar las siguientes conclusiones:

El procedimiento administrativo, implica las formalidades que necesita seguir la autoridad competente en ejercicio de las atribuciones que la ley le confiere para emitir una determinación, la cual al producir consecuencias jurídicas tiene exigencias formales para que pueda producir sus efectos en la vida jurídica.

Mientras que el proceso administrativo se refiere a la vía jurisdiccional en la cual el particular combate los actos emitidos por la autoridad en ejercicio de sus

---

<sup>10</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, *Diccionario Jurídico Mexicano*, UNAM-PORRÚA, México, 2007, p. 3045.

<sup>11</sup> Martínez Morales, Rafael I., op. cit., nota 9, ídem.

funciones, y dicha controversia se ventila ante una instancia legal, con la finalidad de demostrar la legalidad y/o constitucionalidad del mismo.

### **1.3 Principios que rigen la actuación administrativa en el procedimiento**

Los actos administrativos están sujetos a diversos requisitos y formalidades que exige la constitución, las leyes y los criterios jurisprudenciales, ya que es necesario que cumplan con éstos para que puedan dar seguridad y certeza jurídica al administrado.

Asimismo, para cumplir con la garantía de legalidad, también la actuación de las autoridades administrativas se constriñe al cumplimiento de diversos principios y/o directrices durante la tramitación de los procedimientos, los cuales están consagrados en el art. 13 de la LFPA, que a la letra dispone:

*Artículo 13.- La actuación administrativa en el procedimiento se desarrollará con arreglo a los principios de economía, celeridad, eficacia, legalidad, publicidad y buena fe.*

Del artículo citado, podemos advertir que esencialmente son 6 principios que rigen la actuación administrativa, los cuales pretenden dar certeza y seguridad al particular sobre la eficacia y legalidad de los procedimientos que la autoridad lleva a cabo, garantizando con ello además el respeto a los derechos humanos.

Lo anterior, también encuentra sustento en el siguiente criterio jurisprudencial emitido por el Poder Judicial de la Federación, con número de registro IUS 178943, que señala lo siguiente:

Los procedimientos que establece la ley para desarrollar la actividad administrativa del Estado deben sujetarse a los principios de economía, celeridad, eficacia, legalidad, publicidad y buena fe, atento a lo cual el acto

administrativo, que es la exteriorización de la voluntad del Estado con la que culminan dichos procedimientos...<sup>12</sup>

No obstante lo anterior, el legislador en ninguna ley en materia administrativa estableció lo que debemos de entender por dichos principios, sin embargo en los criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación, así como en la doctrina, podemos encontrar lo que se debe de comprender de ellos, por lo que a efecto de tener una visión clara y completa de lo que estas directrices implican, se proporcionan las siguientes definiciones:

- Economía

Respecto a este principio Jaime Orlando Santofimio en su libro de Acto Administrativo, nos precisa que “se proyecta este principio tanto a los ámbitos temporales pecuniarios como materiales de la actividad administrativa. Se pretende con la aplicación de las normas de procedimiento administrativo que se agilicen las decisiones y, en consecuencia, que las actuaciones administrativas se cumplan en el menor tiempo posible.”<sup>13</sup>

- Celeridad.

Respecto a esta directriz Jaime Orlando Santofimio nos señala que “pretende este principio que en la actividad administrativa, las autoridades impriman al procedimiento la máxima dinámica posible.”<sup>14</sup>

- Eficacia.

Ahora bien, del criterio jurisprudencial<sup>15</sup> que citamos en el presente apartado, podemos extraer el siguiente concepto:

---

<sup>12</sup> Tesis I.4o.A. J/36, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, Marzo de 2005, p. 1007.

<sup>13</sup> Santofimio G., Jaime Orlando, *Acto administrativo: procedimiento, eficacia y validez*, 2ª ed., México, UNAM Instituto de Investigaciones Jurídicas 1994, p. 137.

<sup>14</sup> *Ibíd*em, p. 138.

*Este principio se encuentra en el acto que emita la autoridad cuando produce los efectos jurídicos en la esfera del gobernado, es decir, cuando el contenido, alcance y efectos vinculatorios del acto administrativo se le dan a conocer legalmente al particular a quien va dirigido.*

- Legalidad

Rafael I. Martínez Morales en el diccionario jurídico temático de Derecho Administrativo nos indica que este principio se refiere a que “los actos administrativos se reputan válidos o legítimos; correspondiendo, en todo caso, al gobernado o a los medios de control demostrar lo contrario.”<sup>16</sup>

- Publicidad

Jesús de la Fuente Rodríguez y Alberto Fabián Mondragón Pedrero, en su libro “Los Juicios Orales Mercantiles”, nos señalan lo que se debe de entender por este principio en los siguientes términos:

El derecho que tienen las partes y los terceros de presenciar todas las diligencias y en especial las relativas a las pruebas.

Para algunos autores el principio de publicidad se aplica al acceso que deben tener las partes en el proceso a los medios electrónicos, (películas, grabaciones, etc.), o cualquier otro medio idóneo como los tradicionales a juicio del juez, como actas, expedientes del proceso.<sup>17</sup>

- Buena fe.

---

<sup>15</sup> Tesis 178943, I.4o.A. J/36, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, marzo de 2005, p.107.

<sup>16</sup> Martínez Morales, Rafael I., *Derecho Administrativo*, t. III: Biblioteca *Diccionarios Jurídicos Temáticos*, 2ª ed., Oxford, México, 2003, p. 158.

<sup>17</sup> De la Fuente Rodríguez, Jesús et al., *Los juicios orales mercantiles*, México, Porrúa, 2015, p. 69.

Para poder abordar lo que implica el principio de buena fe en las actuaciones administrativas, es preciso traer a contexto la tesis aislada, con número de registro IUS 179660, que establece lo siguiente:

Este principio estriba en que en la actuación administrativa de los órganos de la administración pública y en la de los particulares, no deben utilizarse artificios o artimañas, sea por acción u omisión, que lleven a engaño o a error. La buena fe constituye una limitante al ejercicio de facultades de las autoridades, en cuanto tiene su apoyo en la confianza que debe prevalecer en la actuación administrativa...<sup>18</sup>

Asimismo, es necesario traer a contexto la tesis aislada, con número de registro IUS 168826, ya que de este criterio se podrá advertir que el Poder Judicial de la Federación precisa de donde emana dicho principio, en los siguientes términos:

Generalmente dicho principio no se incluye expresamente en los ordenamientos procesales, sino que resulta por inferencia de las normas que sancionan actos concretos contrarios a la buena fe. No obstante ello, el principio en comento tiene su origen en el derecho de tutela judicial efectiva y está relacionada con los derechos de defensa, igualdad y expeditéz en la administración de justicia...<sup>19</sup>

Conforme a los anteriores criterios citados, podemos concluir que el principio en cuestión resulta ser uno de los más importantes en la materia administrativa, y sobre todo en las actuaciones de la autoridad, incluso podemos señalar que esta directriz es la piedra angular para toda las actuaciones de las autoridades en sus ámbitos de competencia en cualquier

---

<sup>18</sup> Tesis IV.2o.A.120 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, Enero de 2005 XVII, p. 1723.

<sup>19</sup> Tesis I.7o.C.49 K, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVIII, Septiembre de 2008, p. 1390.

procedimiento, y como lo señala el Poder Judicial de la Federación este principio se encuentra relacionado con los derechos de defensa, igualdad y expeditéz en la administración de justicia, y su fundamento se encuentra en el derecho fundamental de la tutela judicial efectiva.

#### **1.4 El Derecho Humano a un debido proceso**

Antes de abordar el derecho humano a un debido proceso, se estima pertinente entrar en el contexto legal que gira en torno a los DDHH, por lo que es de señalarse que, el sistema jurídico mexicano sufrió una de las más importantes reformas en materia constitucional, a partir del Decreto publicado en el DOF, el 10 de junio de 2011, que entró en vigor al día siguiente de su publicación, el cual tuvo por objeto armonizar nuestro marco legal con el derecho internacional en materia de Derechos Humanos.

En virtud de lo anterior, resulta conveniente traer a contexto lo que nos señala el Ministro en retiro, Juan N. Silva Meza sobre el fundamento de los DDHH, que a letra refiere lo siguiente:

El fundamento de los derechos humanos lo constituye la dignidad humana, pues por razón de su intrínseca naturaleza todo ser humano debe gozar de una serie de libertades y prerrogativas que le permitan vivir como tal y alcanzar su pleno desarrollo, la titularidad de los derechos humanos se extiende enteramente al género humano. Por ello, los Estados con independencia de su sistema político, económico y social, deben reconocerlos, respetarlos, protegerlos y garantizarlos.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> *Derechos humanos: parte general*, / [la investigación, redacción, edición y diseño de esta obra estuvieron al cuidado de la Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; presentación Ministro Juan N. Silva Meza], México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis, 2013, p. IX.

Como se observa de lo anterior, tenemos que partir de que el fundamento de los DDHH, es la dignidad humana, y su importancia es de tal magnitud que se encuentra plasmado en el artículo primero, tercer párrafo de nuestra Carta Magna, que establece que todas las autoridades en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos.

Para mejor comprensión de lo anterior, se transcribe el precepto legal de referencia, en la parte que nos interesa:

**Artículo 1o.** En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

(...)

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

Asimismo, el Poder Judicial de la Federación a través del criterio jurisprudencial, con número de registro IUS 160869, nos señala cuál es la naturaleza y concepto de la dignidad humana en los siguientes términos:

La dignidad humana es un valor supremo establecido en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud del cual se reconoce una calidad única y excepcional a todo ser humano por el simple

hecho de serlo, cuya plena eficacia debe ser respetada y protegida integralmente sin excepción alguna.<sup>21</sup>

En esa tesitura, resulta oportuno traer a contexto la definición que también nos proporciona el Poder Judicial respecto a este fundamento, mismo que se encuentra visible en el criterio jurisprudencial, con número de registro IUS 160870, que dispone lo siguiente:

La dignidad humana es el origen, la esencia y el fin de todos los derechos humanos.<sup>22</sup>

Lo antes señalado cobra vital relevancia para poder abordar el DDHH a un debido proceso, el cual se encuentra consagrado en el art. 14, segundo párrafo de la constitución, y que para mejor comprensión del mismo, lo traemos a contexto en la parte que nos interesa:

**Artículo 14.** A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Ahora bien, para poder entrar al análisis de dicho DDHH, resulta pertinente traer a contexto lo que nos señala el Poder Judicial a través del criterio jurisprudencial, con número de registro IUS 2019394, que a la letra dispone lo siguiente:

---

<sup>21</sup> Tesis I.5o.C. J/31 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 3, Octubre de 2011, p. 159.

<sup>22</sup> Tesis I.5o.C. J/30 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 3, Octubre de 2011, p. 1528.

El artículo 17, párrafo tercero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos **establece para los órganos jurisdiccionales la obligación de "privilegiar la solución del conflicto" por sobre los "formalismos procesales", con miras a lograr la tutela judicial efectiva.** Este deber impuesto a los tribunales tiene como límite los derechos de las partes durante el proceso. El primero de ellos es el de igualdad procesal; esto es, las mismas oportunidades para exponer sus pretensiones y excepciones, para probar los hechos en que las fundamenten y para expresar sus alegatos. El segundo, **es el de debido proceso; es decir, el respeto a las "formalidades esenciales del procedimiento" (que consisten en la notificación del inicio del procedimiento y de sus consecuencias; la oportunidad de ofrecer y desahogar pruebas; la posibilidad de formular alegatos, y la certeza de que el litigio será decidido con una resolución que dirima las cuestiones debatidas), así como otros derechos procesales que derivan de principios aceptados constitucionalmente, como los de presunción de inocencia, non bis in idem, contradicción, de preclusión, de eventualidad, de inmediación, de concentración, de publicidad, etcétera. Atento a lo anterior, debe considerarse que los formalismos tienen como razón de ser garantizar tres cosas: 1) la buena fe de las partes durante el proceso; 2) la no arbitrariedad de los Jueces; y, 3) la seguridad jurídica (en el sentido de predictibilidad).** En este sentido, no se trata de obviar indiscriminada o irreflexivamente las formas que previene el orden jurídico, por considerarlas obstáculos a la justicia, sino de comprender cuál es su función y si ella puede ser cumplida sin menoscabo de la sustancia del litigio. Así, el artículo 17 aludido, es sólo una de las normas –directrices, principios y reglas– a las que deben apegarse los tribunales, y éstos tienen que ajustar su actuación a todas.<sup>23</sup>

Asimismo, es importante tomar en cuenta lo que nos señala el Poder Judicial de la Federación en la tesis aislada, con número de registro IUS 2013014, que dispone lo siguiente:

---

<sup>23</sup> Tesis I.14o.T. J/3 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II, Febrero de 2019, p. 2478.

El derecho humano al debido proceso se ha nutrido tanto de interpretaciones jurisprudenciales en el ámbito local como en sede internacional, entendiéndose en la actualidad a partir de dos vertientes, una de índole procesal y otra sustantiva; la primera referida a las formalidades esenciales del procedimiento y, la segunda, en relación con determinados derechos constitucionalmente protegidos, es decir, como medio idóneo para garantizar los derechos sustantivos reconocidos por la Norma Fundamental. Dado que el objeto del debido proceso es alcanzar una decisión justa, requiere de un elenco de componentes mínimos que deben observarse inexcusablemente en todo procedimiento jurisdiccional, ya que son los que garantizan al gobernado el pleno y efectivo acceso a la tutela jurisdiccional. Tales garantías mínimas inciden en la determinación de derechos y obligaciones de las personas en todas las materias jurídicas...<sup>24</sup>

A partir del precepto legal que consagra el derecho humano a un debido proceso y de los criterios emitidos por la SCJN antes citados, advertimos diversas cuestiones las cuales detallaremos de la siguiente forma:

En principio es de señalarse que en la materia de los DDHH se deben de observar diversos principios, mismos que se encuentran plasmados en el art. 1º, tercer párrafo de la Constitución, entre los que destaca el principio de progresividad, del cual la SCJN nos da su concepto y alcance en el siguiente criterio jurisprudencial:

El principio de progresividad está previsto en el artículo 1o. constitucional y en diversos tratados internacionales ratificados por México. Dicho principio, en términos generales, ordena ampliar el alcance y la protección de los derechos humanos en la mayor medida posible hasta lograr su plena efectividad, de acuerdo con las circunstancias fácticas y jurídicas. Es posible diseccionar este principio en varias exigencias de carácter tanto positivo como negativo,

---

<sup>24</sup> Tesis XVI.2o.T.4 L (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. IV, Noviembre de 2016, p. 2359.

dirigidas a los creadores de las normas jurídicas y a sus aplicadores, con independencia del carácter formal de las autoridades respectivas, ya sean legislativas, administrativas o judiciales. En sentido positivo, del principio de progresividad derivan para el legislador (sea formal o material) la obligación de ampliar el alcance y la tutela de los derechos humanos; y para el aplicador, el deber de interpretar las normas de manera que se amplíen, en lo posible jurídicamente, esos aspectos de los derechos. En sentido negativo, impone una prohibición de regresividad: el legislador tiene prohibido, en principio, emitir actos legislativos que limiten, restrinjan, eliminen o desconozcan el alcance y la tutela que en determinado momento ya se reconocía a los derechos humanos, y el aplicador tiene prohibido interpretar las normas sobre derechos humanos de manera regresiva, esto es, atribuyéndoles un sentido que implique desconocer la extensión de los derechos humanos y su nivel de tutela admitido previamente. En congruencia con este principio, el alcance y nivel de protección reconocidos a los derechos humanos tanto por la Constitución como por los tratados internacionales, deben ser concebidos como un mínimo que el Estado Mexicano tiene la obligación inmediata de respetar (no regresividad) y, a la vez, el punto de partida para su desarrollo gradual (deber positivo de progresar).<sup>25</sup>

Como se advierte de lo anterior, la finalidad de dicho principio es que se vaya avanzando de forma gradual y constante en el pleno goce y respeto de los derechos humanos para que el ser humano pueda vivir como tal y pueda desarrollarse completamente, por lo que actualmente el derecho humano a un debido proceso debe de analizarse desde de dos vertientes.

Asimismo, este derecho humano no puede analizarse de forma aislada ya que guarda estrecha relación con el derecho fundamental de la tutela judicial efectiva, toda vez que su objetivo principal de este derecho consiste en que se emita una determinación justa en cualquier procedimiento.

---

<sup>25</sup> Tesis 1a./J. 85/2017 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, Octubre de 2017, p. 189.

Por su parte, Ignacio Burgoa señala que “todas estas garantías que dentro de un procedimiento debe tener cualquier sujeto, no sólo deben de existir en la tramitación judicial propiamente dicha, sino en cualquiera secuela procesal que no sea judicial desde el punto de vista formal, sino administrativa o legislativa.”<sup>26</sup>

Por lo anterior, a efecto de que se garantice el pleno y efectivo acceso a la tutela jurisdiccional deben de cumplirse con requisitos mínimos, los cuales son:

1. La notificación del inicio del procedimiento y de sus consecuencias.
2. La oportunidad de ofrecer y desahogar pruebas.
3. La oportunidad de poder formular alegatos.
4. El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas.

Incluso lo anterior encuentra sustento en el criterio jurisprudencial emitido por la SCJN, que a la letra señala:

Estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas.

Lo anterior tiene como propósito de que el gobernado tenga la certeza jurídica de que se cumplen con formalidades esenciales mínimas que deben de observar las autoridades para poder tener la seguridad de lo siguiente:

1. Que se cumple con el principio de buena fe de las partes durante el proceso.
2. Que no habrá imparcialidad por parte de las Autoridades Jurisdiccionales; y

---

<sup>26</sup> Burgoa, Ignacio, Las garantías individuales, México, Botas, 1944, p. 367.

**3. Que se cumple con la garantía de seguridad jurídica.**

Ahora bien, como se señaló anteriormente, el derecho fundamental del debido proceso tiene que verse desde dos ámbitos, los cuales son:

**a)** La primera vertiente consiste en que se respeten las formalidades esenciales del procedimiento.

**b)** La segunda es que se garanticen y respeten los derechos humanos de los que somos titulares, buscando una resolución justa, lo que en el caso concreto no acontece.

Lo anterior es así, ya que, actualmente la justicia en materia fiscal ha sido duramente criticada, por las actuaciones arbitrarias e ilegales de las autoridades fiscales, así como por algunas sentencias dictadas por el TFJA, y por ciertos criterios que ha emitido la SCJN, que traen consecuencias desastrosas para los contribuyentes al momento en que se pretenden resolver las controversias que se plantean ante los órganos jurisdiccionales.

Incluso lo antes señalado, es retomado por la Procuradora Diana Bernal Ladrón de Guevara de la PRODECON, que nos señala en la Revista de Análisis Jurídico “Abogado Corporativo” lo siguiente:

Los contribuyentes en México han perdido la confianza en los tribunales para la defensa de sus derechos, y no se diga la utilización de los recursos administrativos antes las propias autoridades fiscales, los cuales han pasado a ser un mero trámite para el ofrecimiento de pruebas.

Pareciere que los tribunales ya no confían en la honestidad de los contribuyentes al plantear sus demandas, y estos últimos prefieren evitar

resoluciones y sentencias “formalistas” que no resuelven el fondo del asunto y, por tanto, se alejan de una verdadera justicia fiscal.<sup>27</sup>

Asimismo, como se señaló anteriormente, la SCJN ha emitido diversos criterios que resultan incongruentes y alejados del objetivo y de la obligación que se tiene para fomentar, promover y garantizar los DDHH, lo cual incluso podemos observar en la tesis aislada emitida por la SCJN, con número de registro IUS 2010600, que establece lo siguiente:

De los criterios emitidos por el Pleno y por la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, deriva que, aun cuando por regla general el principio de presunción de inocencia ha de observarse en el derecho penal, también debe aplicarse a los procedimientos administrativos sancionadores, es decir, a aquellos en los que el Estado ejerce su facultad de ius puniendi, o bien, los de investigación, a efecto de obtener evidencia para utilizarla en dicho procedimiento. Esto es, el citado principio está reservado a las materias en las que pudiera derivar una pena o una sanción como resultado de la facultad punitiva del Estado; de ahí que no es aplicable a normas distintas como serían las administrativas o las tributarias. Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación prevé diversas facultades, siendo que aquellas que tienen por finalidad determinar contribuciones omitidas o créditos fiscales, constituyen procedimientos fiscalizadores de los cuales no deriva una pena, al no tener la naturaleza de sancionadores y, por tanto, no se encuentran comprendidos dentro de las figuras que protege el derecho penal. Consecuentemente, los numerales que prevén dichas facultades no pueden analizarse conforme al principio de presunción de inocencia.<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> Bernal Ladrón de Guevara, Diana Rosalía, “Retos y perspectivas de la justicia fiscal en México: pasado, presente y objetivos a futuro”, *Abogado Corporativo*, México, 2018, noviembre-diciembre, p.7.

<sup>28</sup> Tesis 1a. CCCXCI/2015 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, Diciembre de 2015, p. 254.

De lo que se señala en el anterior criterio nosotros nos apartamos completamente, ya que a nuestro juicio es contrario a los principios que se deben de observar en la materia de los DDHH, los cuales tienen como objetivo que el ser humano pueda vivir como tal y pueda desarrollarse en su totalidad, por lo que la determinación de la SCJN nos parece desatinada ya que está limitando un principio que debería de aplicar en todos los ámbitos del derecho, a la condición de que exista una pena o sanción, y que únicamente se pueda invocar en el ámbito penal o procedimientos administrativos sancionadores.

Esto es así ya que, incluso resulta contrario a lo establecido en el art. 6° de la Declaración sobre el Derecho al Desarrollo, adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, que a la letra señala:

**Artículo 6.**

1. Todos los Estados deben cooperar con miras a promover, fomentar y reforzar el respeto universal y la observancia de todos los derechos humanos y las libertades fundamentales de todos, sin ninguna distinción por motivos de raza, sexo, idioma y religión.
2. Todos los derechos humanos y las libertades fundamentales son indivisibles e interdependientes; debe darse igual atención y urgente consideración a la aplicación, promoción y protección de los derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales.
3. Los Estados deben adoptar medidas para eliminar los obstáculos al desarrollo resultantes de la inobservancia de los derechos civiles y políticos, así como de los derechos económicos, sociales y culturales.<sup>29</sup>

Asimismo, resulta contrario a lo que dispone por una parte el Preámbulo de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos (Pacto de San José), en el que se habla sobre la obligación que tienen los Estados de crear las condiciones necesarias que permitan a las personas gozar y ejercer plenamente sus derechos

---

<sup>29</sup> Resolución 41/128 de fecha 04 de diciembre de 1986, adoptada en la Asamblea General de las Naciones Unidas, Declaración sobre el Derecho al Desarrollo, <https://www.ohchr.org/sp/professionalinterest/pages/righttodevelopment.aspx>

en todos los ámbitos, lo cual incluso contraviene lo señalado en el art. 8 de la Convención, precepto que establece el derecho humano a un debido proceso.

Por lo que para mayor comprensión de lo anterior, traemos a contexto lo que señala el preámbulo y el artículo en cuestión, en la parte que nos interesa:

Reconociendo que los derechos esenciales del hombre no nacen del hecho de ser nacional de determinado Estado, sino que tienen como fundamento los atributos de la persona humana, razón por la cual justifican una protección internacional, de naturaleza convencional coadyuvante o complementaria de la que ofrece el derecho interno de los Estados americanos;

Considerando que estos principios han sido consagrados en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, en la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre y en la Declaración Universal de los Derechos Humanos que han sido reafirmados y desarrollados en otros instrumentos internacionales, tanto de ámbito universal como regional;

Reiterando que, con arreglo a la Declaración Universal de los Derechos Humanos, sólo puede realizarse el ideal del ser humano libre, exento del temor y de la miseria, si se crean condiciones que permitan a cada persona gozar de sus derechos económicos, sociales y culturales, tanto como de sus derechos civiles y políticos...

**Artículo 8. Garantías Judiciales**

1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.”<sup>30</sup>

Como se observa de lo anterior, los DDHH tienen una gran importancia y por lo mismo están contemplados en la legislación interna de nuestro país, así como es materia de los diversos tratados suscritos por el Estado, en el cual se busca que estos tengan la mayor protección y un amplio alcance, ya que al ser propios del ser humano, la obligación recae en los Estados, llegando a ser un compromiso a nivel internacional.

---

<sup>30</sup> Suscrita en la conferencia especializada Interamericana sobre Derechos Humanos (B-32), en San José, Costa Rica, del 07 al 22 de noviembre de 1969, Convención Americana Sobre Derechos Humanos (Pacto de San José), [http://www.oas.org/dil/esp/tratados\\_B-](http://www.oas.org/dil/esp/tratados_B-32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Humanos.htm)

[32\\_Convencion\\_Americana\\_sobre\\_Derechos\\_Humanos.htm](http://www.oas.org/dil/esp/tratados_B-32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Humanos.htm)

## Capítulo 2. Procedimiento establecido en el artículo 69-B del CFF

### 2.1 Antecedentes del artículo 69-B

En este apartado abordaremos los antecedentes del precepto legal en estudio, por lo que creemos conveniente iniciar con el mismo, profundizando sobre el tema de la evasión fiscal en México, por lo que traemos a contexto lo que nos señala José Tapia Tovar, en los siguientes términos:

La evasión fiscal es un fenómeno social y de moral pública de todos los tiempos, que se da en todos los países, desarrollados y en vías de desarrollo en mayor o en menor grado y se explica a través de diferentes manifestaciones de la población, de tipo psicosociológico, que van desde el simple rechazo, pasando por la alteración o el engaño doloso, el error involuntario, hasta la alta planeación financiera.”<sup>31</sup>

Como bien lo señala el autor en comentario, el tema de la evasión fiscal no es propio de nuestro país, sino que este se puede observar en todo el mundo, en diferentes escalas, por lo que, para comprender este fenómeno, empezaremos por ver su definición, así que acudimos al Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero, que nos señala lo siguiente:

**Evasión Fiscal.** I. Cualquier hecho comisivo u omisivo del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una forma fiscal, en virtud del cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto por la ley, constituye una evasión tributaria.

II. La legislación fiscal no define específicamente qué debemos entender por evasión fiscal; por eso tenemos que acudir a la doctrina y legislación de otros países.

---

<sup>31</sup> Tapia Tovar, José, *La evasión fiscal, causas, efectos y soluciones*, México, Porrúa, 2000, p.2.

Así, pues, la configuración del delito de defraudación fiscal y el concepto de evasión fiscal difieren, según opiniones de los autores, y en el derecho positivo no constituyen términos equivalentes; por el contrario, es posible advertir una relación de subordinación entre ellos, ya en favor de uno o de otro.

En Argentina, la “evasión” no es una figura jurídica independiente, sino que está incluida en la “defraudación” (leyes 20,658 y 11,683, aa. 45 y 46; Código Fiscal de Buenos Aires, de 1974, aa. 33 y 35), y lo mismo ocurre en Alemania, donde se considera como delito tributario toda transgresión a deberes impuestos por la legislación tributaria en interés de la imposición, y contempla casos particulares que incluyen supuestos de culpa y de dolo o fraude, hasta la elusión de los tribunales, o sea, lo que impropiamente suele llamarse “evasión legal”.

Resumiendo: La evasión fiscal o tributaria es toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisiones violatorias de disposiciones legales.<sup>32</sup>

En esa tesitura, podemos señalar que la evasión fiscal es la conducta que realiza el contribuyente que tiene la obligación de enterar una contribución, y que consiste en un hacer o no hacer, teniendo como fin evitar el pago total o parcial de una contribución, obteniendo con ello un beneficio en el ámbito tributario.

Ahora bien, José Tapia Tovar, en su libro de *Evasión Fiscal*, aborda de forma particular este fenómeno social en México, recopilando datos estadísticos, reales de los contribuyentes, señalando desde esa época cuales eran los sectores que se veían afectados, y en particular los problemas que se generaban por la política tributaria implementada en nuestro país, en el cual no se atacaba de forma frontal el asunto, lo que señala en las siguientes palabras:

En ese deseo de procurarse mucho más de lo que exigen sus necesidades; el hombre dentro de su medio y sus posibilidades avanza económicamente, hasta

---

<sup>32</sup> Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Diccionario de derecho fiscal y financiero*, México, Porrúa, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007, p. 258.

que la relación del medio comercial, artesanal o industrial le obligan a registrarse, dar recibos o facturas y pagar. En este momento encuentra un freno en ese avance económico que pintaba promisorio, además de otras dificultades de permisos y otros requisitos de tipo administrativo.

(...)

Es en ese momento, donde decide evadir, bien omitiendo ingresos o inflando sus deducciones, en principio en pequeñas proporciones, que le permiten competir, y le dan más ganancias personal. Si la situación se tornó sumamente difícil, desaparece fiscalmente y se vuelve a instalar en otro lugar.

(...)

Esta es una realidad en el medio económico del que empieza y que influye en el comportamiento tributario, que da lugar a “los contribuyentes no localizados”, algunos de los cuales siguen facturando a pesar de haber desaparecido, propiciando un mercado negro de facturas.

A este respecto basta un ejemplo estadístico real, si entre personas morales y físicas existen en nuestro país un universo de 3'223,000 contribuyentes, se maneja una cifra de 147,000 no localizados, cifra que suena congruente en apariencia con el universo de contribuyentes, representando menos del 5% de ese gran total; sin embargo suspendieron operaciones 625,000 aproximadamente, los que sumados a los que propia autoridad dio de baja, que suman 38,000, se convierte en casi 800,000 que representan casi el 25% del gran universo de contribuyentes “controlados”, sin contar con los no registrados de la economía informal.

(...)

Estos individuos que Ramos (citando al psicólogo Jung), les llama introvertidos, constituye un universo importante de contribuyentes, ese 25% de “contribuyentes fantasmas” es una cifra en constante movimiento y lo que las diversas autoridades administrativas en su conjunto deben considerar, es la serie de requisitos que se deben de cumplir para iniciar y mantener un negocio, los que más parecen trabas que desalientan y originan el pasarse a la economía informal de las que quienes forman parte, están conscientes que no está controlada, perdiéndose en ese otro México, en ese otro universo el del descontrol y la ilegalidad.

(...)

Los fracasos de la cultura en nuestro país no han dependido de una deficiencia de ella misma, sino de un vacío en el sistema con que se ha aplicado. Tal sistema vicioso es la imitación que se ha practicado universalmente en México por más de un siglo.<sup>33</sup>

De lo antes citado, con meridiana claridad observamos que la cultura en México, en especial en el ámbito tributario, resulta preocupante, al no lograr combatir los temas como la evasión fiscal, ya que al tener un sistema jurídico con problemas de implementación y ejecución, que no resuelven el problema de raíz, ocasionan formalismos innecesarios, trayendo como principal consecuencia la desconfianza y la pérdida de credibilidad en las instituciones del Estado, aunado a que se sigue presentando la falta de preparación y capacitación de los profesionistas que ejecutan los mecanismos contemplados en los ordenamientos legales.

Ahora bien, tenemos que remontarnos al Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 09 de diciembre de 2013, por el que se adicionó al Código Fiscal de la Federación, entre otros, el artículo 69-B, el cual contempla la facultad para la autoridad fiscal de presumir la inexistencia de operaciones amparadas con comprobantes fiscales.

En efecto, resulta necesario traer a colación la exposición de motivos del precepto legal en comento, misma que se encuentra visible en la Gaceta Parlamentaria, Año XVI, Palacio Legislativo de San Lázaro, domingo 08 de septiembre de 2016, número 3857, Iniciativas de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, Anexo C, que señala:

Una de las causas más dañinas y que más ha contribuido para agravar la recaudación fiscal, son los esquemas agresivos de evasión fiscal, por lo que

---

<sup>33</sup> Tapia Tovar, José, op, cit. Nota 32, p.107.

deben eliminarse o corregirse los motivos que los originan, a través de instrumentos eficaces que permitan combatir frontalmente el referido fenómeno.

Cuando no se cuenta con dichos instrumentos se provoca el avance de nuevas prácticas de evasión, las cuales erosionan de manera grave las bases gravables, sin poder reflejar incrementos significativos en la recaudación.

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

Inicialmente este esquema consistía en usar comprobantes apócrifos, con la finalidad de deducir y acreditar las cantidades amparadas en los mismos, sin haber pagado las cantidades que se reflejaban en ellos.

Posteriormente, con los controles de seguridad y requisitos que la autoridad implementó en diversas reformas tendientes a evitar y detectar la emisión de comprobantes fiscales apócrifos, disminuyó temporalmente el recurrir a esta práctica.

Sin embargo, estas prácticas indebidas evolucionaron, llevando a los contribuyentes evasores a recurrir a estructuras mucho más complejas, para tratar de obtener beneficios fiscales en perjuicio del fisco federal.

Tal es el caso del tráfico de comprobantes fiscales, que en esencia consiste en colocar en el mercado comprobantes fiscales auténticos y con flujos de dinero comprobables, aunque los conceptos que se plasman en los mismos, carecen de sustancia o la poca que pudieran tener no es proporcional a las cantidades que amparan los referidos comprobantes.

En estas operaciones el adquirente del comprobante fiscal generalmente recibe directamente o a través de interpósita persona la devolución de la erogación inicialmente facturada menos el cobro de las comisiones cobradas por el traficante de comprobantes fiscales.

Con esta devolución se cierra el círculo del tráfico de comprobantes fiscales, en el cual el adquirente logra su objetivo de deducir y/o acreditar un concepto por el cual en realidad erogó una cantidad mucho menor, erosionando con ello la base del impuesto correspondiente en perjuicio del fisco federal y a su vez los traficantes de comprobantes fiscales obtienen una utilidad por expedir dichos comprobantes.

Al día de hoy, las autoridades han combatido arduamente esta práctica ilegal, haciendo uso de todas las herramientas, procedimientos e instrumentos con las que cuenta para ello, como la facultad para rechazar una deducción o un acreditamiento amparado en un comprobante fiscal traficado; sin embargo, la complejidad y sofisticación que han alcanzado estos grupos criminales, obligan a implementar nuevas medidas que hagan frente a esta problemática y que permitan adaptarse al dinamismo y velocidad en que operan.

Algo que se ha detectado y que se presenta de manera genérica en este grupo delictivo, tanto de la traficante, como de sus cómplices y, en ocasiones, hasta el adquiriente final es que generalmente son partes relacionadas, donde sus accionistas, administradores u apoderados son las mismas personas.

Adicionalmente este grupo delictivo ofrece una gran variedad de objetos sociales para poder adecuarse a las necesidades de los adquirientes, con la emisión de comprobantes fiscales con conceptos que ayuden a disfrazar mejor la operación.

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

El negocio de las personas que se dedican al tráfico de comprobantes fiscales, se basa en la constante constitución de sociedades, las cuales comienzan en apariencia cumpliendo con sus obligaciones fiscales y, posteriormente comienzan a incumplirlas, confiados en que para cuando la autoridad fiscal pretenda fiscalizarlas, las mismas ya se encontrarán no localizadas o han sido preparadas corporativamente para dejar al frente de las mismas a testaferros, empleados, personal doméstico o similares y generalmente sin activos ni condiciones remotamente cercanas a las necesarias que puedan garantizar la prestación del servicio o el transporte, producción o comercialización de los bienes o servicios que sus facturas amparan.

En suma, derivado de la información procesada por el Servicio de Administración Tributaria se han podido identificar una serie de patrones que generalmente están presentes en las sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales, como son:

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

El fenómeno es grave y sólo por citar un ejemplo, derivado del análisis de la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros de los ejercicios 2008 a 2012, se han identificado al menos 316 facturadores que realizaron operaciones por \$105,369 millones de pesos con más de 12 mil contribuyentes que utilizan indebidamente estas facturas que amparan operaciones simuladas y sólo por lo que se refiere al impuesto al valor agregado.

Nótese que en estas estrategias irregulares no sólo actúan de mala fe quienes expiden y ofertan facturas por bienes o servicios inexistentes, sino que también lo hacen aquellos contribuyentes que pagan un precio o “comisión” por una factura que, reuniendo todos los requisitos formales, ampara un servicio que no se prestó o un bien que no se adquirió con la única finalidad de erosionar o suprimir la carga tributaria.

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

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

Acto seguido, se abre una ventana para que los contribuyentes que hayan utilizado en su beneficio los comprobantes fiscales puedan proceder a autocorregirse o, en su caso, acreditar que la prestación del servicio o la adquisición de bienes en realidad aconteció, destruyendo así la presunción de inexistencia.

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

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

Mantener impune esta práctica se traduce no sólo en un grave daño a las finanzas públicas y una afrenta a quienes sí cumplen con su deber constitucional de contribuir al gasto público, sino también consentir en un desafío al Estado y acrecentar la falta de cultura de la legalidad en nuestro país.<sup>34</sup>

De la exposición de motivos del artículo 69-B del CFF, y de lo que se ha señalado respecto a la evasión fiscal en México, se comprende cuál es el antecedente para que el legislador pensara en dotar a la autoridad fiscal de un mecanismo para poder para sancionar y neutralizar los esquemas que consisten en la colocación en el mercado de comprobantes fiscales auténticos y con flujos de dinero comprobables, aunque los conceptos que se plasmen en ellos, carezcan de sustancia o la poca que pudieran tener no es proporcional a las cantidades que amparan los referidos comprobantes, para tratar de obtener beneficios fiscales en perjuicio del fisco federal.

Asimismo, la SCJN señala cual es la finalidad del procedimiento de presunción de operaciones inexistentes, en la tesis aislada, con número de registro IUS 2018763, que a la letra establece:

---

<sup>34</sup> Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, Anexo C, Gaceta Parlamentaria, Año XVI, Palacio Legislativo de San Lázaro, 08 de septiembre de 2016, número 3857, <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2013/sep/20130908-C.pdf>

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.<sup>35</sup>

En efecto, de la tesis citada y de la exposición de motivos, se advierte que en aras de poder combatir de manera directa los esquemas de evasión fiscal, consistentes en la utilización de comprobantes fiscales para poder facturar operaciones simuladas o inexistentes, se estimó necesario implementar la declaración general de inexistencia de operaciones, desde el ámbito administrativo, ya que este podría representar una solución real, y efectiva para combatir este fenómeno.

No obstante lo anterior, la autoridad fiscal ya contaba con diversos mecanismos antes de la incorporación del art. 69-B del CFF, tanto en el ámbito administrativo, como en el ámbito penal.

Respecto al ámbito administrativo, la autoridad fiscal cuenta con sus facultades de comprobación, establecidas en el artículo 42 del CFF, en las que la Ley le otorga la facultad de apreciación para actuar o abstenerse de actuar.

---

<sup>35</sup> Tesis I.4o.A.151 A (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II, Diciembre de 2018, p. 1134.

Aunado a lo anterior, la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación puede hacer uso de las presunciones para verificar la efectiva realización de las operaciones que amparan los comprobantes fiscales, máxime que sus actuaciones de conformidad con el artículo 68 del CFF, gozan de la presunción de legalidad lo cual implica entre otras cosas que en la relación tributaria el fisco federal actúa bajo el principio de buena fe, respetando los derechos de los contribuyentes.

Ahora bien, las conductas que se sancionan en el procedimiento de presunción de operaciones inexistente también pueden estar tipificadas en el ámbito penal, tal y como lo describe Ambrosio de Jesús Michel Higuera, en su libro de Derecho Penal Fiscal, por lo que resulta preciso analizar los siguientes artículos del CFF que establecen 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.

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

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.

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

- I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,734,280.00.
- II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,734,280.00 pero no de \$2,601,410.00.
- III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,601,410.00.

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

Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento. El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:

- a).- Usar documentos falsos.
- b).- Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.
- c).- Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- d).- No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- e) Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.
- f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.
- g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.
- h) Declarar pérdidas fiscales inexistentes.

Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales.

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

I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

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

V. Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

VI. (Se deroga)

VII. (Se deroga)

VIII. Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código.

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

**Artículo 113.** Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que:

- I. Altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.
- II. Altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes o precintos sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado para ello.
- III. Expida, adquiera o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

De los artículos anteriores, se observa que los delitos previstos son los de defraudación fiscal y su equiparable, en los que la conducta tipificada radica en que, los que expidan, adquieran, o enajenen comprobantes fiscales con la finalidad de deducir y acreditar las cantidades amparadas en los mismos, buscando omitir total o parcialmente el pago de una contribución u obtener beneficios en perjuicio del fisco federal.

Sin embargo, se decidió incorporar el precepto legal en cuestión, por lo que desde su incorporación ha traído como principal consecuencia que, los contribuyentes combatieran a través de los medios legales, principalmente mediante el juicio de amparo la legalidad y/o constitucionalidad del procedimiento en cuestión.

Por lo que, el asunto llegó hasta la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que se pronunció sobre el tema, determinando que el precepto legal en cuestión no transgrede ningún derecho humano, y contrario a los argumentos planteados por los contribuyentes, el procedimiento fue declarado legal y constitucional.

A efecto de ejemplificar lo anterior, se menciona que entre los derechos humanos y principios en los que la SCJN señaló que el procedimiento no los vulneraba, destacan los siguientes: el principio de irretroactividad de la Ley<sup>36</sup>; el

---

<sup>36</sup> Tesis 2a./J. 132/2015 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II, Octubre de 2015, p. 1740, rubro "PROCEDIMIENTO

derecho de audiencia<sup>37</sup>; el principio de presunción de inocencia<sup>38</sup>; y el derecho fundamental a la libertad de trabajo<sup>39</sup>.

No obstante, lo anterior, el artículo 69-B del CFF fue reformado a través del Decreto publicado en el DOF, el día 25 de junio de 2018, por lo que traemos a contexto la exposición de motivos de dicha reforma, la cual se encuentra en la gaceta parlamentaria, año XXI, Palacio Legislativo de San Lázaro, jueves 15 de marzo de 2018, número 4986, Iniciativas de Decreto por el que se reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, suscrita por los diputados Ricardo David García Portilla, del Grupo parlamentario del PRI y Carlos Alberto de la Fuente Flores, del Grupo Parlamentario del PAN, Anexo V, que señala lo siguiente:

---

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

<sup>37</sup> Tesis 2a./J. 133/2015 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II, Octubre de 2015, p. 1738, rubro “PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL DERECHO DE AUDIENCIA.”

<sup>38</sup> Tesis 2a./J. 135/2015 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II, Octubre de 2015, p. 1742, rubro “PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA.”

<sup>39</sup> Tesis 2a./J. 134/2015 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II, Octubre de 2015, p. 1743, rubro “PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO VIOLA EL DERECHO A LA LIBERTAD DE TRABAJO.”

El 9 de diciembre de 2013 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, mediante el cual se adicionó el procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, con la finalidad de investigar, neutralizar y sancionar esquemas que tienen como único fin erosionar la base gravable, mediante el uso de comprobantes fiscales que amparan operaciones sospechosas, irregulares e incluso inexistentes.

Los resultados obtenidos por las autoridades tributarias indican que han disminuido las malas prácticas por parte de los contribuyentes, y que si bien, se ha ido cumpliendo el objetivo para el cual fue diseñado, es necesario revestir la medida con mayor certeza jurídica. En ese sentido, se considera que lo establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, es un mecanismo eficaz para el Estado Mexicano, en la medida de que constituye un procedimiento que coadyuva con las autoridades fiscales a tener un mayor control sobre las operaciones en que se sustentan los comprobantes fiscales de los contribuyentes.

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

Actualmente, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación prevé que cuando la autoridad fiscal notifique a los contribuyentes la presunción de inexistencia de operaciones amparadas en comprobantes fiscales emitidos por

el mismo 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; estos últimos contarán con un plazo de quince días para que manifiesten lo que a su derecho convenga y aporten la documentación e información que consideren pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos.

En este sentido, si bien el artículo 69-8 del Código Fiscal de la Federación, reconoce y respeta el derecho de audiencia, se propone otorgar a los contribuyentes la posibilidad de solicitar una prórroga de cinco días a la autoridad fiscal para aportar la documentación e información que consideren necesaria, lo cual permite a los contribuyentes que cuenten con mayor tiempo para ejercer de manera más efectiva su derecho de audiencia.

Por otra parte, se propone establecer la facultad de la autoridad fiscal para requerir mayor información y documentación al contribuyente durante el procedimiento y se le otorga al contribuyente un plazo de diez días para atender dicho requerimiento. Lo anterior permitirá a la autoridad fiscal allegarse de la documentación e información que estime necesaria para emitir una resolución exhaustiva y apegada a la realidad de los hechos, salvaguardando los derechos fundamentales de audiencia, legalidad y seguridad jurídica de los contribuyentes.

Ahora bien, considerando que dentro de los ajustes que se proponen en la presente iniciativa al procedimiento previsto en el artículo 69-8 del Código Fiscal de la Federación, se encuentran otorgar una prórroga al contribuyente, así como la posibilidad de requerirle mayor información y documentación, resulta necesario ampliar y consolidar el plazo que tiene la autoridad para valorar las pruebas aportadas por el contribuyente y notificar la resolución correspondiente. Por lo anterior, se propone establecer de manera expresa un plazo cierto y suficiente de cincuenta días para que la autoridad valore la información y documentación que aporten los contribuyentes, emita y notifique la resolución al particular, lo que redundará en seguridad jurídica para el contribuyente, al establecerse un plazo cierto y suficiente que permita a la autoridad emitir su resolución de manera exhaustiva y apegada a derecho.

El referido plazo de cincuenta días encuentra justificación, en principio, en que la autoridad fiscal debe llevar a cabo las notificaciones derivadas de este procedimiento a través de buzón tributario, y esta vía requiere de por lo menos cinco días para su implementación, pues conforme a lo señalado en el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, previo a realizar la notificación se debe enviar un aviso al contribuyente, lo que puede llevar hasta un día; después de ello, el contribuyente tiene tres días para abrir el documento digital que se le envió a su buzón tributario y darse por notificado, con lo que el plazo hasta este punto requiere de 4 días, y si el contribuyente no se notifica dentro de este plazo, la notificación se tiene por hecha hasta el cuarto día posterior a aquél en que le fue enviado el referido aviso; supuesto en el que a partir del aviso hasta su notificación la autoridad invirtió un plazo de cinco días, que deberán descontarse de cualquier plazo que se le otorgue a la autoridad para realizar una acción que deba notificarse al contribuyente. Por otra parte, la autoridad fiscal tiene la obligación de analizar y valorar adecuada y suficientemente las pruebas y argumentos presentados por los contribuyentes para acreditar la realización de la actividad amparada en los comprobantes fiscales materia del procedimiento, lo cual requiere de un plazo razonable, a fin de que la resolución que se emita se encuentre debidamente fundada y motivada.

Como se ha expuesto en la presente iniciativa, la redacción actual del artículo en comento ha generado interpretaciones incorrectas de las formalidades del procedimiento, lo que motivó que los contribuyentes interpusieran medios de defensa ante los diversos órganos jurisdiccionales, con la finalidad de obtener seguridad y certeza jurídica en relación con el procedimiento previsto en el referido artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Por lo anterior, la modificación que se propone al plazo que tiene la autoridad para valorar las pruebas y emitir y notificar la resolución respectiva, atiende a la necesidad de otorgar mayor certeza al contribuyente sujeto a dicho procedimiento y mantener el respeto a sus derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica, es decir, que la norma sea clara y precisa para los contribuyentes, con la finalidad de que no se requiera la interpretación de un órgano jurisdiccional.

Así, no obstante que la referida atribución se encuentra subsumida en el plazo de caducidad de las facultades de la autoridad, el establecimiento de un plazo

único consolidado para que la autoridad fiscal valore la documentación e información aportada por el contribuyente, emita y notifique la resolución que ponga fin al procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en un plazo de cincuenta días, no solo acota la actuación de la autoridad fiscal, sino también garantiza el respeto al derecho fundamental de seguridad jurídica, al otorgarle certeza al contribuyente para conocer en qué tiempo la autoridad fiscal resolverá el procedimiento de presunción de operaciones sospechosas, irregulares e incluso inexistentes.

Por otra parte, para dotar de mayor certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes, así como para dar mayor transparencia y publicidad en los procedimientos incoados a empresas que presuntamente facturan operaciones simuladas, y a efecto de restablecer los derechos de éstos, se considera necesario establecer la obligación para que la autoridad fiscal publique trimestralmente en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, un listado de aquellos contribuyentes que lograron desvirtuar los hechos que se les imputaron o que mediante resolución o sentencia firmes, emitida por autoridad competente, se haya dejado sin efectos la resolución que dio fin al procedimiento previsto en el artículo 69-8 del Código Fiscal de la Federación.

Con la reforma que se propone se busca coadyuvar en el combate a la evasión y elusión fiscales, dotando a la autoridad de mejores herramientas sin menoscabo de la salvaguarda de los derechos del contribuyente y, conforme a las experiencias obtenidas, fortalecer la seguridad jurídica de la que se debe dotar al contribuyente en todo procedimiento.<sup>40</sup>

El precepto legal en estudio fue reformado a través del decreto de fecha 25 de junio de 2018, entrando en vigor el 25 de julio del mismo año, el cual tuvo como única finalidad la de fortalecer el procedimiento, al tratar de otorgarle mayor seguridad y certeza jurídica para el contribuyente.

---

<sup>40</sup> Iniciativas de Decreto por el que se reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, Gaceta Parlamentaria, Año XXI, Palacio Legislativo de San Lázaro, 15 de marzo de 2018, número 4986, Anexo V, <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/63/2018/mar/20180315-V.html#Iniciativa19>

A continuación, se presenta la redacción del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación antes de la reforma y el texto posterior a la misma que actualmente se encuentra vigente.

| <b>Adición del artículo</b>   | <b>Reforma del artículo</b>   |
|---|---|
| <p><b>Artículo 69-B.</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.</p> <p>En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de</p> | <p><b>Artículo 69-B.</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.</p> <p>En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de</p> |

quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

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

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

|  |   |
|--|---|
| <p>En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.</p> <p>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.</p> | <p>caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanuda el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.</p> <p>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.</p> <p>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</p> |
|--|---|

|  |   |
|--|---|
| <p>Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.</p> <p>En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que</p> | <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que</p> |
|--|---|

|   |   |
|---|---|
| <p>prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.</p> | <p>prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.</p> |
|---|---|

De la comparación entre la actual redacción y de la anterior a la reforma del precepto legal, se observa principalmente los siguientes aspectos:

- Se establece la posibilidad para que el contribuyente pueda solicitar dentro del procedimiento, por una sola ocasión una prórroga de cinco días para aportar la documentación, e información que considere oportuna para poder desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones.
- Se otorga la facultad a la autoridad para requerir información adicional al contribuyente.
- Se establece que la autoridad tiene un término de 50 días para notificar la resolución del procedimiento al contribuyente.
- Se establece la obligación de la autoridad fiscal a publicar listados de contribuyentes que no hayan desvirtuado la presunción de inexistencia, así como de los que si hayan logrado desvirtuar los hechos que les fueron imputados.

## 2.2 Análisis de las partes que conforman el procedimiento establecido en el artículo 69-B del CFF.

### 2.2.1 Sujetos del procedimiento

Los sujetos que pueden encontrarse inmersos dentro del procedimiento de presunción de operaciones inexistentes establecido en el art. 69-B del CFF, son:

- **La Autoridad Fiscal.**

La Autoridad Fiscal, está facultada para aplicar el procedimiento en cuestión. Para comprender a quien debemos de considerar como tal, es preciso remitirnos a lo que Sonia Venegas Álvarez nos explica en su libro de Derecho Fiscal, precisándonos que debemos iniciar por comprender que es el fisco, señalándonos que este “es el sujeto de derecho público, donde se deposita el poder que hace posible la integración de la hacienda pública.”<sup>41</sup>

Partiendo de lo anterior, continúa señalando la autora que, si bien existe el órgano del Estado que ejerce la función del fisco, que es la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, esta cuenta con un organismo desconcentrado que a su vez se subdivide en diversas administraciones, todas investidas con las facultades del fisco, y además, existen organismos fiscales autónomos.

En esa tesitura, continúa la autora señalándonos las atribuciones de estas autoridades en los siguientes términos<sup>42</sup>:

- a) *Facultades de comprobación: capacidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.*
- b) *Facultades de determinación: capacidad para liquidar el importe de créditos fiscales y sus accesorios.*
- c) *Facultad económico-coactiva: capacidad para cobrar los créditos fiscales, incluso de manera forzosa.*

---

<sup>41</sup> Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho fiscal*, México, Oxford, 2010, p. 18.

<sup>42</sup> Ibidem, p.19

- **El Contribuyente.**

El procedimiento de presunción de operaciones inexistentes está dirigido a todos los contribuyentes que:

a) Emitan comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura, capacidad material directa o indirectamente, para prestar los servicios, producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes.

b) Se encuentren no localizados.

Para poder comprender el término de contribuyente nos remitimos a la tesis aislada, con número de registro IUS 2017796 que señala:

Las principales diferencias entre el sujeto de la obligación tributaria de pago (contribuyente) y el sujeto pasivo del poder tributario (retenedor), son las siguientes: a) Conducta: el primero realiza el hecho imponible, por lo que ostenta su titularidad y, por regla general, la capacidad contributiva que el hecho imponible refleja; el segundo no, al ser un tercero que realiza un supuesto normativo interrelacionado con ese hecho, que la mayoría de las veces no es demostrativo de capacidad contributiva, aunque al realizarse se subroga en la titularidad del hecho imponible. b) Fundamento normativo: el primero tiene la obligación de pago del impuesto por haber realizado el hecho imponible previsto en la ley respectiva (disposición normativa primaria); el segundo tiene la misma obligación de pago, pero no por actualizar el hecho imponible, sino por un mandato legal diverso a éste, que es por no retener el impuesto (disposición normativa secundaria). c) Posición jurídica: el primero tiene el lugar principal en el cumplimiento de la obligación tributaria de pago; el segundo está obligado por ley al pago del impuesto en lugar de aquél, sustituyéndolo, siendo el único y verdadero sujeto obligado al pago. Por ello, se ha dicho que en la sustitución tributaria existe una desviación sustancial total o parcial del proceso normal de imputación normativa de la obligación fiscal, pues

en vez del sujeto pasivo, otro sujeto queda obligado al pago del tributo. Y, d) Naturaleza: el primero es el que, por regla general y en condiciones de normalidad, satisface la obligación tributaria de pago; el segundo es un garante personal de la obligación tributaria de pago no satisfecha por aquél, que facilita y simplifica la actividad recaudatoria de la autoridad fiscal, actuando a título de auxiliar y coadyuvante de ésta, por lo que se establece como un mecanismo impositivo especial.<sup>43</sup>

De la anterior tesis podemos advertir a quién debemos de considerar como contribuyente, y de forma clara podemos señalar que es el que tiene la obligación de satisfacer la obligación tributaria, por ser el que generó el hecho imponible, por lo que ostenta su titularidad.

- **Personas Físicas o morales.**

El precepto legal, contempla dos situaciones, la primera establecida en los primeros párrafos del art. 69-B del CFF, y la segunda que se encuentra establecida en los últimos párrafos del artículo, que son al tenor siguiente:

**Artículo 69-B...**

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

---

<sup>43</sup> Tesis 2a. LXXXII/2018 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, Septiembre de 2018, p. 1212.

operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.

Como podemos observar de lo anterior, el precepto legal contempla a las personas físicas y morales que hayan dado cualquier efecto a los comprobantes fiscales expedidos por las personas que se encuentren en las listas que dé a conocer la autoridad sobre los que se encuentran en forma definitiva en el supuesto de operaciones inexistentes.

Por tal motivo, estas personas tendrán que comprobar ante la autoridad fiscal la efectiva prestación del servicio o adquisición del bien, o en su caso corregir su situación fiscal, con lo que podemos concluir que el precepto legal va encaminado tanto al que emitió la factura como al que le dio algún efecto fiscal.

### **2.2.2 Supuestos para presumir la inexistencia de las operaciones**

Para poder hablar de los supuestos para presumir la inexistencia de operaciones resulta preciso citar el artículo 69-B, primer párrafo del CFF, que es al tenor siguiente:

**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.

De la lectura que efectuemos de lo anterior, podemos advertir que el legislador estableció diferentes hipótesis para presumir la inexistencia de operaciones, lo cual se sustenta en la tesis aislada con número de registro IUS 184920, que señala:

De la simple interpretación gramatical del invocado precepto, es claro que se refiere a diversas hipótesis delictivas, pues es sabido que por regla gramatical, la letra "o" y la diversa "u" que la sustituye, es disyuntiva y no copulativa o conjuntiva, como lo sería la letra "y"; en consecuencia, no pueden coexistir con los mismos hechos, dado que unas excluyen a las otras; de lo contrario, se estaría recalificando la conducta...<sup>44</sup>

De lo anterior, podemos señalar claramente que la intención del legislador al momento de redactar el precepto legal en estudio, era definir claramente varios supuestos, lo que implica que no es factible darle una interpretación fuera de la gramatical, ya que de hacerlo, se controvertirían los principios de seguridad y legalidad contemplados en los artículos 14 y 16 constitucionales.

En esa tesitura los supuestos para presumir la inexistencia de operaciones amparadas por los comprobantes fiscales, son los siguientes:

❖ **Que no cuenten de forma directa o indirecta con:**

- Activos
- Personal
- Infraestructura
- Capacidad material

• **Para:**

- Prestar servicios
- Producir
- Comercializar
- Entregar bienes

---

<sup>44</sup> Tesis XXVII.8 P, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, Febrero de 2003, p. 1042.

- **Que los contribuyentes se encuentren como no localizados.**

Como se observa de lo anterior, el legislador estableció diversas hipótesis para presumir la inexistencia de operaciones, sin embargo, no señaló qué se debe de entender por cada supuesto, lo cual, deja a la simple interpretación de la autoridad lo que se debe de entender en cada supuesto, así como determinar los casos en que se actualice cada uno de estos, lo que a nuestro juicio deja en completo estado de incertidumbre e inseguridad jurídica al contribuyente.

Es indebido que el legislador establezca de forma genérica diversos supuestos para diversas actividades sin considerar que cada una tiene su propia naturaleza, y que pueden tener sus propias particularidades. En virtud de que se deja a la plena interpretación o presunción de la autoridad fiscal sobre si se dan las hipótesis establecidas o no, lo cual claramente podría ocasionar que se emitan resoluciones arbitrarias y alejadas completamente de la realidad.

Ya que, si bien es cierto, el contribuyente debe de acreditar fehacientemente la materialidad de las operaciones, también lo es que, no hay expresamente en la ley parámetros o criterios orientadores para definir si se cuenta con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar servicios o producir, comercializar o entregar bienes que amparan tales comprobantes.

En la práctica se ha observado como algunos contribuyentes, tratan de acreditar que cuentan con todos los elementos antes señalados, exhibiendo documentales, contratos, registros, incluso exhibiendo fe de hechos sobre la mecánica de su operación, y testimonios notariales respecto a la infraestructura con la que cuentan, a lo que la autoridad fiscal tajantemente ha venido señalando que a su juicio no son suficientes como para llevar a cabo la operación que tratan de acreditar o que los registros, datos e información que exhiben carecen de elementos y pruebas que robustezcan su veracidad, ya que son en la mayoría de los casos documentales privadas, y en cuanto a la fe de hechos, que es una documental pública, señalan que esta solo acredita que en esa fecha, el fedatario

público constato y dio fe de cierta situación, lo cual no demuestra fehacientemente la materialidad de la operación.

Del hecho anterior, tratamos de demostrar la problemática que existe al no tener directrices que permitan a la autoridad juzgar debidamente, así como constatar si se actualizan las hipótesis para presumir la inexistencia de operaciones, ya que en la realidad, las operaciones que son fiscalizadas, y de las que surge la obligación de expedir el comprobante fiscal, la mayoría son actividades entre particulares, por lo que actualmente no hay en ley, o reglamento que contenga los lineamientos sobre cómo deben de llevarse a cabo las operaciones entre particulares.

Sin embargo, lo anterior no ha sido impedimento para que la autoridad fiscal pueda analizar si se actualizan las hipótesis señaladas en el precepto legal o no, ahora bien, cuando esta situación llega a juicio, los Juzgadores también se encuentran imposibilitados para juzgar si existen, así como si son suficientes 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.

En conclusión, no podemos señalar una definición o establecer que se debe de entender por cada hipótesis establecida en el precepto legal, y menos aún tener la certeza o la seguridad jurídica de que la autoridad fiscal o jurisdiccional analicen debidamente si se actualizan dichos supuestos, ya que en principio sería imposible regular todas las operaciones en las que se emiten, o deben de emitir comprobantes fiscales, así como tampoco obligar a alguna autoridad a que lleve un registro de cómo deben de efectuarse todas las operaciones, y menos aún que las autoridades tengan el conocimiento o la capacidad para establecer en cada caso en particular que no hay materialidad.

Por lo que para ejemplificar lo anterior traemos a contexto los siguientes casos que nos señala la Procuradora Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara en los que tuvo que intervenir la PRODECON:

**1. Inexistencia de materialidad.** La autoridad fiscal negó la deducción de aproximadamente \$1,000´000,000 a una empresa debido a que no demostró la materialidad del acto de comercio que efectuó con los proveedores.

Es de destacar que el contribuyente aportó facturas, transferencias bancarias de pago, pólizas contables, comprobantes de entrega, acta de cierre de inventario, planos de áreas de entrega de inventario, estados financieros auditados, volumetría de los bienes entregados, entre muchas otras pruebas acreditando que recibió el material por parte de sus proveedores.

Sin embargo, la autoridad sostuvo que la información contenida en los documentos aportados por la contribuyente era susceptible de ser manipulable, por lo que resultaba insuficiente para demostrar que los servicios de los proveedores hayan sido efectivamente prestados al contribuyente.

En efecto, no obstante que los bienes entregados por los proveedores del contribuyente eran indispensables para su actividad industrial y, además, en el ejercicio fiscal respectivo la empresa había declarado más de \$1,500´000,000 como ingresos acumulables, la autoridad fiscal negó la deducción basándose en incumplimientos fiscales y administrativos de los proveedores; además de insistir en que las pruebas exhibidas por el contribuyente no eran admisibles, por ser susceptibles de manipulación.

(...)

**3. Los excesos de la autoridad.** Una sociedad dedicada al mantenimiento y administración de todo tipo de inmuebles, que prestaba sus servicios a un edificio corporativo muy conocido sobre Paseo de la Reforma, en la Ciudad de México, recibió un oficio de la autoridad fiscal, a través del cual se le informaba que se había ubicado en el supuesto del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF).

Es decir, la autoridad fiscal estaba “presumiendo” la inexistencia de las operaciones amparadas por los comprobantes fiscales emitidos por la sociedad, al supuestamente no contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material necesaria para prestar los servicios.

Específicamente, la autoridad fiscal sostuvo que la contribuyente: había sido omisa en acreditar los días, horas, forma en que supuestamente se prestaron los servicios, así como si los trabajadores que formaban parte del personal

subcontratado tenían los conocimientos técnicos y/o científicos y la capacidad para prestar los servicios.

Lo más grave de este supuesto, es que al ubicarse en el supuesto del artículo 69-B del CFF, la sociedad sería incluida en las llamadas “listas negras” publicadas en el DOF.

Dicha publicación informa a la ciudadanía las empresas que, supuestamente, simularon la prestación de servicios y, por tanto sus comprobantes fiscales, son inválidos. Esto implica -para una compañía que realmente presta servicios- su muerte reputacional y comercial.<sup>45</sup>

De los casos anteriores, se comprueba claramente, que al no establecer en Ley que se debe de entender por cada supuesto para presumir la inexistencia de operaciones, o en su caso directrices orientadoras, se deja al contribuyente en un estado de indefensión e incertidumbre jurídica, ya que la resolución es en el simple criterio de la autoridad o de las autoridades jurisdiccionales.

Por su parte Leonardo González Cossío y Ana Paula Pardo Lelo de Larrea señalan:

En este sentido, los temas de materialidad han jugado un papel importante en los numerosos desistimientos y rechazos de solicitudes de devolución de saldos a favor de contribuciones federales, especialmente las de Impuesto al Valor Agregado, y en materia de Impuesto sobre la Renta, en temas de deducciones, ambos por considerar que la falta de pruebas respecto a la realidad material de la operación está íntimamente ligada con operaciones inexistentes, relacionada con contribuyentes que emiten comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material para la prestación de los servicios o la enajenación de bienes, incluso hasta llegar al extremo de considerar que la falta de materialidad podría encuadrar en un tipo de fraude fiscal, con las penas correspondientes.<sup>46</sup>

---

<sup>45</sup> Bernal Ladrón de Guevara, Diana Rosalía, op. cit., nota 28, ídem.

<sup>46</sup> González Cossío, Leonardo et al., “Materialidad en las operaciones, una tendencia en aumento”, *El Economista, legal*, México, 2019, mayo, p.12.

En esa tesitura, es preciso señalar que, la autoridad es la concedora de la Ley, y de su aplicación, así como para observar su cumplimiento, sin embargo, no se puede tener la certeza de que pueda juzgar sobre la materialidad de diversas operaciones, para lo cual, citamos algunas situaciones que traen por su naturaleza una problemática para poder ofrecer pruebas que acrediten la materialidad de la operación.

**a)** Primer caso, un despacho de abogados, entre los servicios que ofrece se encuentra la asesoría jurídica, y con las nuevas tecnologías en el campo de las telecomunicaciones este puede proporcionar el servicio para comodidad del cliente vía telefónica o a través de una video llamada, y estos pueden realizar el pago respectivo a través de depósitos o transferencias bancarias, y el despacho le emite su comprobante fiscal respectivo.

**b)** Segundo caso, una escuela proporciona clases en línea, para lo cual el alumno solo necesita tener acceso a internet para poder acceder al contenido de las clases en los horarios que prefiera, así como para poder realizar las evaluaciones respectivas, y mensualmente emite el pago correspondiente, y la escuela le proporciona su factura o el comprobante fiscal.

**c)** Tercer caso, una empresa que se dedica al transporte de pasajeros, para poder prestar sus servicios, busca socios conductores y vehículos, este servicio es prestado por personas que quieren obtener un lucro por la utilización de estos, y mediante una plataforma tecnológica en algún dispositivo móvil con acceso a internet el cliente pueda solicitar el servicio, realizando el pago mediante tarjeta bancaria recibiendo su factura o comprobante fiscal respectivo.

De los tres casos que señalamos, vemos que por la naturaleza de la misma operación no se podría acreditar que se cuenta con la infraestructura, con el personal, o con otros supuestos que el precepto legal contempla, por lo que al no haber lineamientos para poder juzgar debidamente estos casos en lo particular, la

autoridad válidamente puede presumir que se actualiza alguna de esas hipótesis, lo que traería como principal consecuencia una resolución arbitraria y alejada de la realidad.

### **2.2.3 Comprobantes fiscales**

El procedimiento de presunción de operaciones inexistentes va dirigido a combatir la emisión, adquisición, enajenación, y uso de comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas o inexistentes, por este motivo, traemos a contexto los arts. 29 y 29-A, del CFF, que regulan lo concerniente a los comprobantes fiscales.

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

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

- I. Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente.
- II. Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales.

Los contribuyentes podrán optar por el uso de uno o más certificados de sellos digitales que se utilizarán exclusivamente para la expedición de los comprobantes fiscales mediante documentos digitales. El sello digital permitirá acreditar la autoría de los comprobantes fiscales digitales por Internet que expidan las personas físicas y morales, el cual queda sujeto a la regulación aplicable al uso de la firma electrónica avanzada.

Los contribuyentes podrán tramitar la obtención de un certificado de sello digital para ser utilizado por todos sus establecimientos o locales, o bien, tramitar la obtención de un certificado de sello digital por cada uno de sus

establecimientos. El Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general los requisitos de control e identificación a que se sujetará el uso del sello digital de los contribuyentes.

La tramitación de un certificado de sello digital sólo podrá efectuarse mediante formato electrónico que cuente con la firma electrónica avanzada de la persona solicitante.

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

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

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

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

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

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

Los proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet a que se refiere el párrafo anterior deberán estar previamente autorizados por el Servicio de Administración Tributaria y cumplir con los requisitos que al efecto establezca dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general.

El Servicio de Administración Tributaria podrá revocar las autorizaciones emitidas a los proveedores a que se refiere esta fracción, cuando incumplan con alguna de las obligaciones establecidas en este artículo, en la autorización respectiva o en las reglas de carácter general que les sean aplicables.

Para los efectos del segundo párrafo de esta fracción, el Servicio de Administración Tributaria podrá proporcionar la información necesaria a los proveedores autorizados de certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet.

**V.** Una vez que al comprobante fiscal digital por Internet se le incorpore el sello digital del Servicio de Administración Tributaria o, en su caso, del proveedor de

certificación de comprobantes fiscales digitales, deberán entregar o poner a disposición de sus clientes, a través de los medios electrónicos que disponga el citado órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general, el archivo electrónico del comprobante fiscal digital por Internet y, cuando les sea solicitada por el cliente, su representación impresa, la cual únicamente presume la existencia de dicho comprobante fiscal.

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

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

En el caso de las devoluciones, descuentos y bonificaciones a que se refiere el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se deberán expedir comprobantes fiscales digitales por Internet.

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

Tratándose de actos o actividades que tengan efectos fiscales en los que no haya obligación de emitir comprobante fiscal digital por Internet, el Servicio de Administración Tributaria podrá, mediante reglas de carácter general, establecer las características de los documentos digitales que amparen dichas operaciones.

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

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

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

**III.** El lugar y fecha de expedición.

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

Cuando no se cuente con la clave del registro federal de contribuyentes a que se refiere esta fracción, se señalará la clave genérica que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. Tratándose de comprobantes fiscales que se utilicen para solicitar la devolución del impuesto al valor agregado a turistas extranjeros o que amparen ventas efectuadas a pasajeros internacionales que salgan del país vía aérea, terrestre o marítima, así como ventas en establecimientos autorizados para la exposición y ventas de mercancías extranjeras o nacionales a pasajeros que arriben al país en puertos aéreos internacionales, conjuntamente con la clave genérica que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, deberán contener los datos de identificación del turista o pasajero y del medio de transporte en que éste salga o arribe al país, según sea el caso, además de cumplir con los requisitos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

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

Los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se especifica:

**a)** Los que se expidan a las personas físicas que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto del coordinado, las cuales hayan optado por pagar el impuesto individualmente de conformidad con lo establecido por el artículo 73,

quinto párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán identificar el vehículo que les corresponda.

**b)** Los que amparen donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán señalar expresamente tal situación y contener el número y fecha del oficio constancia de la autorización para recibir dichos donativos o, en su caso, del oficio de renovación correspondiente. Cuando amparen bienes que hayan sido deducidos previamente, para los efectos del impuesto sobre la renta, se indicará que el donativo no es deducible.

**c)** Los que se expidan por la obtención de ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, deberán contener el número de cuenta predial del inmueble de que se trate o, en su caso, los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable.

**d)** Los que expidan los contribuyentes sujetos al impuesto especial sobre producción y servicios que enajenen tabacos labrados de conformidad con lo establecido por el artículo 19, fracción II, último párrafo de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, deberán especificar el peso total de tabaco contenido en los tabacos labrados enajenados o, en su caso, la cantidad de cigarrillos enajenados.

**e)** Los que expidan los fabricantes, ensambladores, comercializadores e importadores de automóviles en forma definitiva, cuyo destino sea permanecer en territorio nacional para su circulación o comercialización, deberán contener el número de identificación vehicular y la clave vehicular que corresponda al automóvil.

El valor del vehículo enajenado deberá estar expresado en el comprobante correspondiente en moneda nacional.

Para efectos de esta fracción se entiende por automóvil la definición contenida en el artículo 5 de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

Cuando los bienes o las mercancías no puedan ser identificados individualmente, se hará el señalamiento expreso de tal situación.

**VI.** El valor unitario consignado en número.

Los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se especifica:

**a)** Los que expidan los contribuyentes que enajenen lentes ópticos graduados, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto.

**b)** Los que expidan los contribuyentes que presten el servicio de transportación escolar, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto.

**c)** Los relacionados con las operaciones que dieron lugar a la emisión de los documentos pendientes de cobro de conformidad con lo establecido por el artículo 1o.-C, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deberán consignar la cantidad efectivamente pagada por el deudor cuando los adquirentes hayan otorgado descuentos, rebajas o bonificaciones.

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

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

Los contribuyentes que realicen las operaciones a que se refieren los artículos 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 19, fracción II de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y 11, tercer párrafo de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, no trasladarán el impuesto en forma expresa y por separado, salvo tratándose de la enajenación de los bienes a que se refiere el artículo 2o., fracción I, incisos A), D), F), G), I) y J) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, cuando el adquirente sea, a su vez, contribuyente de este impuesto por dichos bienes y así lo solicite.

Tratándose de contribuyentes que presten servicios personales, cada pago que perciban por la prestación de servicios se considerará como una sola exhibición y no como una parcialidad.

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

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

**c)** Señalar la forma en que se realizó el pago, ya sea en efectivo, transferencias electrónicas de fondos, cheques nominativos o tarjetas de débito, de crédito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria.

**VIII.** Tratándose de mercancías de importación:

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

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

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

Los comprobantes fiscales digitales por Internet que se generen para efectos de amparar la retención de contribuciones deberán contener los requisitos que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

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

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

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, establecerá la forma y los medios en los que se deberá manifestar dicha aceptación.

Por su parte la SCJN adopta la definición sobre los comprobantes fiscales, de la tesis aislada, con número de registro IUS 2003506, que es al tenor siguiente:

Los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales. Esto es, si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que debe pagar una contribución, entonces deberá emitir el comprobante fiscal correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar; de igual forma, quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo. Ahora bien, los comprobantes fiscales sirven para cumplir con la obligación legal que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en lo general, y las leyes tributarias, en lo particular, establecen para dejar constancia fehaciente -principalmente documental o por cualquier otro medio verificable- de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Asimismo, en atención a la mecánica impositiva de cada ley tributaria, los referidos comprobantes también se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios. Sin embargo, no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del indicado ordenamiento...<sup>47</sup>

De los anteriores artículos y del criterio citado, podemos determinar que el comprobante fiscal implica una obligación para el contribuyente.

Lo anterior es así, ya que este tiene que emitirlo a través de la página de internet del SAT, con documentos digitales que cumplan con los requisitos y lineamientos que establezcan las disposiciones fiscales, a efecto de que puedan tener validez.

---

<sup>47</sup> Tesis 1a. CLXXX/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 1, Mayo de 2003, p. 524.

Estos documentos los tiene que emitir el contribuyente por los actos o actividades que realice, por los ingresos que perciba o por las retenciones de contribuciones que efectúe.

Además, es el medio de convicción que tiene a su alcance el contribuyente para acreditar el tipo de actos o actividades que realiza, y de que existió un hecho o acto gravado por una contribución.

También puede servir para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos fiscales.

Ahora bien, estos comprobantes fiscales pueden ser solicitados por las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones.

En otras palabras, los comprobantes fiscales al cumplir con los requisitos legales para su expedición deberían ser suficientes para que en el ámbito fiscal puedan producir sus efectos, y las obligaciones del contribuyente únicamente se limitan a constatar su autenticidad a través de la página de internet del SAT, sin que los ordenamientos de la materia impusieran alguna otra obligación a cargo de los pagadores de impuestos

### **2.3 Notificación y publicación de las listas**

Iniciamos con lo que nos señala Rafael I. Martínez Morales en su libro de Derecho administrativo, respecto a lo que es la notificación:

Es una etapa dentro del procedimiento administrativo, mediante la cual se da a conocer al gobernado un acto que le afecta directamente.

La notificación puede ser un requisito de eficacia de algunos actos administrativos; también le permite al particular enterarse del contenido del acto y, en su caso, empezar el cómputo de los términos para su impugnación mediante el recurso administrativo, el contencioso administrativo o el amparo, según proceda.

Cualquier acto administrativo debe hacerse fehacientemente del conocimiento del interesado, ya sea por medio de notificación (generalmente en su domicilio) o mediante publicación en el periódico o diario oficial del gobierno.

La notificación misma debe hacerse cumpliendo ciertas formalidades que la ley prevea y aquellas que suelen seguirse por costumbre y lógica.<sup>48</sup>

Cómo vemos de lo anterior, la notificación es un acto esencial dentro del procedimiento administrativo, el cual debe de cumplir formalidades y requisitos que la misma ley establece para que este pueda producir sus efectos jurídicos.

Ahora bien, las notificaciones que la autoridad fiscal tiene que llevar a cabo dentro del procedimiento establecido en el art. 69-B del CFF, son las siguientes:

**A.** La primera notificación es en la que se le da a conocer al contribuyente que se le está imputando la comisión de alguna o todas las hipótesis establecidas en el primer párrafo del art. 69-B del CFF.

Esta notificación se llevará a cabo a través de su buzón tributario, de la página de Internet del SAT, así como mediante publicación en el DOF.

Por su parte el art. 69 del RCFF, establece 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.

---

<sup>48</sup> Martínez Morales, Rafael I., *Derecho administrativo, 1er. y 2º Cursos, 3ª ed.*, México, Oxford, 1998, p. 225.

Mientras que la Regla 1.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2018, nos indica que:

**1.4.** Para los efectos del artículo 69-B, segundo párrafo del CFF, respecto de la notificación por buzón tributario, cuando las autoridades fiscales presuman la inexistencia o simulación de operaciones amparadas en comprobantes fiscales emitidos por los contribuyentes, notificarán un oficio individual mediante el cual se informará a cada contribuyente que se encuentre en dicha situación.

Asimismo, la autoridad fiscal emitirá los oficios que contengan la relación de los contribuyentes que presuntamente se ubicaron en los supuestos previstos en el artículo 69-B, primer párrafo del CFF, a fin de que sean notificados a través del Portal del SAT y en el DOF, de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del citado artículo.

Como se puede observar, esta notificación tiene como objetivo darle a conocer al contribuyente que se encuentra en los supuestos establecidos en el art.69-B del CFF, otorgándole con ello el derecho de audiencia, ya que a partir de la última de las notificaciones que se haya efectuado, comenzará el término para que pueda manifestar lo que a su derecho convenga, y aporte las pruebas que considere pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a presumir la inexistencia de operaciones.

Asimismo, esta notificación que lleva a cabo la autoridad fiscal será a través de estos tres medios:

1. El Buzón tributario
2. La página del SAT, y
3. A través del DOF

Con la finalidad de garantizar el derecho a la sociedad de estar informada sobre la situación fiscal de los contribuyentes que se encuentran en el supuesto del art. 69-B del CFF.

**B.** La segunda notificación sirve para que la autoridad pueda requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá

proporcionarse dentro de los diez días posteriores al que surta efectos la notificación.

Asimismo, el plazo de cincuenta días para emitir la resolución respectiva se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento, y se reanudará el día siguiente en que se venza el plazo de diez días que tiene el contribuyente para aportar la información adicional.

Esta facultad para que la autoridad pueda requerir mayor información fue incorporada con la reforma hecha al precepto legal en cuestión, y como se desprende de la exposición de motivos de dicha reforma, esta facultad tiene como finalidad de que se emita una resolución exhaustiva y apegada a la realidad de los hechos, salvaguardando los derechos fundamentales de audiencia, legalidad y seguridad jurídica de los contribuyentes.

**C.** La tercera notificación es para notificar la resolución recaída al procedimiento, misma que no deberá de exceder de cincuenta días.

En caso de que la autoridad no realice la notificación en el término antes precisado, la presunción quedará sin efectos respecto a los comprobantes observados y qué dieron como consecuencia la imputación realizada.

Sin embargo, aunque el art. 69-B señale que la presunción quedará sin efectos, si no se notifica en el término de cincuenta días, no señala si se hará algún tipo de publicación en la página del SAT o en el DOF, esto, a nuestro juicio, deja en estado de indefensión e incertidumbre jurídica al contribuyente, obligándolo a promover, por el medio legal correspondiente, las acciones para conocer su situación fiscal, y en su caso que se emita la publicación de que la imputación que se le realizó quedo sin efectos.

Ahora bien, respecto a las publicaciones de las listas que la autoridad debe de llevar a cabo son:

1. La autoridad publicará un listado de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan, y que, por tanto, su situación es definitiva.

Este listado será publicado en el DOF, y en la página del SAT, después de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución, teniendo como principal consecuencia declarar con efectos generales que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

En principio es de señalarse que dicha publicación de la lista definitiva es a partir del día posterior a la notificación de la resolución que emita la autoridad fiscal, lo que tiene varias consecuencias jurídicas, que a nuestro juicio son perjudiciales, no solo para los contribuyentes a los que se les imputó dicha presunción, sino que también, para los que dieron efectos a los comprobantes detectados por la autoridad, ya que se pierden de vista dos cuestiones de vital importancia.

La primera situación está ligada a la consecuencia directa de la publicación de la lista definitiva, en virtud de que causa un grave perjuicio al contribuyente, que es de imposible reparación, ya que en el caso concreto él podría interponer el medio legal de defensa que considere pertinente, dentro de los treinta días hábiles posteriores a que cause efectos la notificación de la resolución, y solicitar la suspensión provisional, y en su caso la definitiva, para que no se publique su nombre en la lista definitiva, ya que su situación no se encuentra firme, toda vez que dicha determinación así como la actuación de la autoridad, está pendiente de analizarse por parte de una autoridad jurisdiccional, y que puede traer como consecuencias que se pueda dejar sin efectos la resolución de la autoridad fiscal una vez que se resuelva el medio o los medios de defensa respectivos.

Lo anterior es así, ya que, si se publica su nombre antes de que se le otorgue la suspensión provisional o definitiva, ya no podría otorgársele esa medida posteriormente, aunque se dejase sin efectos la resolución de la autoridad fiscal, porque es un daño de imposible reparación, al ser una publicación efectuada por medios electrónicos que siempre dejarán constancia de la misma, y aunque el contribuyente pudiese desvirtuar a través de los medios legales esa presunción ya habría tenido consecuencias la publicación.

La segunda consecuencia de la publicación en la lista definitiva es que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, analizará la situación legal de los contribuyentes que dieron cualquier efecto a los comprobantes fiscales detectados, sin que se haya determinado de forma definitiva la situación del contribuyente que emitió dichos comprobantes, porque sigue expedito su derecho de interponer los medios legales de defensa que se encuentra a su alcance.

**B.** Trimestralmente, publicará un listado de aquellos contribuyentes que lograron desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resoluciones o sentencias firmes que hayan dejado sin efectos la resolución emitida por la autoridad fiscal.

A nuestro juicio esta publicación no repara el hecho de que en el ámbito comercial el contribuyente fue afectado en su imagen y su honor.

Lo anterior, incluso es retomado en la tesis aislada, con número de registro IUS 2017010, en los siguientes términos:

Si bien el oficio por el que se informa al contribuyente que se encuentra en el supuesto previsto en el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, relativo a la presunción de inexistencia de operaciones, no constituye una resolución definitiva, pues atiende al inicio de un procedimiento administrativo, lo cierto es que tal oficio causa un agravio en materia fiscal que actualiza la procedencia del juicio de nulidad, porque en términos de ese precepto, así como del diverso 69 de su reglamento, una vez notificado el mismo, la autoridad procederá a publicitar que sigue tal procedimiento contra el contribuyente, tanto en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, como en el Diario Oficial de la Federación. Siendo así, esos actos de emisión, publicación y divulgación de la presunta conducta irregular del contribuyente, afectan su imagen y reputación –derecho al honor en sentido objetivo, el cual ha sido definido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como la estimación interpersonal que la persona tiene por sus cualidades morales y profesionales dentro de la comunidad y es lesionado

por todo aquello que afecta a la reputación que la persona merece—, es decir, el derecho a que otros no condicionen negativamente la opinión que los demás hayan de formarse de nosotros. Lo anterior, en la medida en que expone su imagen negativamente, al propiciar la percepción pública de que opera de manera irregular, aun cuando en ese momento sólo es una presunción no comprobada por la autoridad fiscal, que puede imposibilitarle o dificultarle de manera significativa desarrollar con normalidad las actividades encaminadas a la realización de su objeto social y traducirse en que resienta algún perjuicio en su patrimonio, todo lo cual le agravia fiscalmente y, por ello, le legitima a acudir, desde luego, al juicio de nulidad...<sup>49</sup>

Asimismo, resulta pertinente traer a contexto la tesis aislada, con número de registro IUS 2003546, que señala:

En el caso de la divulgación en internet de un acto ilícito alegado como causante de daño moral por afectación de esos derechos, debe tomarse en cuenta el impacto e influencia de la web en la sociedad actual, lo cual abarca los ámbitos económico, político y social, generando un nuevo tipo de convivencia o comunicación humana que potencializa la transferencia de información y datos debido a la amplia posibilidad de utilizar los servicios que proporciona, los cuales a su vez, cuentan con la característica de otorgar una alta interconectividad e inmediatez entre quienes la utilizan...<sup>50</sup>

Tal y como se observa de lo anterior, el impacto que puede ocasionar la publicación del nombre de una persona en las listas del SAT es un daño de imposible reparación, ya que el contribuyente es afectado directamente en la percepción pública, lo cual implica su muerte reputacional y comercial, lo que no puede ser reparado con una nueva publicación en la que se señale que desvirtuó la presunción que le imputó la autoridad.

---

<sup>49</sup> Tesis I.18o.A.55 A (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. III, Mayo de 2018, p. 2581.

<sup>50</sup> Tesis I.5o.C.20 C (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 3, Mayo de 2013, p. 1770.

## Capítulo 3. Resoluciones

### 3.1 Inexistencia de operaciones

La finalidad del procedimiento en cuestión es que la autoridad fiscal pueda combatir directamente los esquemas de evasión fiscal, sancionando y neutralizando dichas conductas mediante la emisión de una declaratoria general de inexistencia de operaciones, que estén amparadas por los comprobantes fiscales que detecte.

Sin embargo, no hay disposición expresa en la legislación fiscal que aborde o establezca claramente cuando se presenta la inexistencia de operaciones para efectos fiscales y menos aún establece cuáles serán los criterios para determinar que efectivamente una operación realizada por un contribuyente no existe, en otras palabras, no hay legislación que señale que requisitos deben cumplirse para que las operaciones efectuadas entre los particulares nazcan en la vida jurídica; y esto se evidencia en el precepto legal en estudio, ya que, el legislador solo previó diversas hipótesis para presumir una probable inexistencia.

Como se señaló, no hay parámetros que señalen cuales son los requisitos que debe cumplir una operación para existir y producir efectos jurídicos, por lo que, para poder abordar el tema de inexistencia resulta primordial partir de lo que nos señala Ernesto Gutiérrez y González, quien nos ejemplifica, en su libro de Derecho administrativo, la gran problemática que ha existido al tratar de regular este tema:

“Les sugiero dijo la Abogada Toñoñoña a su amiguita Doña Sofro y a su amigo D. Proco, que primero aprendan la teoría de la “INEXISTENCIA Y NULIDADES” en el ámbito civil, y luego la TEORÍA DE LOS REQUISITOS DE EFICACIA, y ya después aborden la materia administrativa, y verán el “tutum revolutum”, o “hacerse bolas”, en que se encuentran los tratadistas de Derecho administrativo, y los funcionarios judiciales, desde el más alto rango, hasta el

más ínfimo, sobre esta materia, y claro que con consecuencias muy graves para los particulares.”<sup>51</sup>

De lo anterior observamos con meridiana claridad que el tema en cuestión genera una gran problemática en el ámbito administrativo, y sobre todo a partir de la implementación del procedimiento de presunción de operaciones inexistentes, al tratar de cuestiones que tienen una naturaleza civil, lo que ha originado severas consecuencias para los contribuyentes al momento en que las autoridades juzgan sobre la existencia de las operaciones.

Esto es así, ya que como se advierte de la simple lectura del precepto legal en estudio, ya no basta con que se cumplan las formalidades y requisitos que la legislación exige para que las operaciones comerciales causen efectos en el ámbito fiscal, sino que además debe de acreditarse la materialidad de la operación, en otras palabras, debe demostrarse a la autoridad que esta nació en la vida social.

Lo anterior es así, derivado de los esquemas que ciertos contribuyentes emplearon para obtener beneficios fiscales en perjuicio del fisco federal, o en su caso para evadir el pago total o parcial de contribuciones, el legislador estimó pertinente constatar la materialidad de la operación, para poder otorgarle efectos jurídicos en el ámbito fiscal a las mismas, sin embargo, Ernesto Gutiérrez y González nos precisa lo siguiente:

**A.** Si se pretende celebrar un contrato, y falta, uno de los elementos de existencia, las voluntades no podrán alcanzar a integrar el contrato. Por ello se dice que “EL CONTRATO ES INEXISTENTE” expresión absurda desde luego, pues si es inexistente no es contrato, y si es contrato no puede ser inexistente, pero en fin, eso ya es parte del idioma aberrante que se habla.

**B.** Si existe el contrato, pero se dan viciados los elementos de existencia, ya entonces se dice que el acto está afectado de nulidad, ya absoluta, ya relativa.

---

<sup>51</sup> Gutiérrez y González, Ernesto, *Derecho administrativo y derecho administrativo al estilo mexicano*, México, Porrúa, 1993, p.957.

Los vicios de la voluntad en los contratos son:

1. El error fortuito, el error mantenido por mala intención o mala fe como dice la ley, y el error inducido por dolo.
2. La violencia;
3. La lesión, y
4. Aunque no se regula expresamente por el código civil, está la reticencia, que también en su elaboración doctrinal, es labor personal del autor de este libro.

...

Por último, si un acto sujeto a un requisito de eficacia no se cumple éste, el acto existe y vale, pero no surte efectos, sin que pueda decirse que es nulo, o inexistente, sino sólo ineficaz.<sup>52</sup>

En efecto, el tratar de regular temas como la inexistencia de operaciones, en la práctica jurídica, ha dado resultados perjudiciales para el contribuyente, esto en virtud de que se pierde de vista que el tema medular es una cuestión civil, aunado a que el tema de la inexistencia y de la nulidad se confunde en la práctica.

Por su parte, la entonces Tercera Sala de la SCJN, precisó en la siguiente tesis aislada, con número de registro IUS 242241, lo siguiente:

La inexistencia se presenta cuando faltan los elementos esenciales del acto jurídico, aquellos elementos sin los cuales, el acto no nace a la vida jurídica; en cambio, la nulidad presupone la existencia del acto, aun cuando sea de manera imperfecta. Dicho en otras palabras, el acto existe, pero está viciado por la falta de alguno o algunos de los elementos de validez.<sup>53</sup>

El anterior criterio, establece claramente la diferencia principal entre la inexistencia y la nulidad, señalando que el primero se presenta cuando el acto jurídico no cuenta con todos los elementos esenciales para su existencia, mientras

---

<sup>52</sup> Ibidem, p. 958.

<sup>53</sup> Tesis, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, volumen 24, cuarta parte, p. 13.

que el segundo se presenta cuando el acto nace a la vida jurídica, pero alguno de sus elementos de validez se encuentra viciado.

Lo anterior incluso se observa de la tesis aislada, con número de registro IUS 182396, que es al tenor siguiente:

Todo contrato, en cuanto acto jurídico, podrá declararse inexistente sólo cuando le falte el consentimiento o el objeto que pueda ser materia de él; así, de acuerdo con una intelección armónica de tales preceptos, es obvio que la ausencia de dicho consentimiento y del objeto implicarán que no pueda concebirse la existencia de cierto acto jurídico. En cambio, la nulidad relativa o invalidez accidental de los contratos tiene lugar cuando no comprendan las condiciones especiales a que se refiere el diverso artículo 1624 del invocado código sustantivo, consistentes en la falta de capacidad legal de las partes o de una de ellas, vicios del consentimiento, ilicitud en el objeto o en el fin del contrato, o bien porque el consentimiento no se haya manifestado en la forma establecida por la ley. No obstante, si se reúnen las condiciones especiales de existencia, el acto respectivo nace a la vida jurídica, aunque luego pudiese producirse dicha nulidad, de no satisfacerse sus requisitos de validez; de consiguiente, acorde con lo anterior, es notoria la diferencia sustancial entre la inexistencia y la nulidad relativa de un acto jurídico.<sup>54</sup>

Como lo establece el anterior criterio, las diferencias entre la figura de la inexistencia y de la nulidad son claras y evidentes, mientras que el primero nunca nació a la vida jurídica, el segundo si nace, y aunque sea destruido mediante declaración judicial, si puede producir consecuencias de derechos, por lo que a continuación realizamos las siguientes conclusiones:

**a)** La existencia de un contrato depende de que se satisfagan sus elementos de existencia, y en caso de que no se colmen, no habrá contrato.

---

<sup>54</sup> Tesis II.2o.C.441 C, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIX, Enero de 2004, p. 1535.

**b)** Se presentará la nulidad en un contrato cuando alguno de sus elementos de existencia o validez este viciado, misma que puede ser absoluta o relativa.

**c)** Resulta incongruente que se señale que un contrato es inexistente, si este nunca nació a la vida.

No se puede decir que es inexistente un contrato porque este nunca existió, por lo que el procedimiento en estudio, al tener la finalidad de emitir la declaratoria general de inexistencia de operaciones, tampoco podría tener efectos jurídicos, ya que si no se reúnen los elementos esenciales para que nazca la operación, quiere decir que no hubo una operación.

Sobre el particular, refiere Rafael Ricardo Soler Suástegui que “la existencia de un acto jurídico requiere, en los términos del artículo 1794, consentimiento y objeto. Si alguno de esos elementos se ausenta, el acto no existe por simple deducción, pues no actualiza el precepto legal que prevé su formación. Resulta imposible B, si previamente no aparece A.”<sup>55</sup>

En esa tesitura, resulta primordial entrar al estudio respecto a cuándo se presenta la inexistencia y la nulidad en los actos jurídicos desde el ámbito civil, por lo cual abordaremos de forma general las principales tesis que se han dado sobre los mismos, para tener una noción clara y precisa de las consecuencias que conllevan.

## **I. Tesis clásica**

De forma general esta tesis hace una clasificación sobre los actos humanos, divida en inexistencia y nulidad.

---

<sup>55</sup> Soler Suástegui, Rafael Ricardo et al., *Obligaciones: generalidades y fuentes*, México, Parmenia, 2017, p.104.

La inexistencia se presenta cuando uno de los elementos esenciales del acto no se cumple, dando como consecuencia que no nazca a la vida jurídica el mismo.

En la nulidad, el acto si cumple con los elementos de existencia, pero de una forma imperfecta, por lo que no produce efectos jurídicos o los produce de manera provisional, pues en el momento en que sea anulado por la autoridad competente, será destruido de manera retroactiva, por lo que entonces estamos ante una nulidad absoluta y una relativa.

## **II. Tesis de Japiot y de Piedelievre**

La tesis de Japiot abandona la tesis clásica, en virtud de que considera que esta da soluciones generales a problemas complejos, por lo que su tesis señala que la ineficacia de los actos debe atenderse a cada caso en concreto, observando lo que la ley señala.

La tesis de Piedelievre señala que un acto ya sea inexistente o nulo, sí puede producir efectos jurídicos, siempre y cuando se den ciertos elementos, como la buena fe de los que realizan el acto, aunado a que también se presenten diversas circunstancias, como que los formalismos no sean tan rigurosos.

## **III. Tesis de Julián Bonnecase**

En principio, es de señalarse que esta tesis orientó al legislador de 1928, al momento de redactar el Código Civil de 1928, ya que, presentó de forma más congruente, el tema de nulidades e inexistencia.

Es así que, esta tesis plantea, que a efecto de determinar si un acto es inexistente o nulo se debe de emplear el método orgánico.

El método orgánico consiste en que se analice la naturaleza del acto, tal y como se presenta ante el juzgador.

Asimismo, señala que el acto jurídico es inexistente cuando le falta uno o todos los elementos orgánicos o esenciales, mismos que son de dos tipos.

- 1.** El psicológico, que se materializa en la voluntad del autor o autores, lo cual se conoce como el consentimiento.

2. El material, que puede ser de dos clases, el objeto del acto y la forma.

Respecto al objeto del acto, este es la cosa que se vende, lo que se paga o lo que se ejecuta.

Respecto a la forma, es única y exclusivamente cuando la ley prescribe una solemnidad.

Por lo que, en caso de que uno de los elementos antes enunciados falte, el acto será inexistente.

Asimismo, señala que el acto jurídico inexistente no produce ningún efecto jurídico en esa calidad, sin embargo, este se puede considerar como hecho material, y por lo tanto, si puede producir consecuencias de Derecho.

También puntualiza que no necesita de una declaración judicial de inexistencia del acto, ya que, de llegar el caso, cualquier persona puede invocar dicha situación, y el juzgador solo deberá constatar la inexistencia del mismo.

Mientras que por nulidad refiere que, es el acto jurídico que presenta una malformación en uno o en todos sus elementos de existencia, esta puede ser interna o externa al contravenir alguna disposición legal, por lo que aunque se destruya dicho acto, este fue por ese momento regular, lo que implica que al nacer en la vida social pudo causar diversas consecuencias, o estar afectado por múltiples intereses, situación por la que deben de observarse diversas circunstancias como la buena fe.

Lo anterior, incluso fue retomado por la entonces Tercera Sala de la SCJN, en la tesis aislada, con número de registro IUS 346289, que es al tenor siguiente:

Dentro de la teoría general de la nulidad de los actos civiles, se reconocen varios grados de invalidez, y la doctrina clásica admitida por nuestra legislación, señala la inexistencia, la nulidad absoluta y la nulidad relativa. El acto inexistente está definido, según los datos y citas que aporta Borja Soriano en su estudio sobre "inexistencia y nulidad de los actos jurídicos según la doctrina francesa", "como el que no reúne los elementos de hecho que supone su naturaleza o su objeto y en ausencia de los cuales, es lógicamente imposible concebir su existencia (Curso de Derecho Civil Francés por C. Aubry

y C. Rau)". En otros términos "un acto jurídico es inexistente cuando le falta uno o más de sus elementos orgánicos, o quizá más exactamente, especificados. Estos elementos son de dos clases: elementos de orden psicológico, y elementos de orden material... En la base de éste acto se encuentran en efecto: 1o. una manifestación de voluntad; 2o. un objeto; 3o. según los casos, un elemento formalista... Símbolo de nada, el acto inexistente, se comprende que no puede ser el objeto de una confirmación, ni el beneficio de una prescripción extintiva que haga desaparecer con el tiempo el vicio de que esta manchado... si eventualmente el acto jurídico inexistente se invoca en juicio, el tribunal no puede sino registrar su inexistencia" (Bonnecasse, Suplemento al Tratado Teórico Práctico de Derecho Civil por Baudry Lacantinerie y sus colaboradores) (Véase artículo 2224 del Código Civil vigente en el Distrito Federal). Al lado del acto inexistente se encuentra el acto nulo. "La nulidad de un acto se reconoce en que uno de sus elementos orgánicos, voluntad, objeto, forma, se ha realizado imperfectamente, o en que el fin que perseguían los autores del acto, esta directa o expresamente condenado por la ley, o implícitamente prohibido por ella, porque contraría el buen orden social... aceptamos la noción de nulidad absoluta tal como ella (la doctrina clásica) la enseña, a saber, que una nulidad de esa naturaleza, puede ser invocada por todos los interesados, que no desaparece ni por la confirmación, ni por la prescripción, que una vez pronunciada por sentencia, no deja ningún efecto detrás... es relativa toda nulidad que no corresponde rigurosamente a la noción de nulidad absoluta así enunciada" (el mismo autor). Para concluir con la doctrina de referencia, sólo se hará una cita más, que completa las nociones necesarias: "...mientras que el acto jurídico inexistente no es capaz en ningún caso, de engendrar, como acto jurídico, un efecto de derecho, cualquiera que sea, sucede de otra manera con el acto nulo, aun atacado de nulidad absoluta, por la buena y sola razón que este acto es una realidad mientras que no ha sido destruido por una decisión judicial". Estas ideas han sido adoptadas por los artículos 2225, 2226 y 2227 del Código Civil citado.<sup>56</sup>

---

<sup>56</sup> Tesis, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. XCIV, p. 791.

Como ha sido señalado, lo anterior sirvió como criterio orientador para el legislador, lo cual se observa en el título sexto, denominado, “De la inexistencia y de la nulidad”, del CCF, concretamente en su art. 2224, que es al tenor siguiente:

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

Del artículo anterior, se pueden hacer las siguientes precisiones:

- El acto jurídico es inexistente por falta de los elementos esenciales como lo son el consentimiento y el objeto.
- No producirá ningún efecto.
- No hay forma de convalidar el acto inexistente.
- Cualquiera puede invocar la inexistencia del acto.

De todo lo expuesto hasta este punto, señalamos que a nuestro juicio, la declaratoria que se emite a través del procedimiento de presunción de operaciones inexistentes resulta arbitraria e ilegal, esto en principio porque la inexistencia no necesita ser declarada sino que se debe de constatar, y en la práctica pareciera que la autoridad analiza si la operación está afectada de nulidad.

Asimismo, se dice que la declaratoria general de inexistencia de operaciones que realiza la autoridad es ilegal, por lo que para demostrar esto, procedemos a traer a contexto la tesis aislada, con número de registro IUS 168113, que señala lo siguiente:

No obstante, la doctrina, la ley y la jurisprudencia de este Alto Tribunal, en sus distintas épocas, convergen en que es necesaria la intervención jurisdiccional para comprobar la inexistencia del acto, o bien, para declarar su nulidad, de

donde deriva que tanto la inexistencia como la nulidad de los actos jurídicos deben determinarse jurisdiccionalmente.<sup>57</sup>

Como se observa ampliamente de lo anterior, la SCJN ha señalado que derivado de la doctrina, de la Ley, y de los criterios jurisprudenciales, así como de los precedentes que se han emitido en las diversas épocas, se precisa que, para constatar la inexistencia de un acto o declarar la nulidad del mismo es necesario que sea mediante una resolución jurisdiccional, en otras palabras, que sea decretado por un Juez competente y no así por la autoridad administrativa, como sucede en el caso concreto.

Lo anterior incluso se advierte en la tesis aislada emitida por la Segunda Sala de la SCJN, con número de registro IUS 317361, que es al tenor siguiente:

No es a la autoridad administrativa, aunque se trate del Primer Mandatario de la Nación, a quien corresponde declarar la nulidad o inexistencia de un contrato que se realiza entre un particular y la Secretaría de Bienes Nacionales para la adquisición de un predio, puesto que dicha facultad es inherente de la autoridad judicial, de acuerdo con las garantías que detalla el artículo 14 de la Constitución. Por lo tanto, el acuerdo presidencial que declara aquella nulidad o inexistencia es inconstitucional, porque no emana de autoridad judicial, y además es de explorada doctrina que en nuestro medio jurídico no existen nulidades de pleno derecho, sino que es ineludible la intervención de parte que promueva y solicite la declaración de nulidad pertinente, la cual sólo puede otorgar la autoridad judicial respectiva.<sup>58</sup>

En efecto, el anterior criterio establece claramente que la autoridad administrativa no puede declarar la inexistencia de un acto, o la nulidad del mismo, ya que sería contrario al art. 14 constitucional, ya que es única y exclusivamente la autoridad judicial que se encuentra facultada para emitir dichas determinaciones.

---

<sup>57</sup> Tesis 2a. CLXIII/2008, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, Enero de 2009, p. 785.

<sup>58</sup> Tesis, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. CXXII, p. 1618.

Lo anterior, se advierte de la tesis aislada emitida por la Segunda Sala de la SCJN, con número de registro IUS 317360, que es al tenor siguiente:

Si se pide amparo contra el acuerdo presidencial que declara la nulidad de una compraventa propalada entre un particular y la Secretaría de Economía, ésta con la autorización respectiva, no es necesario agotar el recurso que señala el artículo 11 de la Ley General de Bienes Nacionales, que concede la suspensión de la ejecución correspondiente, pues de seguir ese procedimiento el agraviado, automáticamente se sometería a la competencia de las responsables, en actos cuya inconstitucionalidad está a debate. Por tanto, en el caso no es aplicable la jurisprudencia que establece que previamente el ejercicio de la acción constitucional, los quejosos o interesados deben agotar los recursos o medios de defensa instituidos en la legislación ordinaria; máxime porque no se puede pasar en alto el hecho de que el acto reclamado resulta invasor de las facultades que son exclusivas de la autoridad judicial, si el acuerdo presidencial declara la inexistencia del contrato de compraventa, sin que haya habido declaración ni intervención, única a la que atañe tal cuestión.<sup>59</sup>

En esa tesitura, resulta claro que la declaratoria que emite la autoridad fiscal mediante el procedimiento de presunción de operaciones inexistentes es ilegal y violatorio del derecho humano consagrado en el art. 14 constitucional, es decir, el derecho a un debido proceso.

Esto es así, ya que, el procedimiento establecido en el art. 69-B del CFF, en principio pretende otorgar una facultad reservada a la autoridad jurisdiccional a la autoridad administrativa, al permitirle hacer una declaratoria general de inexistencia, lo cual en principio es contrario a derecho ya que si un acto es inexistente, debe de ser constatado, y si el acto nació a la vida jurídica pero está viciado en alguno de sus elementos de validez lo procedente sería que se decretara su nulidad.

Asimismo, si bien es cierto que, el contribuir al gasto público es una obligación de los mexicanos, en términos del art. 31, fracción IV de la Constitución,

---

<sup>59</sup> Tesis, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. CXXII, p. 1617.

y que el legislador está plenamente facultado para establecer los mecanismos necesarios para comprobar que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones, también es cierto, que no se puede dejar al arbitrio de la autoridad fiscal el determinar la inexistencia de operaciones sin parámetros o directrices que estén claramente establecidas en la Ley, ya que se emitirían determinaciones indebidamente fundadas y motivadas, incongruentes con la realidad, situación que acontece en la práctica.

Lo cual incluso es acorde con lo que se establece en el art. 14 constitucional, ya que la finalidad del derecho humano que se consagra en este precepto legal, es que se emitan resoluciones justas, congruentes y que sean emitidas por la autoridad competente en función de sus atribuciones, y si bien es cierto se requieren medidas para combatir estas conductas ilegales en las que incurren ciertos contribuyentes, se deben de buscar vías alternas que garanticen el combate al verdadero problema.

### **3.2 Actos o contratos simulados**

El último párrafo del artículo 69-B del CFF, señala expresamente que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales serán considerados como actos o contratos simulados, por lo que para mayor comprensión de esto, traemos a contexto la parte del precepto que nos interesa:

#### **Artículo 69-B...**

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.

Como vemos de lo anterior, la autoridad fiscal considerará las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales como actos o contratos simulados, sin que al efecto señale el porqué de esta comparación, y en ninguna disposición fiscal se abordan dichos temas, por lo que resulta conveniente, en principio, saber que se entiende por simulación.

Acudiendo al diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, encontramos lo siguiente:

### **Simulación**

Del lat. *simulatio*, -ōnis.

1. f. Acción y efecto de simular.
2. f. Der. Alteración aparente de la causa, la índole o el objeto verdadero de un acto o contrato.<sup>60</sup>

### **Simular**

Del lat. *simulāre*.

1. tr. Representar algo, fingiendo o imitando lo que no es.<sup>61</sup>

De los conceptos anteriores podemos advertir que la simulación es la acción mediante la cual se trata de ocultar o alterar un acto.

Ahora bien, si el tema de la simulación de actos o contratos es un tema medularmente civil, resulta necesario acudir a la legislación de la materia para poder comprender de forma clara y precisa dichos conceptos, lo cual se encuentra establecido en el capítulo II denominado “De la simulación de los actos jurídicos” del CCF, concretamente en los siguientes artículos:

---

<sup>60</sup> Real Academia Española, “Diccionario de la lengua española”, España, 2009, <https://dle.rae.es/?id=XvyuZ0x>

<sup>61</sup> Real Academia Española, “Diccionario de la lengua española”, España, 2009, <https://dle.rae.es/?id=Xw4s6f6>

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

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

Artículo 2182.- La simulación absoluta no produce efectos jurídicos. Descubierta el acto real que oculta la simulación relativa, ese acto no será nulo si no hay ley que así lo declare.

Artículo 2183.- Pueden pedir la nulidad de los actos simulados, los terceros perjudicados con la simulación, o el Ministerio Público cuando ésta se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública.

Artículo 2184.- Luego que se anule un acto simulado, se restituirá la cosa o derecho a quien pertenezca, con sus frutos e intereses, si los hubiere; pero si la cosa o derecho ha pasado a título oneroso a un tercero de buena fe, no habrá lugar a la restitución.

También subsistirán los gravámenes impuestos a favor de tercero de buena fe.

Como se observa de lo anterior, la legislación civil regula el tema de la simulación en cinco artículos lo cuales de forma esencial señalan lo siguiente:

El art. 2180 establece que la simulación se presentará cuando las partes declaren que ha sucedido o han convenido algo que en la realidad no aconteció.

El art. 2181 señala que la simulación puede ser absoluta o relativa, precisando que el primero se presenta cuando el acto jurídico simulado no sucedió de ninguna forma, mientras que el segundo se presenta cuando el acto simulado altera o modifica el verdadero carácter del acto jurídico.

El art. 2182 precisa que la simulación absoluta no causa ningún efecto jurídico, y que es necesario que la ley establezca expresamente que el acto que oculta la simulación relativa será nulo.

El art. 2183 señala que los terceros perjudicados por la simulación pueden pedir su nulidad, mientras que el ministerio público solo podrá pedir la nulidad del acto cuando se contravenga la Ley o se cause perjuicio a la Hacienda.

El art. 2184 determina que se restituirán las cosas o el derecho a quien pertenezca cuando se anule el acto, así como los frutos o intereses, y que no habrá lugar a la restitución si estos pasaron a un tercero de buena fe.

Como se ha observado, en la legislación civil, ya había disposición expresa de cuál era la forma proceder y observar el tema de la simulación así como el de la inexistencia de actos o contratos, sin embargo, en aras de poder combatir de manera frontal los actos completos y mecanismos elaborados que ingenian y construyen ciertos contribuyentes se creyó conveniente señalar o facultar a la autoridad para poder observar estas circunstancias, lo cual jurídica y técnicamente se abordó de forma errónea, esto es así ya que se perdió de vista completamente que primero nace una operación o un contrato, la simulación viene posterior al acto, al igual que el uso del comprobante, ya que este ha sido utilizado o se utilizaría para constatar que hubo una operación.

Por su parte el Poder Judicial estableció en la tesis aislada, con número de registro IUS 2007105, lo siguiente:

La interpretación gramatical de ambos preceptos permite advertir que del primero de ellos, se obtiene la norma que define lo que constituye un acto jurídico simulado, y del segundo la norma definitoria que distingue dos tipos de simulación: la absoluta y la relativa. De conformidad con ese último precepto, será absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real y, por tanto, para su demostración bastará que se acredite que el acto no ha ocurrido, pues con esto se probará el elemento esencial de la acción de simulación. En cambio, para la nulidad relativa, será necesario que se revele y prueben dos actos jurídicos: por un lado, el que sirvió para aparentar y, por otro, el que realmente hubiera acontecido.<sup>62</sup>

---

<sup>62</sup> Tesis I.3o.C.142 C (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. III, Agosto de 2014, p. 1960.

Como se advierte del anterior criterio, el tema de la simulación en la legislación mexicana no causa confusión, y se entiende que hay dos tipos de simulación, la absoluta y la relativa, siendo que la primera se presentará cuando el acto no tiene nada de real, mientras que la segunda consiste en dos actos, uno que aconteció realmente, y otro que aparenta lo que no es ese acto.

Ahora bien, resulta pertinente traer a contexto la siguiente jurisprudencia emitida por la SCJN, con número de registro IUS, que es al tenor siguiente:

Para que una acción de nulidad por simulación de acto jurídico sea fundada, debe acreditarse lo siguiente: i) la existencia de un acuerdo entre las partes sobre el contrato que ellas celebran en realidad; ii) finalidad de engañar a terceros; iii) disconformidad intencional entre las partes, esto es, la discordancia entre el contrato deseado por éstas (de haberlo) y lo que se muestra públicamente -que es un contrato ilusorio que disimula su real y oculta voluntad-; y, iv) el acto simulado debe ser contemporáneo o posterior al real. En este sentido, para que un negocio pueda considerarse como una simulación, se requiere el conocimiento de ambas partes, tanto del negocio público como del privado -el que realmente quieren las partes-; pero el negocio jurídico secreto no debe ser revelado por el acto que se aparenta realizar ante los demás, pues cuando se habla de simulación no se alude a un vicio en los negocios jurídicos, sino a una forma especial de concertarlos, conforme a la cual, las partes, consciente y deliberadamente disfrazan la voluntad real de lo acordado. Así, cuando la acción de nulidad del acto simulado es ejercida por quien no ha sido parte de él, difícilmente cuenta con un contradocumento, por lo que puede recurrir a todos los medios de prueba, puesto que no puede exigírsele la demostración directa, inequívoca y concluyente, justamente porque siempre que la simulación apunta al propósito de perjudicar a terceros, se trata de rodear al acto de todas las apariencias de realidad, ocultándose indicios comprometedores. Entonces, pese a que el acto jurídico simulado reúna externamente las condiciones de validez, ello no constituye norma jurídica para las partes, pues es la verdadera voluntad (la interna), la llamada a

regular sus relaciones, y es por eso que la jurisprudencia ha permitido la acción de nulidad de convenio por simulación, a fin de permitir a terceros probar la afectación desfavorable por el acto aparente y desenmascarar las anomalías en defensa de sus intereses para obtener el reconocimiento jurisdiccional de la verdad oculta. Esto es así, porque si bien las Juntas deben fallar con base en la verdad que resulte de las actuaciones del juicio, lo cierto es que están constreñidas a examinar las actuaciones habidas y hacer constar en autos ese análisis, por lo que la apreciación en conciencia de las pruebas sólo tiene aplicación dentro de los límites fijados en la litis y debe descansar en la lógica y el raciocinio; mientras que la verdad sabida y buena fe guardada es una expresión usada para dar a entender que un conflicto debe resolverse sin atender a las formalidades jurídicas.<sup>63</sup>

La anterior jurisprudencia la podemos analizar en dos partes, la primera nos permite observar cuales son los elementos que se presentan o se deben acreditar para comprobar que un contrato es simulado, los cuales describimos a continuación:

- a) Debe de existir un acuerdo de voluntades sobre el contrato que realizan.
- b) Debe de tener como finalidad dañar a terceros.
- c) El contrato que se realice tiene como finalidad ocultar o disimular el acto real.
- d) El acto simulado debe ser posterior al real.

La segunda parte de la jurisprudencia citada señala algo de gran trascendencia, y es que si bien un acto puede pretender reunir los elementos de validez que las Leyes exigen, lo que regula realmente las relaciones entre los particulares es su voluntad.

---

<sup>63</sup> Tesis XI.1o.A.T.39 L (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. IV, Enero de 2018, p. 2037.

Por tal motivo, cuando un tercero es afectado por la simulación de un contrato es necesario que se ventile ante la autoridad jurisdiccional, a efecto de que se examinen y analicen en juicio todas las actuaciones y pruebas que se ofrezcan para que se demuestre la verdad.

Esto es así, ya que es a través de un juicio que se siga ante la autoridad jurisdiccional competente, que se obtendrá una determinación basada en la lógica y el raciocinio, apreciando en conciencia las pruebas, garantizando la imparcialidad y el debido respeto a los DDHH, sin que en la especie se atienda solo a formalidades jurídicas, que podrían ocasionar una determinación ilegal y fuera de la realidad.

Por lo que, como se observa del tema de la simulación, debe de tenerse presente que puede haber varias clases y en la doctrina como en la jurisprudencia se puede observar ampliamente dicha cuestión, lo cual en principio daría como resultado que una declaración general de simulación sería completamente ilegal, carente de todo sustento jurídico, y además se omite señalar que es lo que ocurre con la otra parte que ayuda a que se produzca esa simulación.

En conclusión, tal y como sucede con el tema de la inexistencia, la simulación también debe de ser demostrada en juicio, ya que en principio al haber dos clases de simulación, se debe de acreditar cuál se presenta en el caso concreto, por lo que no es correcto que simplemente se señale que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales serán considerados como actos o contratos simulados, sin que se fundamente y motive adecuadamente dicha determinación, lo que dejaría en estado de indefensión al contribuyente, lo cual sería violatorio de dos de los principios más importantes, fundamentación y motivación que deben cumplir todos los actos de autoridad.

Ahora bien, no se pierde de vista la facultad del legislador para regular una figura jurídica perteneciente a una rama diversa del derecho, o en su caso que pueda reglamentar un supuesto de hecho de forma diferente a la ya reglamentada por otra materia, ya que es una cualidad definida como principio de autonomía calificadora del derecho tributario, y que resulta de utilidad para la interpretación de normas.

Asimismo, Raúl Rodríguez Lobato nos señala que “el Derecho Fiscal se encuentra ampliamente relacionado con otras ramas del Derechos, de las que ha tomado principios generales, así como conceptos e instituciones jurídicas, elementos todos que el Derecho Fiscal ha adaptado a sus finalidades.”<sup>64</sup>

En esa tesitura, traemos a contexto lo que nos señala Francisco Cárdenas Elizondo, en los siguientes términos:

El Derecho Fiscal, recibe de otras disciplinas conceptos ya acuñados, los cuales frecuentemente tiene que adecuar a sus necesidades, pero cuando el legislador tributario utiliza tales expresiones sin calificarlas, redefiniéndolas o dándoles un alcance específico, distinto al que les corresponde en la disciplina de origen, no es válido pretender cambiar la significación de tales términos en base a las consideraciones económicas que subyacen en las relaciones jurídico-tributarias, pues, de otra manera, se verían, vulneradas las garantías de seguridad y certeza jurídica, ya que una cosa es la utilización de los conceptos jurídicos como “datos de hecho”, en la configuración del presupuesto normativo del impuesto, y otra, la interpretación de los hechos para adecuarlos al supuesto normativo del impuesto, pues siempre debemos de tener presente el principio de aplicación estricta de las normas que establecen cargas a los particulares o señalen excepciones a las mismas, consignado en el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación.<sup>65</sup>

De lo antes señalado, podemos concluir que, el legislador al no calificar, redefinir, y darle un alcance específico al tema de la inexistencia y simulación de operaciones en la materia fiscal, en términos del artículo 5° del CFF, se aplicará de manera supletoria las disposiciones del derecho federal común, en otras palabras, al ser figuras reguladas por la materia civil debe de observarse su regulación, en virtud de que la hermenéutica obliga a interpretar las normas en materia fiscal, en función a las demás disposiciones que integran el ordenamiento

---

<sup>64</sup> Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho fiscal*, 2ª ed., México, Oxford, 2014, p. 18.

<sup>65</sup> Cárdenas Elizondo, Francisco, *Introducción al estudio del derecho fiscal*, 2ª ed., México, Porrúa, 1997, p. 211.

al que pertenecen, y atendiendo a las diversas disposiciones que integran a un determinado régimen jurídico, cuando estas no se contrapongan.

### **3.3 Crédito fiscal**

En el capítulo anterior observamos que la finalidad del procedimiento de presunción de operaciones inexistentes es combatir las conductas de evasión, no obstante, esto, en los dos últimos párrafos del precepto legal se prevé lo siguiente:

#### **Art. 69-B...**

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.

Como se había señalado en el epígrafe 2.2.1, el procedimiento de presunción de operaciones inexistentes si contempla consecuencias para terceros, en este caso para personas físicas o morales que hayan dado algún efecto al comprobante fiscal detectado por la autoridad y que el contribuyente que lo emitió no acreditó ante la propia autoridad la materialidad de la operación que amparaba dicho comprobante.

Por lo que, en ese caso, el contribuyente que le haya dado cualquier efecto a ese comprobante contará con un término de 30 días para acreditar la efectiva adquisición del bien, o que recibió el servicio amparado, o en su caso tratar de corregir su situación fiscal, término que comenzará a contar al día siguiente de la publicación de la lista de los contribuyentes que su situación sea definitiva.

Asimismo, si la autoridad fiscal en uso de las facultades de comprobación detecta que la persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes o en su caso no corrigió su situación fiscal, determinará los créditos fiscales correspondientes.

Como se observa de lo anterior, el precepto legal prevé que la autoridad fiscal pueda iniciar otro procedimiento con la finalidad de determinar los créditos fiscales correspondientes, por lo que para comprender que se entiende por crédito fiscal acudimos al art. 4º, primer párrafo del CFF, que señala lo siguiente:

**Artículo 4o.-** Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

Como lo señala el artículo, los créditos fiscales son los que tiene derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados, sin embargo, no nos detalla que integra el crédito fiscal, por lo que traemos a contexto la tesis aislada, con número de registro IUS 183869, que señala lo siguiente:

No se deja al arbitrio de las autoridades la manera en cómo se integra el crédito fiscal, pues éstas se encuentran obligadas a fiscalizar los créditos fiscales por los conceptos y en la forma que lo disponen las leyes y en contra

de los particulares que se ubiquen en los supuestos legales que en éstas se prevén...<sup>66</sup>

Como se observa de lo anterior, el art. 4 del CFF, establece un concepto de crédito fiscal basado en lo que tiene derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados, por lo que para saber qué elementos integran el mismo, la forma en que se constituye y quién lo emite, se debe acudir a los conceptos que incluye la propia legislación fiscal para cada tributo.

Asimismo, la tesis aislada, con número de registro IUS 177038, nos establece lo siguiente:

Los elementos que componen un crédito fiscal y la forma de determinarlo derivan de los conceptos que incluye la propia legislación de la materia en forma amplia y particularizada para cada tributo, los cuales no podrían estar enumerados de manera casuista en un solo dispositivo legal, como lo es el citado artículo 4o. del código en comentario...<sup>67</sup>

Tal y como se establece en la anterior tesis aislada, es necesario acudir a la legislación fiscal vigente, a efecto de poder reconocer cuales son los elementos, formas y qué autoridad puede emitir un crédito fiscal, esto en virtud de que, debe de analizarse de manera conjunta todas las normas, ya que en un solo precepto legal no se podrían enumerar todas estas particularidades.

Por tal motivo, una de las consecuencias del procedimiento de presunción de operaciones inexistentes es que la autoridad, en uso de sus facultades de comprobación, resuelva la situación legal de los contribuyentes que hayan dado efectos a los comprobantes fiscales detectados, y que se determinen los créditos fiscales respectivos.

---

<sup>66</sup> Tesis VI.1o.A.138 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVIII, Julio de 2003, p. 1066.

<sup>67</sup> Tesis VI.2o.A.98 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXII, Octubre de 2015, p. 2327.

Sin embargo, los contribuyentes tienen un término de 30 días, contados a partir del día siguiente a la publicación del listado que emita la autoridad fiscal de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan, y que, por tanto, su situación es definitiva, para efectuar lo siguiente:

**a)** Acreditar ante la propia autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales.

**b)** Corregir su situación fiscal mediante la declaración o declaraciones complementarias correspondientes que deberán presentarse en los términos del CFF.

En caso de que no realice lo anterior, la autoridad fiscal procederá a determinar los créditos fiscales correspondientes.

La finalidad del procedimiento no es la recaudación, sino el combate a la evasión fiscal, por lo que considero importante tomar en cuenta dos situaciones que no se deben de pasar por alto, ya que son prácticas en las que incurren ciertos contribuyentes.

- El primero es que, si se busca combatir y sancionar el uso de comprobantes fiscales, se tiene que tener en consideración que desde que la autoridad inicia el procedimiento en contra de los contribuyentes que emiten dichos documentos, emite el listado de los contribuyentes que no lograron desvirtuar la presunción imputada y procede en uso de sus facultades de comprobación a revisar la situación legal de los contribuyentes que hayan dado algún efecto a esos comprobantes, hay un lapso de tiempo demasiado grande, y no se toman las medidas necesarias para asegurar que las personas que incurren en la simulación de operaciones cumplan con sus obligaciones fiscales.
- Ahora bien, podría señalarse que lo anterior es en aras de otorgar seguridad y certeza jurídica a esos contribuyentes que dieron efectos fiscales a los comprobantes detectados por la autoridad, sin embargo, de

ser esa la situación como bien señalamos en la sección 2.3, se pierde de vista que el contribuyente que emitió los comprobantes fiscales aún tiene medios de defensa que puede interponer, por lo que su situación no es definitiva, sino hasta el instante de que se emita una sentencia que haya causado ejecutoria.

En conclusión, si bien es cierto que la finalidad del procedimiento es combatir y sancionar las prácticas, como es el uso de comprobantes fiscales para evadir sus obligaciones u obtener beneficios en perjuicio del fisco federal, también lo es que, se deben de respetar los derechos de los contribuyentes, garantizar que la actuación de la autoridad es legal, asegurar, que el procedimiento en cuestión busca efectivamente combatir los esquemas de la evasión fiscal, y desalentar dichas prácticas, buscando una verdadera justicia fiscal y no solo una forma de recaudar y negar derechos de los contribuyentes, verbigracia, de deducir impuestos o solicitar saldos a favor.

### **3.4 Resoluciones favorables**

El precepto legal en cuestión contempla tres situaciones en las cuales el contribuyente puede obtener una resolución favorable a sus intereses, los cuales detallamos a continuación:

**A.** Que haya logrado desvirtuar los hechos que la autoridad le imputaba, a través de los documentos e información que consideró pertinente y que exhibió durante el procedimiento.

**B.** Que haya interpuesto un medio de defensa en contra de la determinación pronunciada por la autoridad en el procedimiento de presunción de operaciones inexistentes, obteniendo una resolución o sentencia firme que dejé sin efectos la resolución impugnada.

**C.** Que la autoridad no notifique la resolución correspondiente dentro del plazo de cincuenta días que establece el procedimiento, trayendo como consecuencia que la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados quede sin efectos.

Ahora bien, a efecto de tener una visión amplia de cuál es la situación actual, así como de la eficacia del procedimiento de presunción de operaciones inexistentes, el suscrito realizó solicitud de información tanto a la SHCP, como al SAT, por lo que consulté la información que tiene disponible en sus bases de datos dichas instituciones, y con esta información podemos señalar lo siguiente:

- Desde la inserción del art. 69-B del CFF, a la fecha de la respuesta (24 de enero de 2019), se ha iniciado el procedimiento de inexistencia operaciones en términos del primer párrafo del precepto legal aludido a 9,475 contribuyentes.
- Desde la inserción del art. 69-B del CFF, a la fecha de la respuesta (24 de enero de 2019), 212 contribuyentes lograron desvirtuar la presunción de la autoridad.
- 5,937 contribuyentes no se pronunciaron para desvirtuar la presunción de la autoridad.
- Desde la inserción del art. 69-B del CFF, al mes de abril solo 191 contribuyentes obtuvieron una sentencia favorable.
- Al día 26 de marzo de 2019 (última actualización en la base de datos del SAT), la situación jurídica de 7,894 contribuyentes es definitiva.

Por su parte Jesús Agustín Celorio Vela del Centro Mexicano de Estudios en lo Penal Tributario, A.C., durante el seminario<sup>68</sup> efectuado en el Instituto de

---

<sup>68</sup> Dra. Gabriela Ríos Granados, Lic. Arturo Pueblita Pelisio y Senadora Minerva Hernández Ramos, coordinadores del Seminario de discusión: *Empresas fantasma, venta de comprobantes fiscales y evasión fiscal en el Sistema Nacional Anticorrupción*, celebrados en la Ciudad de México, los días 15 y 17 de octubre de 2018, en el Instituto de Investigaciones Jurídicas y en el Senado de la República.

Investigaciones Jurídicas en colaboración con la Academia Mexicana de Derecho Fiscal A.C., nos proporcionó datos estadísticos que obtuvo del DOF, los cuales comprenden los períodos del año 2014 al 2018, en los que señala el número total de contribuyentes cuya situación fiscal es de forma definitiva, en los siguientes términos:

- Durante el año 2014, a 111 contribuyentes se les determinó que su situación legal era definitiva.
- Durante el año 2015, a 434 contribuyentes se les determinó que su situación legal era definitiva.
- Durante el año 2016, a 555 contribuyentes se les determinó que su situación legal era definitiva.
- Durante el año 2017, a 2606 contribuyentes se les determinó que su situación legal era definitiva.
- Durante el año 2018, a 2570 contribuyentes se les determinó que su situación legal era definitiva.

Ahora bien, también resulta pertinente mencionar el siguiente dato:

- Del 01 de enero de 2014 al 01 de enero de 2019, se tienen registrados 59,158 contribuyentes no localizados.

Como se puede observar de los anteriores datos, podemos advertir que en realidad el procedimiento de presunción de operaciones inexistentes, a nuestro juicio, no cumple con su objetivo en la práctica.

Lo anterior es así, ya que desde la inserción del precepto legal en lugar de que se neutralicen las prácticas de evasión fiscal mediante el uso de comprobantes fiscales, ha aumentado, y la cantidad de contribuyentes que no lograron desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes, así como los que no realizaron pronunciamiento alguno, son muchos más, a comparación de los que lograron acreditar, o en su caso, obtuvieron una sentencia favorable.

Por lo que, como se señaló en el epígrafe 2.1, no se está combatiendo el verdadero problema que se da en nuestra sociedad, sino por el contrario tal y como lo demuestran los datos abiertos de las instituciones encargadas de ejecutar el procedimiento de presunción de operaciones inexistentes, la situación fiscal en México solo se ha complicado y resulta necesario que las políticas tributarias sean reformadas y se analicen exhaustivamente cuales son los mejores medios para cambiar la cultura fiscal de la sociedad.

### **3.5 Medios de impugnación**

Para abordar el presente tema consideramos oportuno traer a contexto lo que nos indica Gabino Fraga, respecto a la protección jurídica de los administrados, que es al siguiente tenor:

Consideramos que los administrados tienen el poder de exigir a la Administración que se sujete en su funcionamiento a las normas legales establecidas al efecto, y que, en consecuencia, los actos que realice se verifiquen por los órganos competentes, de acuerdo con las formalidades legales, por los motivos que fijen las leyes, con el contenido que éstas señalen y persiguiendo el fin que las mismas indiquen.<sup>69</sup>

Ahora bien, en el caso concreto, los contribuyentes que no hayan logrado desvirtuar los hechos que la autoridad les imputo, tienen a su alcance los medios de impugnación respectivos para combatir la determinación alcanzada por la autoridad fiscal, los cuales se precisarán de forma general a continuación:

#### **A. Recurso de Revocación**

Sonia Venegas Álvarez, respecto a este medio de defensa nos indica que:

---

<sup>69</sup> Fraga Mouret, Gabino, op. cit., nota 8, p. 434.

El recurso administrativo de revocación en materia fiscal federal es el medio de defensa a través del cual los particulares pueden impugnar ante la autoridad fiscal federal actos o resoluciones definitivas, provenientes de autoridades fiscales federales, que lesionen o menoscaben sus derechos, teniendo por objeto invalidar o modificar dicha actuación administrativo-fiscal, emitiendo una resolución administrativa en la que se restablezca (si así procede) la legalidad de la actividad administrativa-fiscal, mejorando su propia actuación.<sup>70</sup>

Ahora bien, dentro de los treinta días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de la resolución recaída al procedimiento de presunción de operaciones inexistentes, se podrá interponer el recurso de revocación previsto en el artículo 116 del CFF, el cual deberá presentarse a través del buzón tributario, de conformidad con el artículo 121 del mismo ordenamiento.

El recurso de revocación es procedente en términos de lo dispuesto en los arts. 116, y 117, fracción I, inciso d) del CFF.

Este recurso será optativo para el particular, antes de acudir al TFJA de conformidad con el art. 120 del CFF.

En los arts. 18, 122 y 123 del CFF, se establecen cuáles son los requisitos y que debe de contener el recurso.

Asimismo, el art. 130 del CFF, establece que toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones serán admisibles, señalándose además, como serán analizadas y cuál será su valor probatorio.

La autoridad deberá dictar la resolución respectiva, y notificarla en un término que no debe exceder de tres meses, contados a partir de la fecha de la interposición del recurso.

En caso de silencio de la autoridad, se entenderá que se ha confirmado el acto impugnado en términos del art. 131 del CFF.

Ahora bien, los efectos de la resolución que emita la autoridad y que ponga fin al recurso en términos del art. 133 del CFF, podrá:

---

<sup>70</sup> Venegas Álvarez, Sonia, op. cit., nota 42, p.625.

- Desecharlo por improcedente.
  - Tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo en su caso.
  - Confirmar el acto impugnado.
  - Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.
- Dejar sin efectos, modificar o dictar un nuevo acto que sustituya al impugnado, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente. En términos del artículo 133.

## **B. Juicio de Nulidad**

El juicio de nulidad se tramita ante los Tribunales de Justicia Administrativa en nuestro país, mismos que tienen su fundamento en la Constitución, concretamente en el art. 73, fracción XXIX-H, que a la letra señala:

**Artículo 73.** El Congreso tiene facultad...

**XXIX-H.** Para expedir la ley que instituya el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, y que establezca su organización, su funcionamiento y los recursos para impugnar sus resoluciones.

El Tribunal tendrá a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal y los particulares.

Asimismo, será el órgano competente para imponer las sanciones a los servidores públicos por las responsabilidades administrativas que la ley determine como graves y a los particulares que participen en actos vinculados con dichas responsabilidades, así como fincar a los responsables el pago de las indemnizaciones y sanciones pecuniarias que deriven de los daños y perjuicios que afecten a la Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales.

El Tribunal funcionará en Pleno o en Salas Regionales.

La Sala Superior del Tribunal se compondrá de dieciséis Magistrados y actuará en Pleno o en Secciones, de las cuales a una corresponderá la resolución de los procedimientos a que se refiere el párrafo tercero de la presente fracción.

Los Magistrados de la Sala Superior serán designados por el Presidente de la República y ratificados por el voto de las dos terceras partes de los miembros presentes del Senado de la República o, en sus recesos, por la Comisión Permanente. Durarán en su encargo quince años improrrogables.

Los Magistrados de Sala Regional serán designados por el Presidente de la República y ratificados por mayoría de los miembros presentes del Senado de la República o, en sus recesos, por la Comisión Permanente. Durarán en su encargo diez años pudiendo ser considerados para nuevos nombramientos.

Los Magistrados sólo podrán ser removidos de sus cargos por las causas graves que señale la ley.

Como se observa de lo anterior, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa<sup>71</sup> es el encargado de dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal y los particulares, contando con plena autonomía, garantizando su absoluta imparcialidad al momento de emitir sus fallos.

Respecto al Juicio de Nulidad nos dicen Dionisio J. Kaye y Christian Kaye Trueba lo siguiente:

Las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa tienen competencia para ventilar juicios sobre resoluciones de diversa índole, pero siempre y cuando estas resoluciones tengan el carácter de definitivas entendiendo por ello a todas aquellas que no puedan ser impugnadas por un recurso o medio de defensa cuya interposición sea obligatoria en los términos de las leyes de la materia (exceptuando, obviamente, al recurso de revocación, cuando éste sea de interposición optativa) y siempre cuando las mismas resoluciones no hubiesen causado estado, entendiendo por esto último el que se consideren como cosa juzgada, por virtud del tiempo transcurrido entre su notificación y el plazo marcado por las leyes para impugnarlas, sin que esto último haya sucedido.<sup>72</sup>

Ahora bien, dentro de los treinta días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de la resolución recaída al procedimiento de presunción de operaciones inexistentes, se podrá interponer el juicio contencioso administrativo federal ante la Sala competente en turno del TFJA, en la vía

---

<sup>71</sup> El 18 de julio de 2016 se publicó en el DOF, el decreto que contiene la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, por lo cual se cambió la denominación del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

<sup>72</sup> Kaye López, Dionisio José et al., *Nuevo derecho procesal fiscal y administrativo*, México, Themis, 2006, p. 338.

tradicional o en línea, a través del Sistema de Justicia en Línea, de conformidad con los arts. 13 y 58-A de la LFPCA, en relación con los arts. 3° y 11 de la LOTFJA, solicitando la nulidad de dicha resolución.

En ese contexto, cabe precisar que el procedimiento contencioso administrativo federal se regula en la LFPCA, mismo que se sigue en forma de juicio, el cual comprende las siguientes etapas procesales:

#### **I. La de instrucción.**

Comprende desde la presentación de la demanda hasta el acuerdo de cierre de instrucción.

En los arts. 13, 14 y 15 de la LFPCA se establece que es lo que debe de señalar, contener y adjuntarse al escrito de demanda.

En los arts. 19, 20 y 21 de la LFPCA se establece el término que tiene la autoridad para contestar la demanda, qué debe de contener y que se debe de adjuntar a dicha contestación.

En el juicio contencioso serán admisibles todas las pruebas a excepción de la confesional de las autoridades mediante absolución de posiciones y la petición de informes en términos del art. 40 de la LFPCA.

El Magistrado instructor podrá acordar la exhibición de cualquier documento, ordenar la práctica de cualquier diligencia o proveer la preparación y desahogo de prueba pericial para tener un mejor conocimiento de los hechos controvertidos de conformidad con el art. 41 de la LFPCA.

Del art. 43 al art. 46 de la LFPCA, se establece como se desahogarán las pruebas ofrecidas por las partes, así como la forma en que la Sala deberá de valorarlas.

Cinco días después de que se hayan sustanciado todas las partes del juicio, y de que no existiere ninguna cuestión pendiente para que se pueda emitir la sentencia, se le otorgará a las partes un término de cinco días, a efecto de que presenten sus alegatos, y una vez que venza dicho plazo con alegatos o sin ellos, quedará cerrada la instrucción.

## II. La de emisión de la sentencia

Las sentencias que emita la Sala del TFJA, serán pronunciadas por mayoría o por unanimidad de votos, dentro de los 45 días siguientes a que haya quedado cerrada la instrucción en el juicio de conformidad con el art. 49 de la LFPCA.

La sentencia que emita la Sala en términos del art. 52 de la LFPCA podrá esencialmente determinar lo siguiente:

- Reconocer la validez de la resolución impugnada.
- Declarar la nulidad de la resolución impugnada.
- Declarar la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución, cuando corresponda a la pretensión deducida, también podrá indicar los términos conforme a los cuales la autoridad administrativa deberá dictar su resolución.
  - En el caso de sanciones podrá reducir el importe de la sanción.
  - Declarar la nulidad de la resolución impugnada y reconocer al acto, la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de la obligación correlativa, otorgar o restituir al actor en el goce de los derechos afectados.

## C. Juicio de Amparo Directo

En caso de que en el juicio de nulidad se confirme la resolución impugnada, el contribuyente tiene a su alcance el juicio de amparo directo; respecto a este medio de defensa Sonia Venegas nos señala lo siguiente:

El fundamento constitucional del juicio de amparo directo se encuentra en el art. 107, fracs. IV, V, y VI. Las citadas disposiciones mencionan que el amparo procede contra resoluciones definitivas, es decir, que pongan fin al proceso o procedimiento, causando una violación no reparable por algún tipo de recurso o medio de defensa ordinario. En la *Ley de amparo* su fundamento legal se encuentra en los arts. 158 a 191.<sup>73</sup>

---

<sup>73</sup> Venegas Álvarez, Sonia, op. cit., nota 42, p.625.

La procedencia de la demanda de amparo directo se establece en el art. 170 de la Ley de Amparo.

En el art. 175 de la Ley de Amparo se establece que debe expresar la demanda.

Una vez que los autos se hayan remitido al Tribunal Colegiado Competente de Circuito, el Presidente del tribunal, en el plazo de tres días resolverá si admite, previene o desecha la demanda en términos del art. 179 de la Ley de Amparo.

Una vez admitida la demanda, notificará a las partes para que en el plazo de quince días presenten sus alegatos o promuevan amparo adhesivo de conformidad con el art. 181 de la Ley de Amparo.

Trascurrido el plazo anterior, se turnará el expediente al magistrado ponente que corresponda, a efecto de que en un plazo de noventa días formule su proyecto, en términos del art. 183 de la Ley de Amparo.

La resolución que emita el Tribunal será por mayoría de votos o por unanimidad de conformidad con el art. 186 de la Ley de Amparo.

El art. 74 de la Ley de Amparo señala qué debe de contener la resolución que emita el Tribunal.

Mientras que el art. 77 de la Ley de Amparo señala cuáles serán los efectos de la concesión del amparo, estableciendo la obligación del Juzgador de determinar con precisión los efectos del mismo.

En esa tesitura, consideramos relevante traer a contexto lo que nos señalan Dionisio J. Kaye y Christian Kaye Trueba, respecto a los medios de defensa:

Las garantías y los procedimientos del estado de derecho cobran singular importancia en algunas materias en las que el riesgo de la arbitrariedad estatal es mayor, como podría ser la tributaria, de la que el ente político depende para su existencia material

Diversos han sido los métodos para buscar el control de la legalidad de las actuaciones de la administración pública. Entre éstos se puede destacar como aportación mexicana el Juicio de Amparo previsto por la Constitución Federal en sus artículos 103 y 107 por el que se busca un control judicial de los actos administrativos.

Sin embargo a través del paso de los años se ha comprendido la necesidad de no recargar a los tribunales de la Federación con el trabajo de conocer de todos los actos administrativos que los particulares estimen ilegales o contrarios a sus garantías. De este modo se han creado otros medios de control que han venido a reducir el número de controversias que se llevan a los tribunales federales.<sup>74</sup>

Como observamos de lo que nos señalan los autores respecto a la necesidad de crear otros medios de control, observamos que esto deriva de la necesidad que se tiene por garantizar que las actuaciones de la administración pública estén sujetas a un control, y que se tenga certeza de que sus actos se emiten en apego a la Ley, respetando los derechos de los contribuyentes, entre los que destaca la creación del Juicio de Amparo.

Asimismo, tenemos la creación de la *PRODECON*,<sup>75</sup> organismo público descentralizado, que cuenta con autonomía técnica funcional y de gestión, especializado en materia tributaria, enfocada a la protección de los derechos de los contribuyentes.

Por otra parte, tenemos la implementación del primer medio alternativo, denominado *acuerdo conclusivo*,<sup>76</sup> por el cual se establece una forma de dirimir las controversias que se susciten entre los pagadores de impuestos y el fisco federal, a través de la mediación, siendo considerada la PRODECON, como el organismo mexicano que podía desempeñar la función de mediador, por su autoridad moral, además de que es un ente autónomo, público, y con personalidad jurídica propia, garantizando su independencia respecto a los sujetos activos de la

---

<sup>74</sup> Kaye López, Dionisio José et al., op. cit., nota 73, p. 340.

<sup>75</sup> La PRODECON surge por Decreto de Ley, mediante la publicación de su Ley Orgánica en el DOF, el 04 de septiembre de 2006.

<sup>76</sup> El 09 de diciembre de 2013, se publicó el decreto por el cual se adiciono el Título Tercero, Capítulo II, del CFF, contemplándose en los arts. 69-C al 69-H, la primera figura jurídica de solución de controversias entre la autoridad fiscal y los contribuyentes, “Los acuerdos Conclusivos.”

relación jurídico tributaria, sin que sea óbice que tiene como misión la defensa del contribuyente, esto en virtud de que es un órgano técnico especializado en materia tributaria, y sobre todo, que sus actuaciones se basan en el principio de buena fe.

Lo anterior, incluso ha sido señalado por el Poder Judicial en la tesis aislada, con número de registro IUS 2017656, que es al tenor siguiente:

Los artículos 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 14, numeral 1, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, así como la Observación General No. 32 del Comité de Derechos Humanos de las Naciones Unidas sobre este último ordenamiento, reconocen el derecho humano de acceso a la justicia y los diversos a la igualdad de medios procesales ante los tribunales y a la imparcialidad en la administración de justicia. En estas condiciones, el artículo 69-C del Código Fiscal de la Federación, al regular los acuerdos conclusivos en la materia, no sólo respeta el derecho humano mencionado, sino que lo promueve con un mecanismo alternativo de solución de controversias, en tanto tiene como pretensión garantizar que los contribuyentes que cumplan con los requisitos establecidos para ello, regularicen su situación fiscal y resuelvan sus diferendos con el fisco, dándoles fin mediante una solución alternativa a la vía jurisdiccional, lo cual les permite que al solicitar y proponer un acuerdo conclusivo, gocen de la posibilidad de resolver un conflicto con la autoridad fiscalizadora, en un plano paralelo a la tutela judicial.<sup>77</sup>

Conforme a lo anterior, observamos que los medios alternos de solución de controversias tienen como única finalidad la de dirimir los conflictos que se susciten entre la autoridad fiscal y los pagadores de impuestos, mediante procesos ágiles y expeditos, que garanticen el pleno respeto a los DDHH y el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales.

---

<sup>77</sup> Tesis XXII.P.A.21 A (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. III, Agosto de 2018, p. 2583.

Por último tenemos la creación del *juicio de resolución exclusiva de fondo* y el *recurso de revocación exclusivo de fondo*,<sup>78</sup> el cual nace a partir de la necesidad de que se resuelvan los conflictos tributarios mediante el análisis de las cuestiones de fondo, dejándose de lado los formalismos procesales, considerando los hechos que en realidad acontecieron, analizando la existencia o no de la obligación fiscal o del incumplimiento del mismo, en virtud de que incluso en el medio jurídico se es consciente de que en las controversias en materia contenciosa administrativa, por lo general, se observan que en primera instancia se resuelve sobre los formalismos, dejándose de analizar el fondo del asunto, por lo que este tipo de juicios tienen como finalidad garantizar una verdadera justicia fiscal.

Ahora bien, en primera instancia señalamos los medios que tienen a su disposición el contribuyente para combatir la resolución que emita la autoridad fiscal en el procedimiento de presunción de operaciones inexistente, los cuales consisten esencialmente en el recurso de revocación, que se tramita ante la propia autoridad, posteriormente se puede interponer el juicio contencioso ante el TFJA, y por último tendríamos el Juicio de Amparo Directo que se resolvería por los Tribunales Colegiados de Circuito competentes.

Asimismo, señalamos los medios alternos de solución de controversias que se han implementado por la necesidad de regular y controlar las actuaciones administrativas, que implican una vía paralela a la Jurisdiccional, que tiene como finalidad que se obtenga una verdadera justicia fiscal, no obstante, estos mecanismos alternos no se encuentran disponibles para el procedimiento de presunción de operaciones inexistentes.

En esa tesitura, resulta pertinente traer a contexto lo señalado por la PRODECON, respecto al compromiso que tiene el Estado de garantizar que se obtenga una verdadera justicia, lo que señala en los siguientes términos:

La Justicia social en materia fiscal está orientado a crear las condiciones necesarias para que se desarrolle una sociedad igualitaria. Además, implica un

---

<sup>78</sup> El 21 de enero de 2017, se publicó en el DOF el decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la LFPCA y del CFF, contemplando la creación de estas dos nuevas figuras.

compromiso serio por parte del Estado de garantizar los Derechos Humanos de las personas, para que obtengan una justicia cotidiana, ágil, sencilla y que privilegie la “verdad real” u objetiva por encima de la “verdad jurídica”. En ese sentido, la Justicia fiscal de carácter social surge por la necesidad de que el Estado adopte medidas tendientes a remover los obstáculos que impidan una justicia objetiva, al resolver cada caso en concreto.<sup>79</sup>

En conclusión, cabe señalar que se han presentado casos en los que la autoridad fiscal ya había resuelto la situación legal de algunos contribuyentes, determinando que no habían acreditado la materialidad de las operaciones, por lo que se declaraban como inexistentes las operaciones que amparaban los comprobantes detectados por la autoridad, y derivado a la intervención efectuada por la PRODECON a solicitud de esos contribuyentes, se logró resolver su situación fiscal, esto en virtud de que como se ha señalado, no existe disposición legal que regule efectivamente el tema de la inexistencia en las operaciones, lo cual trae como consecuencia que se emitan resoluciones arbitrarias e ilegales, alejadas de la realidad, que incluso en la vía jurisdiccional solo se corroboran, dejando al contribuyente en un estado de indefensión e inseguridad jurídica.

---

<sup>79</sup> La Justicia Social en Materia Fiscal, México, PRODECON, 2017, p.38.  
[http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/version\\_final\\_octubre\\_27.pdf](http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/version_final_octubre_27.pdf)

## **II. Propuesta de reforma al procedimiento del artículo 69-B del CFF**

En principio es de señalarse que la propuesta que se propone al artículo 69-B del CFF, tiene dos motivos fundamentales.

El primero consiste en que, en la práctica el procedimiento cumpla con su verdadera naturaleza jurídica, y combata los esquemas de evasión fiscal, neutralizando las prácticas que utilizan algunos contribuyentes con la finalidad de obtener beneficios en perjuicio del fisco federal, respetando en todo momento los DDHH de los contribuyentes, otorgándoles la certeza y la seguridad jurídica de que el procedimiento que se realice en la sede administrativa cumplirá con todos y cada uno de los principios a los que está sujeta su actuación, así como los constitucionalmente aceptados, y que este mecanismo no tiene la finalidad de ser un medio más de recaudación, ni de fiscalización.

El segundo punto, en esencia busca dotar a la autoridad de vías alternas en donde el contribuyente en pleno goce y respeto de sus derechos fundamentales pueda demostrar la materialidad de sus operaciones sin que sea necesariamente obligatorio agotar medios jurisdiccionales, otorgándoles credibilidad a las instituciones del Estado, así como a la actuación administrativa.

Por lo que, es necesario que se adopte una cultura fiscal, en la que se adopte los medios alternativos de solución de controversias, proponiéndose que el procedimiento de presunción de operaciones inexistentes sea ventilado ante una autoridad autónoma, por lo que, consideramos que el desahogo de pruebas sea ante la PRODECON, y una vez que analice la situación en concreto determine mediante la emisión de una resolución si el contribuyente ha emitido facturas que amparan operaciones inexistentes o por el contrario, si hay materialidad en las operaciones.

Una vez que se realice lo anterior, en caso de que no esté de acuerdo las partes puedan acudir al Tribunal Federal de Justicia Administrativa, mediante el juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, privilegiando la solución del fondo del asunto, en la que se determine sobre la existencia o no de las operaciones.

La reforma antes planteada tiene como objetivo principal permitir que el caso en concreto del contribuyente sea analizado de forma objetiva, y que se pueda resolver sin la necesidad de llegar a un juicio contencioso.

Aunado a lo anterior, es necesario que los que ejercen la profesión de Derecho, busquen la solución alternativa de controversias, y que las autoridades fiscales adopten políticas encaminadas a orientar, apoyar y establecer mecanismos ágiles, sencillos y expeditos para que los contribuyentes puedan cumplir con sus obligaciones fiscales, y se combata el verdadero problema de la evasión fiscal.

### III. Conclusiones

**Primero.** El acto administrativo es la base y acto fundamental de la materia administrativa, misma que representa la materialización de las facultades de la autoridad, atribuciones que se encuentran plasmadas en la ley, y estas tienen una afectación directa en la esfera jurídica de los administrados, en virtud de que, con dichas facultades, la autoridad puede producir diversas consecuencias jurídicas, creando, transmitiendo, modificando o extinguiendo derechos y obligaciones en situaciones concretas.

**Segundo.** El procedimiento administrativo y el proceso administrativo tienen diferentes implicaciones y sobre todo en la materia administrativa, ya que, mientras el primero implica las formalidades que se necesitan cumplir por parte de las autoridades dentro de sus respectivas competencias y en función de sus atribuciones para poder emitir determinadas resoluciones y que estas causen efectos en la vida jurídica, el segundo conlleva una vía jurisdiccional, en la que el particular puede controvertir los actos que emanen de la autoridad, en virtud de que los consideren ilegales, controversia que se ventila en una instancia legal, y que tiene como objetivo demostrar la legalidad y/constitucional del acto recurrido.

**Tercero.** Los derechos humanos son prerrogativas inherentes a todos los seres humanos que tienen como finalidad que estos puedan vivir como tal y alcanzar su pleno desarrollo, los cuales tienen como fundamento principal la dignidad humana, por lo que, los Estados asumen la obligación con independencia del sistema político, económico y social de que estos sean observados, respetados y promovidos en cualquier aspecto que gire en torno a la vida del hombre

**Cuarto.** El derecho humano del debido proceso consagrado en el artículo 14 Constitucional, consistente en las formalidades esenciales que se tienen que observar en todo procedimiento, así como los derechos procesales que derivan de principios aceptados constitucionalmente, como el de presunción de inocencia, mismos que tienen como única finalidad de que en cualquier procedimiento se emita una determinación justa, esto en virtud de que dicho principio, se ha nutrido

tanto de interpretaciones jurisprudenciales en el ámbito local como en sede internacional, lo que implica que este tenga dos vertientes, una de índole procesal y otra sustantiva; la primera referida a las formalidades del procedimiento y, la segunda que se alcance una decisión justa en todo tipo de proceso.

**Quinto.** El tema de la evasión fiscal es un problema social y de moral pública que se ha presentado desde hace mucho tiempo en nuestro país, mismo que se puede observar a través de diferentes manifestaciones en la población, pasando desde el simple rechazo hasta la alta planeación financiera, hechos que se agravan por nuestro sistema Jurídico tributario, ya que este ha tenido problemas de implementación y de ejecución, que al no resolver los problemas de fondo, solo ocasionan formalismos innecesarios, y que los contribuyentes no puedan resolver sus problemas y opten por evadir sus obligaciones fiscales.

**Sexto.** De la exposición de motivos del precepto legal que regula el procedimiento de presunción de operaciones inexistentes, se observa que el legislador a partir de la información procesada por el Servicio de Administración Tributaria identificó patrones que generalmente se presentan en las sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales, tales como que, estos grupos y sus cómplices son partes relacionadas en las sociedades, donde, los accionistas, administradores u apoderados son las mismas personas, y que los traficantes y emisores suelen tener una vida activa muy breve, liquidando a la empresa o dejándolo simplemente inactiva, supuestos que no regulo debidamente como hipótesis para presumir la inexistencia de operaciones.

**Séptimo.** El procedimiento de presunción de operaciones inexistentes al tratar de regular las operaciones comerciales deja en un completo estado de indefensión e incertidumbre jurídica al contribuyente por dos cuestiones claves, la primera es que no se puede regular las particularidades de los giros comerciales, tan es así que hasta el día de hoy no hay disposición expresa que señale como una operación puede ser considerada como existente para efectos fiscales, y la segunda es que la autoridad administrativa no tiene facultades para emitir declaraciones de inexistencia como lo pretende a través del procedimiento en comento, siendo por lo tanto violatorio del artículo 14 Constitucional.

**Octavo.** Si bien el legislador señala que el procedimiento es una medida para que estas prácticas no queden impunes, y que no se agrave más el daño causado a las finanzas públicas, señalando que no esta enderezada contra los contribuyentes honestos y cumplidos, lo cierto es que no estableció parámetros o directrices para que la autoridad pudiera juzgar objetivamente las situaciones en lo particular, añadiendo además que de ninguna forma se ataca el problema de fondo, es decir, de la evasión fiscal.

**Noveno.** Asimismo, resulta necesario resaltar que este procedimiento esta encaminado a combatir la emisión de los comprobantes fiscales que amparan operaciones probablemente inexistentes, sin embargo, se pierde de vista que el comprobante fiscal dada su naturaleza jurídica es el medio de convicción que tiene el contribuyente para acreditar el tipo de actos o actividades que realiza, aunado a que resulta ser una obligación de este el emitir dicho documento.

**Décimo.** En ese mismo tenor, la legislación fiscal impone al contribuyente la obligación de expedir los comprobantes fiscales a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, con documentos digitales que cumplan con los requisitos y lineamientos establecidos por los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación para que puedan producir sus efectos, siendo como única obligación a cargo del contribuyente constatar su autenticidad a través de la citada página de internet.

**Décimo primero.** el tema de presunción de operaciones inexistentes, si bien se observa que este inicia en el ámbito administrativo, al ser una autoridad que mediante sus facultades inicia dicha vía con el efecto de observar la existencia de operaciones también lo es que, no se puede perder de vista que las operaciones comerciales se realizan entre particulares, cuestiones que por lo general son reguladas por la materia civil.

**Décimo segundo.** Por lo que, aunque es necesario combatir las prácticas ilegales en que incurren ciertos contribuyentes, también lo es que, debemos de observar los derechos humanos y los problemas de fondo, toda vez que, como se advierte de los datos estadísticos abiertos de las instituciones como lo es el Servicio de Administración Tributaria, solo ha aumentado el listado de personas

que no logran demostrar la existencia de operaciones a criterio de la autoridad, lo cual claramente no era el objetivo de la implementación de dicho mecanismo.

**Décimo tercero.** El procedimiento regulado en el precepto legal en estudio, tiene como finalidad que la autoridad presuma las operaciones del contribuyente como inexistentes aunado que serán consideradas como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, lo cual resulta ilegal, y deja en completo estado de indefensión e inseguridad jurídica al contribuyente, ya que el artículo de referencia pierde de vista que las figuras de inexistencia y de simulación son diferentes y que a su vez estos pueden ser absolutos o relativos, razón por la cual debe ser demostrada y acredita en juicio.

**Décimo cuarto.** En virtud de lo anterior, no se pierde de vista que una de las cualidades del Derecho Fiscal, es el principio de autonomía calificadora, por la cual puede regular de forma distinta una figura previamente regulada por otra materia del derecho, redefiniéndolas y dándole un alcance distinto, lo cual no acontece en el presente caso, por lo que resulta indispensable y necesario que observe las disposiciones de orden común respecto a estos temas, ya que de lo contrario vulneraría los principios de seguridad y de certeza jurídica, siendo además que en términos del artículo 5° del Código Fiscal de la Federación dispone expresamente que se aplicará de manera supletoria las disposiciones del derecho federal común.

**Décimo quinto.** Finalmente, a través del presente trabajo, los invito a reflexionar sobre el tema, ya que la justicia fiscal en nuestro país aún guarda bastantes formalismos, hechos que se advierten de la práctica diaria y que traen como resultado la emisión de sentencias por parte de los Juzgadores que no guardan de forma alguna congruencia con la realidad, provocando la pérdida de confianza en dichas instituciones.

#### IV. Bibliografía

- ACOSTA ROMERO, Miguel, *Teoría general del derecho administrativo*”, primer curso, 9ª ed., México, Porrúa, 1990.
- BURGOA, Ignacio, *Las garantías individuales*, México, Botas, 1944.
- CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco, *Introducción al estudio del derecho fiscal*, 2ª ed., México, Porrúa, 1997.
- CISNEROS GARCÍA, Juan Rabindrana, *Manual Práctico, Amparo Indirecto vs el Embargo de Mercancías*, México, Centro Nacional para la Competitividad del Comercio Exterior, 2017.
- \_\_\_\_\_, *Derechos humanos: parte general*, / [la investigación, redacción, edición y diseño de esta obra estuvieron al cuidado de la Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; presentación Ministro Juan N. Silva Meza], México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis, 2013.
- FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge, *Derecho administrativo*, México, INEHRM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2016.
- FRAGA MOURET, Gabino, *Derecho administrativo*, 46ª ed., México, Porrúa, 2007.
- DE LA FUENTE RODRÍGUEZ, Jesús et al., *Los juicios orales mercantiles*, México, Porrúa, 2015.
- GÓMEZ LARA, Cipriano, *Teoría general del proceso*, 10ª ed., México, Oxford, 2004.
- GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto, *Derecho administrativo y derecho administrativo al estilo mexicano*, México, Porrúa, 1993.
- KAYE LÓPEZ, Dionisio José et al., *Nuevo derecho procesal fiscal y administrativo*, México, Themis, 2006.
- \_\_\_\_\_, *La justicia social en materia fiscal*, México, PRODECON, 2017.
- MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., *Derecho administrativo, primer curso*, México, Melo, 1991.

- MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., *Derecho administrativo, 1er. y 2º Cursos*, 3ª ed., México, Oxford, 1998.
- MICHEL HIGUERA, Ambrosio de Jesús, *Derecho penal fiscal*, 2ª ed., México, Porrúa, 2015.
- OVALLE FAVELA, José, *Garantías constitucionales del proceso*, 2da Ed., México, Oxford, 2002.
- OVALLE FAVELA, José, *Teoría general del proceso*, 6ª ed., México, Oxford, 2009.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Derecho tributario*, México, Porrúa, 2014.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho fiscal*, 2ª ed., México, Oxford, 2014.
- SANTOFIMIO G., Jaime Orlando, *Acto administrativo: procedimiento, eficacia y validez*, 2ª ed., México, UNAM Instituto de Investigaciones Jurídicas 1994.
- SOLER SUÁSTEGUI, Rafael Ricardo et al., *Obligaciones: generalidades y fuentes*, México, Parmenia, 2017.
- TAPIA TOVAR, JOSÉ, *La evasión fiscal, causas, efectos y soluciones*, México, Porrúa, 2000.
- VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho fiscal*, México, Oxford, 2010.

## **LEGISLACIÓN**

Código Civil Federal

Código Fiscal de la Federación

Código Federal de Procedimientos Civiles

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley Federal de Procedimiento Administrativo

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa

## **DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS**

Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, *Diccionario Jurídico Mexicano*, UNAM-PORRÚA, México, 2007.

MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., *Derecho Administrativo*, t. III: Biblioteca *Diccionarios Jurídicos Temáticos*, 2ª ed., Oxford, México, 2003.

Real Academia Española, “Diccionario de la lengua española”, España, 2009.

RÍOS GRANADOS, Gabriela (coord.), *Diccionario de derecho fiscal y financiero*, México, Porrúa, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007.

## **OTRAS FUENTES**

BERNAL LADRÓN DE GUEVARA, Diana Rosalía, “Retos y perspectivas de la justicia fiscal en México: pasado, presente y objetivos a futuro”, *Abogado Corporativo*, México, 2018, noviembre-diciembre.

GONZÁLEZ COSSÍO, Leonardo et al., “Materialidad en las operaciones, una tendencia en aumento”, *El Economista, legal*, México, 2019, mayo.

## **FUENTES ELECTRÓNICAS**

<https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv>

<https://www.dof.gob.mx/>

<http://gaceta.diputados.gob.mx>

[http://www.oas.org/dil/esp/tratados\\_B-](http://www.oas.org/dil/esp/tratados_B-)

[32\\_Convencion\\_Americana\\_sobre\\_Derechos\\_Humanos.htm](http://www.oas.org/dil/esp/tratados_B-32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Humanos.htm)

<https://www.ohchr.org/sp/professionalinterest/pages/righttodevelopment.aspx>

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

<https://www.sat.gob.mx/personas/otros-tramites-y-servicios>

<https://www.scjn.gob.mx/biblioteca-digital-y-sistema-bibliotecario/biblioteca-digital>

<http://sctj.tfja.gob.mx/SCJI/>

<https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/tesis.aspx>