



Universidad Nacional Autónoma de México
Facultad de Contaduría y Administración
División de Posgrado
Especialización en Fiscal



Operaciones Inexistentes, Efectos de los CFDI emitidos

Tesina

Para obtener la especialidad en Fiscal

Presenta

C.P. Maribel Coronado Martínez

Ciudad de México, 2 de febrero de 2021.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Introducción

Muchas son las medidas que a lo largo de los años ha tomado el gobierno federal para combatir la evasión fiscal, misma que se ha ido agravando ya que los contribuyentes buscan disminuir la base imponible con esquemas de evasión cada vez más agresivos; es el caso de la adquisición de comprobantes fiscales, esquema que en sus inicios consistía en adquirir comprobantes fiscales apócrifos pero ha evolucionado a convertirse en tráfico de comprobantes fiscales válidos con flujo de dinero comprobable, pero que los conceptos que amparan carecen de sustancia.

Por esta razón en la iniciativa de reforma fiscal para el ejercicio 2014, presentada por el Ejecutivo Federal ante el H. Congreso de la Unión el 8 de septiembre de 2013, misma que fue aprobada, propuso adicionar el Artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación (CFF) para regular el procedimiento para sancionar y neutralizar la adquisición de comprobantes, el cual refleja la evolución y sofisticación en la forma en que los contribuyentes evaden el pago de impuestos.

Como lo menciona el Ejecutivo en su exposición de motivos: “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”¹.

La autoridad se percató de que el adquirente deduce y acredita estos comprobantes para efectos fiscales y el emisor o vendedor de tales comprobantes obtiene una ganancia por la venta de los mismos.

Y desde entonces la autoridad fiscal tiene la facultad de revisar a los contribuyentes que emiten comprobantes fiscales digitales (CFDI) sin demostrar que cuenta con la capacidad para comercializar o prestar los servicios amparados por dichos comprobantes, lo que se presume como inexistencia de operaciones o simulación de operaciones, naciendo las figuras Empresas que facturan operaciones simuladas (EFOS) y Empresas que deducen operaciones simuladas (EDOS).

A 7 años de la entrada en vigor del Artículo 69-B del CFF, existen temas por resolver para los contribuyentes que han sido catalogados con presunción de inexistencia de operaciones.

En el caso de los oficios de notificación a las EFOS, mediante los cuales la autoridad fiscal les da a conocer que se encuentran en el supuesto, en la práctica se ha observado que dichos oficios carecen de precisión respecto de las razones que llevó a la autoridad para catalogarlos en ésta presunción, así como los documentos idóneos para desvirtuarlo, otorgándoles solamente un plazo de 15 días para contestar, lo cual para los contribuyentes representa muy poco el tiempo para desvirtuar tales hechos o circunstancias.

Ahora bien, de los listados publicados a la fecha por la autoridad fiscal, se puede observar claramente que la mayoría de contribuyentes no logra desvirtuar y son publicados en la lista definitiva como EFOS, cuya consecuencia es considerar con efectos generales que las operaciones contenidas en los CFDI que emitieron, no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

¹ Gaceta Parlamentaria No. 3857-C Cámara de Diputados. Iniciativa de Reforma Fiscal para 2014, http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf

En consecuencia, los receptores de dichos comprobantes (EDOS), tienen un plazo para acreditar que la operación efectivamente se llevó a cabo o para corregir su situación fiscal, para eliminar los efectos de deducción que hayan dado a tales comprobantes fiscales.

Entonces, así como las EDOS en caso de no acreditar la operación, deben eliminar los efectos fiscales que hayan dado a los comprobantes, esto nos lleva a la incertidumbre respecto de si de igual manera las EFOS deben eliminar los comprobantes fiscales que emitieron del cálculo para efectos de acumulación de ingresos para ISR y de actos o actividades para efectos de IVA.

Para ello, habrá que analizar la facultad de la autoridad para establecer esta presunción y para dar la resolución definitiva, así como las implicaciones jurídico fiscales que tiene el considerar con efectos generales dejar sin efectos fiscales los CFDI.

De ahí que el tema central del presente trabajo de investigación será analizar si las operaciones y conceptos amparados en los CFDI expedidos por empresas que “venden” CFDI (EFOS) y que como consecuencia dan lugar a la simulación de operaciones, deben ser considerados como ingreso para efectos fiscales, independientemente de que la autoridad fiscal y los tribunales determinen que se cometió el delito de defraudación fiscal.

Mi hipótesis es que las EFOS que sean publicadas en el listado definitivo del 69-B y que no obtengan resolución favorable al interponer un medio de defensa, deben excluir los CFDI que emitieron, por los cuales les determinaron simulación de operaciones y no considerarlos para efectos de pago de impuestos, al no ser ingreso para ISR ni valor de actos o actividades para IVA y solamente deben considerar como ingreso el monto de la comisión cobrada a las EDOS, por ser el único ingreso que obtuvieron, de la misma manera que las EDOS eliminarán el efecto fiscal que dieron a dichos comprobantes.

Es así que en el primer capítulo identificaré y definiré los conceptos relacionados con inexistencia de operaciones y con ingresos, conceptos que se abordarán desde la materia civil, así como la materia contable y fiscal.

En el segundo capítulo analizaré los conceptos vistos en el primero, con base en el estudio de dos casos reales en los cuales la autoridad determinó presunción de inexistencia de operaciones, comparando sus argumentos contra las normas estudiadas, así como la comparación con algunos criterios de los juzgados.

Y en el último capítulo, con base en lo estudiado en el desarrollo del presente trabajo, emitiré mis conclusiones respecto de si se demuestra o no la hipótesis planteada para este problema.

Índice

Introducción	1
Bibliografía	5
Capítulo 1. Operaciones Inexistentes y la acumulación de ingresos	7
1.1. Artículo 69-B del CFF	7
1.2. Empresas que facturan operaciones inexistentes (EFOS)	7
1.2.1. Parámetros para ser considerado EFOS	7
1.2.1.1. Activos	8
1.2.1.2. Personal	8
1.2.1.3. Infraestructura	9
1.2.1.4. Capacidad material	9
1.2.1.5. Contribuyentes no localizados	10
1.2.2. Procedimiento y plazos para desvirtuar	11
1.2.3. Consecuencias fiscales y legales	13
1.3. Empresas que deducen operaciones simuladas (EDOS)	18
1.3.1. Procedimiento y plazos para acreditar operaciones	19
1.3.2. Consecuencias fiscales y legales	20
1.4. Ingresos y Valor de Actos o actividades	21
1.4.1. Definiciones	21
1.4.2. Momentos de acumulación de los ingresos	22
1.4.2.1. Para efectos contables	22
1.4.2.2. Para efectos fiscales	25
1.4.3. Tesis y jurisprudencias sobre ingresos	26
1.5. Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI)	28
1.5.1. Qué son y requisitos	28
1.6. Aspectos del derecho común a considerar	29
1.6.1. Supletoriedad de las leyes en materia fiscal	29
1.6.2. Existencia de los actos jurídicos	29
1.6.3. De la Inexistencia y nulidad de los actos jurídicos	31
1.6.4. Simulación	32
1.6.5. Presunción	32
1.6.6. Principio de simetría fiscal	35
Capítulo II. Contexto de las EFOS en situación real y consideraciones para las EDOS	37
2.1. Casos de presunción de inexistencia de operaciones para EFOS	37

2.2. Ingresos sujetos a causación de impuestos	48
2.3. Precedentes de inexistencia y nulidad	50
2.4. Impuestos pagados por la EFOS, ¿Son Pago de lo indebido?	53
2.5. Consideraciones adicionales para las EDOS	55
Capítulo III. Conclusiones	57

Bibliografía

Gaceta Parlamentaria No. 3857-C Cámara de Diputados. Iniciativa de Reforma Fiscal para 2014, http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf

Diccionario de la Lengua Española, España, Real Academia Española, 2019, Edición del Tricentenario, <https://dle.rae.es/>

Diccionario de Contabilidad y Sistemas de Información, Cárdenas Cutiño, Gustavo Alfonso, Daza Ramírez, Marco Tulio, México, Universidad de Guadalajara CUCEA, 2004, 1ª. Edición

Normas de Información Financiera, CINIF, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2020

La Presunción de inexistencia de las operaciones amparadas en comprobantes fiscales, Comisión Fiscal Regional Centro-Occidente, México, IMCP, 2019

La Presunción de inexistencia de operaciones en la legislación tributaria mexicana, Álvarez Banderas, Jorge, México, Thompson Reuters, 2020, 1ª. Edición

Diccionario de Términos Fiscales, Feregrino Paredes, Baltazar, México, ISEF, 2015

Diccionario Jurídico Mexicano, México, Editorial Porrúa, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/>

Representación, poder y mandato, Pérez Fernández del Castillo, Bernardo, México, Editorial Porrúa, 2018, 17a. Edición.

Diccionario panhispánico del español jurídico, España, 2020, Real Academia Española, <https://dpej.rae.es/>

Las sentencias con efectos generales, Aguirre Pangburn, Rubén, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM

Diccionario de derecho procesal constitucional y convencional, Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, Martínez Ramírez, Fabiola, México, PJF, CJF, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2014, 1ª. Edición

Las operaciones inexistentes en materia fiscal, Burgoa Toledo, Carlos Alberto, México, Burgoa Editores, 1ª. Edición, 2020

Artículo El Acto Administrativo de Efectos Generales, Martínez González, Diego, <https://www.derechoecuador.com/el-acto-administrativo-de-efectos-generales>

Artículo publicado en la Revista Jurídica de Derecho Público Tomo 2, http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas-juridicas/derecho-publico-tomo-2/555a566_el_acto_adm.pdf

Artículo Prevención de lavado de dinero para empresas fantasma, Burgoa Toledo, Carlos Alberto, Revista Consultorio Fiscal, FCA UNAM, México, Núm. 701, 2018

Artículo Simetría Fiscal en precios de transferencia, IDC, <https://idconline.mx/fiscal-contable/2020/01/31/simetria-fiscal-en-precios-de-transferencia>

Artículo Edos solo deben desvirtuar los CFDI's analizados por el SAT, Revista IDC Núm. 465, Junio 2020, México

Boletín Núm. 03 Prodecon-tigo, Prodecon, Marzo 2020, México, http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Boletines_cultura_contributiva/2020/prodecontigo_marzo_2020.pdf#page=13;

Artículo Contribuyentes que han dado efectos fiscales a comprobantes emitidos por empresas que presuntamente realizan operaciones inexistentes, Revista Notas Fiscales, No. 299, Año 26, 2020,

Artículo SCJN: Resolución emitida en los términos del penúltimo párrafo del artículo 69 B del CFF es impugnabile a través del recurso de revocación, Cruz Hernández, Humberto, Revista Consultorio Fiscal, FCA UNAM, Núm. 751, Diciembre 2020

Artículo Cruzada contra factureros, Revista IDC, Núm. 469, Agosto 2020, México

Capítulo 1. Operaciones Inexistentes

1.1. Artículo 69-B del CFF

A partir de su entrada en vigor el 1 de enero de 2014, el Artículo 69-B del CFF es la primera disposición que le da a la autoridad fiscal la facultad para revisar y presumir la inexistencia de operaciones, que la misma autoridad ha tomado como sinónimo a la Simulación de Operaciones.

Este artículo ya tuvo una modificación en 2018, con la cual se modifican los plazos tanto para los contribuyentes como para la autoridad para atender y/o contestar, así como se publican las reglas para su cumplimiento, aunque el plazo que tiene la autoridad para contestarle a las EFOS si es que logró desvirtuar o no, aún no está definido, tema que se verá más adelante.

Es importante remarcar que al día de hoy la autoridad ha emitido listados de contribuyentes que han sido catalogados, ya sea como presuntos o definitivos EFOS, siendo que la mayoría no ha podido desvirtuar dicho estado, lo cual ha llevado a todos estos contribuyentes y en general a la mayoría de contribuyentes en México, a poner especial atención en todos los supuestos establecidos en el Art. 69-B y a todas las regulaciones relacionadas con dicha disposición.

Se consultó en la página del SAT la lista de contribuyentes que al mes de noviembre 2020 han sido catalogados como Empresas que facturan operaciones simuladas (EFOS), mismo del que se elaboró el siguiente cuadro resumen:

Situación	Número de Contribuyentes	Porcentaje
Definitivo	10,028	83.96%
Desvirtuado	291	2.44%
Presunto	936	7.84%
Sentencia Favorable	689	5.77%
Total de contribuyentes	11,944	100.00%

1.2. Empresas que facturan operaciones inexistentes (EFOS)

1.2.1. Parámetros para ser considerado EFOS

En el primer párrafo del Art. 69-B del CFF señala que “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.”

Entonces, los contribuyentes al emitir comprobantes fiscales, deben cuidar no caer en alguno de los 5 supuestos anteriores, ya que al encontrarse en 1 o más de ellos, la autoridad fiscal puede encuadrar a los contribuyentes como presunto EFOS.

Por lo cual, comenzaré por definir los 5 supuestos:

1.2.1.1. Activos

Activo. m. Econ. Conjunto de todos los bienes y derechos con valor monetario que son propiedad de una empresa, institución o individuo.²

Activo. En sentido amplio, cualquier posesión que tiene valor en un intercambio. Bienes muebles e inmuebles, equipo, depósitos en el banco, inversiones, cuentas por cobrar, existencias en almacén, depósitos en garantías y pagos anticipados que tiene una empresa o institución. El activo de una entidad se clasifica en razón de su disponibilidad. Las cuentas de activo se refieren a las propiedades del negocio y siempre serán deudoras. El activo se clasifica en circulante, fijo y diferido. Existen otras clasificaciones como circulante y no circulante.³

Y obviamente no puede faltar la definición de Activo de las Normas de Información Financiera (NIF), en la NIF A-5 lo define como “Un recurso controlado por una entidad, identificado, cuantificado en términos monetarios, del que se esperan fundadamente beneficios económicos futuros, derivado de operaciones ocurridas en el pasado, que han afectado económicamente a dicha entidad”.⁴

1.2.1.2. Personal

Vamos a empezar por la definición que nos da el Diccionario de la Lengua española⁵:

m. Conjunto de las personas que trabajan en un mismo organismo, dependencia, fábrica, taller, etc.
m. Conjunto de personas, gente.

Ahora bien, conforme a la legislación laboral, en su artículo 8 define al trabajador como “...la persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado.”; asimismo define al trabajo como “...toda actividad humana, intelectual o material, independientemente del grado de preparación técnica requerido por cada profesión u oficio.”

Esto quiere decir que trabajador es la persona física que presta un servicio personal subordinado a un patrón.

Y el Art. 10 de la misma ley define patrón como “es la persona física o moral que utiliza los servicios de uno o varios trabajadores

Asimismo, la relación de trabajo está definida como “cualquiera que sea el acto que le dé origen, la prestación de un servicio personal subordinado”.

Pero sabemos que la misma legislación laboral contempla la subcontratación laboral para patronos que dentro de su ciclo de operaciones les sea más conveniente subcontratar su recurso humano, situación que está contemplada en el Art. 15-A, y que la define como por medio de la cual la un patrón presta servicios con sus trabajadores, bajo su dependencia, a favor de quien lo contrata,

² *Diccionario de la Lengua Española*, España, Real Academia Española, 2019, Edición del Tricentenario, <https://dle.rae.es/activo>

³ Cárdenas Cutiño, Gustavo Alfonso, Daza Ramírez, Marco Tulio, *Diccionario de Contabilidad y Sistemas de Información*, México, Universidad de Guadalajara CUCEA, 2004, 1ª. Edición, p. 23

⁴ CINIF, *Normas de Información Financiera*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2020, p. 67

quien fijará las tareas y supervisará al contratista; este tipo de trabajo deberá cumplir con los 3 requisitos siguientes:

- a) No podrá abarcar la totalidad de las actividades, iguales o similares en su totalidad, que se desarrollen en el centro de trabajo.
- b) Deberá justificarse por su carácter especializado.
- c) No podrá comprender tareas iguales o similares a las que realizan el resto de los trabajadores al servicio del contratante.

Y que, de no cumplir las 3 condiciones, entonces la contratante se considerará patrón *de iure* para todos los efectos legales.

Considero importante para el desarrollo del presente trabajo definir la prestación de servicios en materia civil y mercantil, de acuerdo a nuestra legislación:

El Artículo 2606 del Código Civil Federal (CCF) señala que “el que presta y el que recibe los servicios profesionales; pueden fijar, de común acuerdo, retribución debida por ellos”.

Por su parte el Código de Comercio (CC) en su artículo 75 establece que son actos de comercio:

(...)

X. Las empresas de comisiones, de agencias, de oficinas de negocios comerciales, casas de empeño y establecimientos de ventas en pública almoneda;

(...)

XII. Las operaciones de comisión mercantil.

XIII. Las operaciones de mediación de negocios mercantiles.

(...)

1.2.1.3. Infraestructura

f. Obra subterránea o estructura que sirve de base de sustentación a otra.

f. Conjunto de elementos, dotaciones o servicios necesarios para el buen funcionamiento de un país, de una ciudad o de una organización cualquiera.⁵

Como lo señala la bibliografía consultada, “el concepto de infraestructura se posiciona como todo aquello que hace funcionar a una entidad, por tal motivo, la entidad que funciona significa que cuenta con infraestructura, sea grande o pequeña”.⁶

Es decir, la infraestructura se integra por el lugar donde se llevan a cabo las operaciones del contribuyente, que debería corresponder al domicilio fiscal establecido en el Art. 10 del CFF, los manuales de políticas y procedimientos, las cuentas bancarias, el control interno, los activos, el personal, el catálogo de clientes y proveedores, y todo lo que necesite para llevar a cabo sus operaciones.

1.2.1.4. Capacidad material

⁵ *Diccionario de la Lengua Española*, España, España, Real Academia Española, 2019, Edición del Tricentenario, <https://dle.rae.es/infraestructura?m=form>

⁶ Comisión Fiscal Regional Centro-Occidente, *La Presunción de inexistencia de las operaciones amparadas en comprobantes fiscales*, México, IMCP, 2019, p. 83

Voy a definirlo tomando como base el significado de las palabras por separado y posteriormente doy un concepto conjunto:

Capacidad. Del lat. *capacitas, -ātis*. f. Cualidad de capaz. f. desus. Oportunidad, lugar o medio para ejecutar algo.

Material. Del lat. *materiālis*. adj. Perteneiente o relativo a la materia. m. Conjunto de máquinas, herramientas u objetos de cualquier clase, necesario para el desempeño de un servicio o el ejercicio de una profesión.⁷

Entonces la capacidad material se puede entender como los medios con los que se cuenta para llevar a cabo la fabricación, comercialización, entrega de las mercancías o la prestación de los servicios, directa o indirectamente.

Pero considero importante también definir Materialidad, ya que la autoridad ha tomado este concepto como sinónimo de capacidad material:

Materialidad. f. Cualidad de material., f. Superficie exterior o apariencia de las cosas.

“La materialidad y existencia de una operación, se refiere, en su conjunto, a la apariencia real y verdadera de esta, es decir, que se haya realizado verdaderamente o que existieron en el plano de lo material.”⁸

Y de acuerdo a la práctica profesional, he visto que en los oficios de notificación de la autoridad fiscal, lo que les solicita a las EFOS para desvirtuar que no se cuenta con capacidad material, directa o indirectamente, son un sin número de conceptos genéricos y que además de que no a todos los contribuyentes les son aplicables, porque depende del giro de cada uno, tipos de operación llevadas a cabo, tamaño, infraestructura, etc., la autoridad no establece cómo o con qué documento deben desvirtuarlo, a pesar de estar obligado por el mismo CFF en el Art. 33 Fracc. I, inciso d) a señalarlo en forma precisa, dejando al contribuyente en una verdadera encrucijada para saber cómo debe desvirtuarlo, ya que en mi opinión, la materialidad es casuística.

Como lo señala Jorge Álvarez, “al no desarrollarse en la ley el concepto de materialidad, sabiendo de antemano la actitud que al respecto asume la autoridad hacendaria, se sugiere presentar la documentación e información que no necesariamente sea un CFDI, si no que sirva como control interno o administrativo básico para acreditar su efectiva adquisición... lo que implica atender a los fines de la empresa y al costo o gasto concreto de que se trate.”⁹

1.2.1.5. Contribuyentes no localizados

Como ya comenté, el domicilio fiscal está regulado por el Art. 10 del CFF, el cual es diferente para cada tipo de contribuyentes; por lo que elaboré el siguiente cuadro que nos muestra los tipos de domicilio fiscal que se pueden tener, en el orden que nos lo marca el artículo en comento:

⁷ *Diccionario de la Lengua Española*, España, España, Real Academia Española, 2019, Edición del Tricentenario, <https://dle.rae.es/material?m=form>

⁸ Comisión Fiscal Regional Centro-Occidente, *La Presunción de inexistencia de las operaciones amparadas en comprobantes fiscales*, México, IMCP, 2019, p. 85

⁹ Álvarez Banderas, Jorge, *La Presunción de inexistencia de operaciones en la legislación tributaria mexicana*, México, Thompson Reuters, 2020, 1ª. Edición, p. 152

Personas Físicas (PF)	
Actividad Empresarial (AE):	El local del principal asiento de sus negocios
No Actividad Empresarial:	El local que utilizan para sus actividades
Ninguna de las 2 anteriores:	Casa habitación
Otro:	El manifestado en el sistema financiero

Personas Morales (PM)	
Residentes en el país:	El local donde se encuentre la administración principal del negocio
Establecimiento de Residente en el Extranjero:	Dicho establecimiento
Varios establecimientos:	El local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país o el que designen.

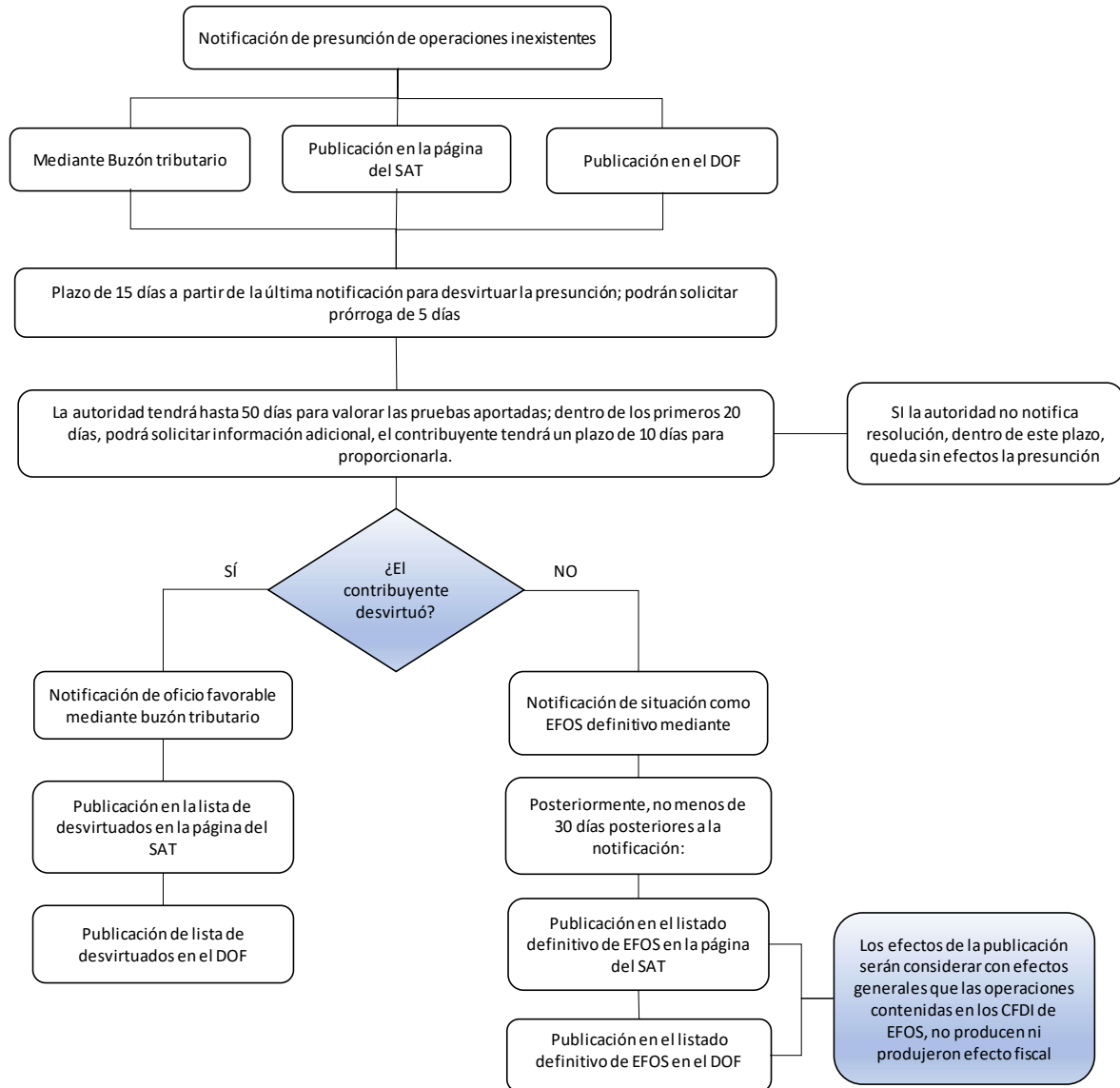
El Servicio de Administración Tributaria (SAT) tiene la autoridad de realizar verificaciones de domicilio, y si como resultado de dichas verificaciones, determina que el contribuyente no se encuentra en el domicilio, cualquiera de los mencionados, le dará el estatus de contribuyente no localizado, situación que además le puede generar la suspensión del Certificado de Sellos Digital (CSD).

El problema en la práctica se presenta con los verificadores del SAT, que en algunas ocasiones no acuden al domicilio del contribuyente, en otras, cuando el domicilio no está señalado perfectamente, en la mayoría de los casos dan por hecho que el inmueble no se encuentra o que no es ocupado por el contribuyente buscado, siendo que en muchas ocasiones, el contribuyente sí lo ocupa pero si en ese preciso momento no se encontraba en él por motivos de diligencias propias del negocio, el verificador presume que el inmueble está desocupado o que no es ocupado por el contribuyente.

Hechos que el notificador hace constar en actas y como los hechos que hacen constar funcionarios y servidores públicos tienen fe pública, el perjudicado en estos casos, es el contribuyente, al ser la última causal para ser enlistado como EFOS por la presunción del Art. 69-B del CFF, tema que nos ocupa.

1.2.2. Procedimiento y plazos para desvirtuar

De los párrafos segundo a séptimo del Art. 69-B establecen todo el procedimiento que seguirán las EFOS desde que son notificadas como presuntos, hasta que son publicadas, en su caso, en el listado definitivo, procedimiento que se deberá realizar conforme a la Regla 1.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2020; para lo cual con la intención de que sea claro y no transcribir el artículo en comento, presento el siguiente esquema con el procedimiento que deberán seguir las EFOS:



Elaboración propia

Como se puede observar, el hecho de que los contribuyentes no hayan logrado desvirtuar dentro de los plazos establecidos, serán confirmados como EFOS, publicándolos en el listado definitivo, posterior a los 30 días siguientes a la publicación, pero justamente al ser ya una resolución definitiva del SAT como autoridad administrativa, es el momento en el que el contribuyente puede interponer un medio de defensa, también dentro de los 30 días posteriores a ser notificado, siendo éstos el Recurso de Revocación ante la propia autoridad fiscal, en términos del Título V del propio CFF, o en su caso, el Juicio Contencioso Administrativo ante el de Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en términos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Lo cual deben tener claro los contribuyentes que sean confirmados como EFOS en forma definitiva, ya que la afectación a su esfera económica, comercial, fiscal y legal puede ser tal que no logre recuperarse, de ahí que es importante no perder de vista los plazos con los que cuenta para ejercer éstos derechos, lo cual recomiendo sea acompañado de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon).

1.2.3. Consecuencias fiscales y legales

CFF

Las consecuencias fiscales y legales son muchas, podemos comenzar por lo que señala el quinto párrafo del 69-B:

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

Es decir, es hasta entonces que la autoridad fiscal considera que los CFDI expedidos por las EFOS no producen ni produjeron efecto fiscal alguno; lo interesante es que así como se lee este párrafo, se entiende que todos los CFDI dejarán de tener efectos fiscales, pero debemos tomar en cuenta que en el oficio inicial de notificación al presunto EFOS, la autoridad debió señalarle el detalle de los CFDI por los cuales debe desvirtuar tal situación, entonces ¿se debe entender que solamente esos CFDI son los que dejan de tener efectos fiscales? o quiere decir que todos los CFDI expedidos por la EFOS dejan de tener efectos fiscales?, es un tema que trataremos de discernir en el siguiente capítulo.

Ahora lo relevante es saber qué significa la expresión “efectos generales”, y buscando el concepto, encontré una revista electrónica de Perú, del cual solamente extraigo el último párrafo que resulta interesante para lo que quiero definir:

“Los actos administrativos de efectos generales, siendo un tipo de actos administrativos, tienen sus mismos mecanismos de impugnación. El artículo 436 numeral 4 de la Constitución de la República cuando se refiere a actos administrativos de efectos con efectos generales no se está refiriendo a actos normativos, sino a simples actos administrativos destinados a una pluralidad indeterminada de personas.”¹⁰

También encontré un libro en la doctrina mexicana que habla sobre los efectos generales de las sentencias, del cual haré unos extractos:

“El artículo 52 de la Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo, tiene como efecto declarar la nulidad de la resolución impugnada con efectos *ex tunc*, desde inicio (expulsando del orden jurídico la resolución anulada); de ahí, que si la resolución anulada tenía efectos generales, su nulidad, naturalmente, “beneficia” a todos los afectados presentes o futuros. Las resoluciones administrativas no pueden ser simultáneamente válidas para algunos y nulas para otros. Las nulidades pueden ser *ex tunc* o *ex nunc*, pero nunca selectivas o “con efectos relativos”.¹¹

Y continúa el autor mostrándonos un precedente de una sala superior de un tribunal en materia contenciosa administrativa, mismo que agrego a continuación, aunque cabe aclarar que dicho precedente nada tiene que ver con el tema en desarrollo, ya que habla sobre la nulidad de una sentencia en materia de comercio exterior, pero en mi camino por definir la expresión “efectos

¹⁰ Martínez González, Diego, Artículo El Acto Administrativo de Efectos Generales, <https://www.derechoecuador.com/el-acto-administrativo-de-efectos-generales>, Artículo publicado en la Revista Jurídica de Derecho Público Tomo 2, http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas-juridicas/derecho-publico-tomo-2/555a566_el_acto_adm.pdf

¹¹ Aguirre Pangburn, Rubén, *Las sentencias con efectos generales*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, p. 395-396, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3021/23.pdf>

generales”, la muestro para que se note que el juez define tal expresión con el termino en latín *erga omnes*:

“EFECTOS ERGA OMNES DE LAS SENTENCIAS QUE DECLARAN LA NULIDAD DE UNA RESOLUCIÓN QUE ESTABLECE O CONFIRMA UNA CUOTA COMPENSATORIA DEFINITIVA.- Las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación normalmente limitan sus efectos a las partes en el juicio; sin embargo, de la misma manera que los límites subjetivos de la cosa juzgada se extienden a todas las personas en las acciones sobre el estado civil y disposiciones testamentarias y, en derecho público, las resoluciones dictadas por el Tribunal Federal Electoral afectan a todos los participantes en una elección, así en materia de prácticas desleales al comercio exterior, cuando se declara la nulidad de una resolución que establece o confirma una cuota compensatoria definitiva, la sentencia también tiene efectos generales. Los efectos generales o como señalan las partes: “*erga omnes*”, son excepcionales y únicamente se dan cuando la naturaleza de lo resuelto no puede lograrse sin dichos efectos. Las resoluciones administrativas antes citadas, cuya nulidad se declara por este Tribunal, derivan de un procedimiento en forma de juicio el cual, de conformidad con la Ley y los tratados suscritos por México, contienen algunas características excepcionales: intereses colectivos o difusos, cuasi acciones de clase (puesto que se da en sede administrativa) y resoluciones con efectos generales. En efecto, el procedimiento se inicia con cualquier productor o conjunto de productores que representen por sí mismos o agrupados, cuando menos el 25% de la producción afectada; se instruye con la participación de las denominadas partes interesadas, entendiendo por las mismas, a los productores, importadores y exportadores de la mercancía correspondiente; finalmente, se resuelve con resoluciones con efectos “*erga omnes*”. Las disposiciones reglamentarias, por su parte, prevén un

Entonces, consultando el Diccionario Panhispánico de Español Jurídico (DPEJ) de la Real Academia Española, encontramos los siguientes significados del término “*erga omnes*”:¹²

1. Gral. Para o frente a todos. Tendrá efectos *erga omnes*, y no solo entre las partes del litigio.
2. Der. Int. Priv. Atributo de determinados instrumentos europeos y convencionales de ley aplicable, que implica su aplicación y eficacia con carácter universal, aunque la ley reclamada por la norma de conflicto, pertenezca a un estado no miembro o no contratante.

Obviamente no podemos avanzar sin conocer qué son los efectos *ex tunc* y *ex nunc*, y de hecho, el mismo libro de Aguirre Pangburn nos explica la diferencia entre ambos¹³:

¹² Diccionario panhispánico del español jurídico, España, 2020, Real Academia Española, <https://dpej.rae.es/lema/erga-omnes>

¹³ Aguirre Pangburn, Rubén, *Las sentencias con efectos generales*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, p. 392, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3021/23.pdf>

Ex tunc, significa “desde el origen”; una nulidad *ex tunc* es una nulidad que se retrotrae al día en que se concluyó un contrato, se dictó la resolución impugnada o entró en vigor una norma de carácter general o una ley.

Ex nunc, significa “en adelante”; la rescisión de un contrato a partir de que se pronuncia, la nulidad de una resolución general o de una ley, a partir de que se declara.

Y también encontré las definiciones de estos dos términos en el citado DPEJ, mismas que agrego a continuación:

Ex nunc. Gral. Desde ahora. Expresión utilizada para determinar que las leyes, los contratos y los actos no tienen, ordinariamente, eficacia en el pasado.¹⁴

Ex tunc. Desde el inicio, desde entonces. Expresión que se utiliza para determinar el tiempo que comprende la eficacia de determinadas normas, actos o contratos.¹⁵

Y por último, doy los significados encontrados de las expresiones *efectos ex nunc* y *efectos ex tunc* que encontré:

Efectos ex nunc. La expresión “efectos *ex nunc*” (palabra latina que significa “efectos desde ahora”) alude a los efectos no retroactivos de una normativa o acto jurídico. Así las cosas, la decisión que posea esos efectos se aplicará hacia adelante en el tiempo, tomando como referencia la fecha de la misma o la de su publicación. Las situaciones nacidas con anterioridad a tal fecha se regirán por la normativa o acto vigente en el momento de ese nacimiento. En el ámbito del derecho procesal constitucional, sobre todo en los sistemas de control sucesivo, una cuestión de la máxima relevancia es la eficacia temporal de las decisiones, sobre todo de las sentencias. Dicha eficacia temporal se traduce técnicamente en efectos *ex nunc*, si la sentencia es irretroactiva, o efectos *ex tunc*, si la misma es retroactiva.¹⁶

Efectos ex tunc. La expresión “efectos *ex tunc*” (locución latina que significa “efectos desde entonces”) alude a los efectos retroactivos de una normativa o acto jurídico. Así las cosas, la decisión que posea esos efectos se aplicará hacia atrás en el tiempo, tomando como referencia la fecha de la misma. Las situaciones nacidas con anterioridad a esa fecha y todavía no cerradas se regirán por esa disposición o acto retroactivo, y no por la disposición o acto vigente en el momento de ese nacimiento.¹⁷

Resumiendo los 3 conceptos tenemos que, *efectos generales*, quiere decir que la norma, disposición o sentencia aplica para todos; *efectos ex nunc* significa que tiene efectos a partir del presente o de hoy en adelante y *efectos ex tunc*, que tiene efectos retroactivos.

Continuando con las consecuencias fiscales, es importante señalar lo establecido en el Art. 113-Bis del CFF:

¹⁴ *Diccionario panhispánico del español jurídico*, España, 2020, Real Academia Española, <https://dpej.rae.es/lema/ex-nunc>

¹⁵ *Idem*, <https://dpej.rae.es/lema/ex-tunc>

¹⁶ Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, Martínez Ramírez, Fabiola, *Diccionario de derecho procesal constitucional y convencional*, t. I, México, PUF, CJF, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2014, 1ª. Edición, p. 621, <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/3632-diccionario-de-derecho-procesal-constitucional-y-convencional-t-i>

¹⁷ *Idem*, p. 623

- Se impondrá sanción de 2 a 9 años de prisión, al que por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.
- Será sancionado con las mismas penas, al que a sabiendas permita o publique, a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.
- Se requerirá querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), para proceder penalmente por este delito.
- El delito de este artículo y el del artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente.

Es decir, que independientemente de que la EFOS continúe con el proceso en materia administrativa ante la autoridad fiscal, también debe hacer frente al proceso penal por llevar a cabo operaciones inexistentes, catalogada ya en esta etapa del proceso como simulación de operaciones, como lo establece el artículo citado y que se persigue por el Código Penal, como se verá más adelante.

Otra infracción administrativa que la autoridad podría imponerle a las EFOS, si es que también llevan a cabo publicidad para “vender” los CFDI’S, es la señalada en el Art. 89 Fracc. IV del CFF, que establece que son infracciones que recaen sobre terceros:

(...)

IV. Al que permita o publique a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Y la multa, de acuerdo al Art. 90 del CFF es de \$54,200.00 a \$85,200.00.

Código Penal Federal (CPF)

Como se mencionó en párrafos anteriores, al llegar a la etapa en que la autoridad fiscal publica al contribuyente en el listado definitivo como EFOS, es cuando ya se considera simulación de operaciones y este delito fue incorporado en la reforma al CPF publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 8 de noviembre de 2019, en la cual adicionaron la Fracc. VIII Bis al numeral B del Art. 11 Bis, para establecer como delito en materia penal:

Artículo 11 Bis.- ...

(...)

B. De los delitos establecidos en los siguientes ordenamientos:

(...)

VIII. Defraudación Fiscal y su equiparable, previstos en los artículos 108 y 109, del Código Fiscal de la Federación;

VIII Bis. Del Código Fiscal de la Federación, el delito previsto en el artículo 113 Bis;

Y también cometen delito en materia de lavado de dinero de acuerdo a lo establecido en el Art. 400 Bis que señala que se impondrá de 5 a 15 años de prisión y de mil a cinco mil días multa al que, por sí o por interpósita persona realice:

I. Adquiera, enajene, administre, custodie, posea, cambie, convierta, deposite, retire, dé o reciba por cualquier motivo, invierta, traspase, transporte o transfiera, dentro del territorio nacional, de éste hacia el extranjero o a la inversa, recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, cuando tenga conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita.
(...)

Y como apunta el Doctor Carlos Burgoa, “Evidentemente, estos esquemas evitan el pago de contribuciones y generan defraudación fiscal, pues el dinero que no se paga al fisco federal, en manos del contribuyente representa un ilícito. Así, tanto las Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS) como las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS), son copartícipes del delito de defraudación fiscal, a la par que lo son del lavado de dinero, entre muchos otros ilícitos que se agavillan para dar cauce al lavado de dinero...”¹⁸

Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP)

Consecuentemente, el CNPP señala en el séptimo párrafo del Ar. 167, que se consideran delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa, los previstos en el CFF:

- II. Defraudación fiscal y su equiparable, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado supere 3 veces lo dispuesto en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando sean calificados, y
- III. La expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales, superen 3 veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

La cantidad a que hacen referencia ambas fracciones es al día de hoy por un monto de \$7,804,230.00.

Y no puede existir acuerdo reparatorio (aquellos celebrados entre la víctima u ofendido y el imputado), según lo establece el penúltimo párrafo del Art. 187 y tampoco será procedente la suspensión condicional del proceso ((plan formulado por el Ministerio Público con el detalle del pago de la reparación del daño, que puede dar fin a la acción penal), de acuerdo a lo establecido en el último párrafo del Art. 192.

Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada (LFCDO)

En cuanto a esta ley, también el 8 de noviembre de 2019 se publicaron reformas en el DOF, para adicionar al Art. 2 las Fracc. VIII Bis y VIII Ter, que establece que las conductas de los artículos 108, 109, Fraccs. I y IV y 113 Bis del CFF serán sancionados por esta ley, mismas que también entraron en vigor el 1 de enero de 2020, y ya que en este apartado estamos hablando de las consecuencias para las EFOS, cito las disposiciones de esta ley que les afectan directamente:

Así, la Fracc. VIII Ter del Art. 2 de la LFCDO establece que cuando tres o más personas se organicen de hecho para realizar las conductas previstas en el Art. 113 Bis del CFF, cuando el valor de los CFDI que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, superen \$7,804,230.00, serán sancionadas como miembros de la delincuencia organizada:

¹⁸ Burgoa Toledo, Carlos Alberto, Artículo Prevención de lavado de dinero para empresas fantasma, Revista Consultorio Fiscal, FCA UNAM, México, Núm. 701, 2018, p. 7

Y de acuerdo a lo establecido en el Art. 2 Bis de la misma ley, se impondrá hasta dos terceras partes de las penas establecidas en el Art. 4 de la misma, las cuales son a quien comete la conducta y tiene funciones de administración, dirección o supervisión, de 8 a 16 años de prisión y de 500 a 25,000 días multa; y a quien no tenga dichas funciones, de 4 a 8 años de prisión y de 200 a 12,500 días multa, además de decomisar los objetos, instrumentos o productos del delito.

Ley Nacional de Extinción de Dominio (LNED)

Por su parte esta ley, en su Art. 1, segundo párrafo, inciso a), establece que son hechos susceptibles de la extinción de dominio los contemplados en el Art. 2 de la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada:

Es decir que los bienes de las EFOS, al poder ser considerados delincuencia organizada, son sujetos de decomiso por parte del gobierno federal o en su caso, de entidades federativas.

Y de acuerdo a la Fracc. II del Art. 2, son bienes todas las cosas identificadas como tales en el CCF y en los códigos civiles de las entidades federativas, que estén dentro del comercio, y que se encuentren en los supuestos señalados en el Art. 7 de la misma ley.

La extinción de dominio, en base al Art. 3 de la LNED es la pérdida de los derechos que tenga una persona en relación con los bienes a que se refiere esa Ley, declarada por sentencia de la autoridad judicial, sin contraprestación, ni compensación alguna para su propietario o para quien posea o detente los citados bienes.

Ley de Seguridad Nacional (LSN)

También el 8 de noviembre de 2019 se publicó en el DOF una reforma a esta ley, entre las cuales para el tema que nos ocupa señalaremos la adición de la Fracc. XIII al Art. 5, misma que entró en vigor el 1 de enero de 2020 y que establece que “son amenazas a la Seguridad Nacional los Actos ilícitos en contra del fisco federal a los que hace referencia el artículo 167 del Código Nacional de Procedimientos Penales”.

Como pudimos observar, las EFOS tienen graves consecuencias fiscales y penales derivada de la presunción de inexistencia de operaciones, para lo cual, obviamente y conforme a derecho, podrá (y es muy probable que lo haga) interponer algún medio de defensa, mismos que se tratarán en el siguiente capítulo.

1.3. Empresas que deducen operaciones simuladas (EDOS)

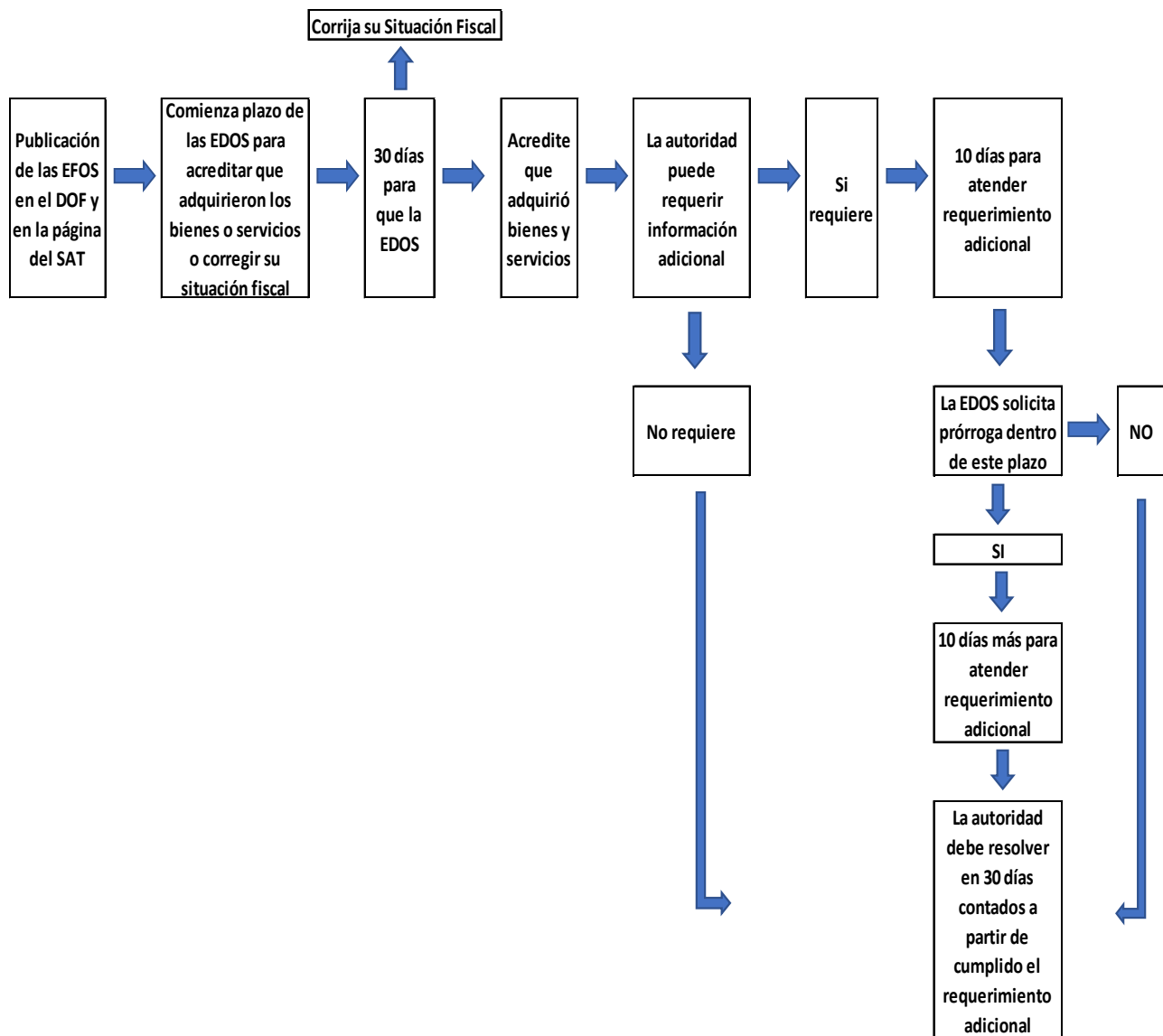
Los párrafos 8 y 9 del Art. 69-B del CFF son los únicos que tratan sobre de los contribuyentes que dan efectos fiscales a los CFDI expedidos por las EFOS, es decir sólo éstos 2 últimos párrafos del artículo hacen referencia a las EDOS, estableciendo que las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por una EFOS, contarán con 30 días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la 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.

Y en caso de que la autoridad fiscal en uso de sus facultades de comprobación, detecte que éstas no acreditaron la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigieron su

situación fiscal, determinará el o los créditos fiscales que correspondan; asimismo, las operaciones amparadas en dichos CFDI se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en el CFF.

1.3.1. Procedimiento y plazos para acreditar operaciones

Como ya se mencionó en los párrafos anteriores, las EDOS cuentan con un plazo de 30 días siguientes a que las EFOS sean publicadas en el listado definitivo en el DOF y en la página del Servicio de Administración Tributaria (SAT), para acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los CFDI expedidos por las EFOS, para lo cual, la regla 1.5 de la RMF para 2020, así como la ficha de trámite 157/CFF le indican el procedimiento, mismo que describo en el siguiente esquema de elaboración propia, para su mayor comprensión:



De acuerdo a este procedimiento, la contribuyente EDOS nunca es notificada de forma personal por parte de la autoridad fiscal sobre la situación de su proveedor, ya que el medio por el cual se entera que su proveedor ha sido determinado definitivamente como EFOS, es porque fue publicado en la página de internet del SAT en el listado definitivo, por lo que algunos especialistas en defensa fiscal opinan que la autoridad deja en estado de indefensión a las EDOS.

1.3.2. Consecuencias fiscales y legales

De igual manera que las EFOS, las EDOS tiene graves consecuencias fiscales y penales, que a manera enunciativa mencionamos las más importantes, para tener el panorama general, ya que nuestro tema está enfocado en las EFOS.

CFF

Como se puede ver en el esquema anterior, lo primero que tienen hacer las EDOS es acreditar ante la autoridad fiscal que efectivamente adquirieron los bienes o servicios que amparan los CFDI, o de lo contrario corregir su situación fiscal, presentando declaraciones complementarias para eliminar las deducciones que erróneamente habían efectuado al darle efecto fiscal a los comprobantes emitidos por la EFOS, lo cual le originará el pago de diferencias de ISR, IVA y IEPS a cargo, con recargos y actualización y si esto sucede en facultades de comprobación de la autoridad fiscal, adicionalmente le generará el pago de multas.

Pero en todo caso, eso es lo de menos, ya que, cuando el contribuyente a juicio de la autoridad fiscal, no logra acreditar que efectivamente adquirió los bienes o servicios, cae en el delito equiparable a defraudación fiscal establecido en el Art. 109 del CFF.

De acuerdo a la Fracc. I de dicho artículo caería en el delito por consignar en las declaraciones deducciones falsas; y en mi opinión, caería específicamente en este delito por simular uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, de acuerdo a lo establecido en la Fracc. IV del mismo Art. 109 del CFF.

Y la sanción a la que las EFOS se hacen acreedoras por cometer estos delitos son de 2 a 9 años de prisión por comprar o adquirir CFDI que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, misma que se establece en el Art. 113 Bis del CFF, vigente a partir del 1 de enero de 2020.

De igual forma que las EFOS, las EDOS independientemente de que la autoridad formule querrela y se persiga el delito de defraudación fiscal, debe continuar atendiendo el procedimiento en la esfera administrativa, el cual también le deriva en la comisión de la infracción establecida en la Fracc. XVIII del Art. 83 del CFF por utilizar CFDI emitidos por EFOS y no haber demostrado la materialización de las operaciones celebradas con ellos ni corregido su situación fiscal en el plazo establecido en el Art. 69-B del CFF.

Y la multa por esta infracción es de un 55% a un 75% del monto de cada comprobante fiscal, de acuerdo a la Fracc. XVI del Art. 84 del CFF.

Como se puede ver el castigo por haber deducido CFDI expedidos por EFOS, resulta incosteable para cualquiera, ya que suponiendo a una persona moral, cada comprobante fiscal le permitió deducir un 30% de ISR y acreditar un 16% de IVA, ahora sólo de multas, pagará del 55 al

75% de cada CFDI, más los impuestos que dejó de pagar; incluso la autoridad fiscal querrá aplicarles también la multa establecida en el Art. 76 del CFF, que es del 55 al 75% de la contribución omitida, pero dado el caso, de acuerdo a lo establecido en el Art. 75 Fracc. V del propio CFF, se aplicaría la mayor, que considero sería la del Art. 84.

Código Penal Federal (CPF)

Como se mencionó en el apartado de EFOS, la defraudación fiscal es delito de carácter penal, de acuerdo a lo establecido en la Fracc. VIII, numeral B del Artículo 11 Bis, que también ya se trató.

CNPP

Como ya se señaló en la página 12, la Fracc. II del séptimo párrafo del Art. 167 de éste ordenamiento señala que la defraudación fiscal se considera delito que ameritan prisión preventiva oficiosa.

LFCDO

De igual forma que para las EFOS, como se señaló en la página 13, el Art. 2 de la LFCDO pero ahora en la Fracc. VIII Bis, establece que será sancionada por dicha ley, la defraudación fiscal prevista en el Art. 108 y los supuestos de defraudación fiscal equiparada, previstos en el Art. 109, fraccs. I y IV, ambos del CFF, exclusivamente cuando el monto de lo defraudado supere \$7,804,230.00.

Asimismo, le son aplicables los Artículo 2o. Bis y 4o. de esta ley, ya tratados en la misma página 14.

Y por supuesto a las EDOS también les es aplicable lo dispuesto en la Ley Nacional de Extinción de Dominio y en la Ley de Seguridad Nacional, que también ya se vieron en el apartado de EFOS, por lo que resumiendo lo aplicable a las EDOS, las consecuencias de ser considerado como tal les representa un grave problema y aunque no es el tema central del presente trabajo, quiero expresar mi opinión, ya que considero que el tratamiento que dan a las EDOS, a pesar de que los tribunales no se han pronunciado en el mismo sentido, tiene tintes de inconstitucionalidad, ya que no es posible que sin que la autoridad fiscal ejerza facultades de comprobación, por el simple hecho de que sus proveedores sean enlistados como definitivos por la presunción del 69-B del CFF, les finquen infracciones y aún más grave, todos los delitos en materia fiscal y penal que ya vimos.

1.4. Ingresos y valor de actos o actividades

1.4.1. Definiciones

Vamos a comenzar definiendo qué es un ingreso.

Ingreso. Del lat. *ingressus*. m. Acción de ingresar. m. Caudal que entra en poder de alguien, y que le es de cargo en las cuentas.¹⁹

¹⁹ *Diccionario de la Lengua Española*, Real Academia Española, España, 2019, Edición del Tricentenario, <https://dle.rae.es/ingreso?m=form>

Ingreso. Es el incremento bruto de activos o disminución de pasivos experimentado por una entidad, con efecto en su utilidad neta, durante un período contable, como resultado de las operaciones que constituyen sus actividades primarias o normales.²⁰

En las Normas de Información Financiera (NIF), específicamente la A-5 nos da la definición de ingreso y los elementos de dicha definición:

“Un ingreso es el incremento de los activos o el decremento de los pasivos de una entidad, durante un periodo contable, con un impacto favorable en la utilidad o pérdida neta o, en su caso, en el cambio neto en el patrimonio contable y, consecuentemente, en el capital ganado o patrimonio contable, respectivamente”.²¹

- Durante un periodo contable: Se refiere a que el ingreso se reconoce contablemente en el periodo en el que se devenga.
- Impacto favorable. El reconocimiento de un ingreso debe hacerse sólo cuando el movimiento de activos y pasivos impacte favorablemente al capital ganado o patrimonio contable de la entidad, a través de la utilidad o pérdida neta, o en su caso, del cambio neto en el patrimonio contable, respectivamente.²²

Adentrándonos al ámbito fiscal, tenemos esta definición de ingreso fiscal:

I. El ingreso fiscal es el concepto más importante para el impuesto sobre la renta. De acuerdo con Haig y Simons se entiende por ingreso, para efectos fiscales, la suma algebraica del consumo de una persona más la acumulación o cambio de valor de su patrimonio, durante un periodo determinado. Este concepto es comúnmente aceptado en la teoría fiscal por su amplitud, ya que cualquier tipo de ingreso se ubica en alguna de las dos categorías comprendidas en esta definición, esto es, el ingreso se consume o se acumula.²³

1.4.2. Momentos de acumulación de los ingresos

1.4.2.1. Para efectos contables

La Regla 2.8.1.6. de la RMF vigente señala que “...se entenderá que la información contable será aquella que se produce de acuerdo con el marco contable que aplique ordinariamente el contribuyente en la preparación de su información financiera, o bien, el marco que esté obligado aplicar por alguna disposición legal o normativa, entre otras, las Normas de Información Financiera (NIF)...”, por lo cual, vamos a señalar algunas disposiciones de éstas.

Entonces, comenzaré con un postulado básico de acuerdo a la NIF A-2, que para efectos del tema de operaciones inexistentes que estoy presentando considero necesario comentar, se trata del postulado *sustancia económica*, que nos señala que la misma “debe prevalecer en la naturaleza de la operación sobre su forma jurídica, así como en el reconocimiento contable de las transacciones,

²⁰ Feregrino Paredes, Baltazar, *Diccionario de Términos Fiscales*, México, ISEF, 2015, p. 222

²¹ CINIF, *Normas de Información Financiera*, 2020, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, p. 71

²² *idem*, p. 72

²³ *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Editorial Porrúa, Tomo V, pp. 108-109, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1172/5.pdf>

transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad”²⁴, es decir, debe otorgarse prioridad al fondo de acuerdo a su realidad económica, sobre la forma legal.

Por su lado, la NIF D-1 Ingresos por Contratos con clientes, cuyo objetivo es establecer las normas para la valuación, presentación y revelación de los ingresos y en su apartado de normas de reconocimiento establece que ésta NIF tiene como principio básico “que una entidad debe reconocer los ingresos por bienes o servicios sobre los cuales ha transferido el control a los clientes a cambio de la contraprestación a la cual la entidad considera tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios. Una entidad debe reconocer los ingresos de acuerdo con ese principio básico mediante la aplicación de los siguientes pasos:

Paso 1: identificar el contrato (o contratos) con el cliente;

Paso 2: identificar las obligaciones a cumplir en el contrato;

Paso 3: determinar el precio de la transacción;

Paso 4: asignar el precio de la transacción entre las obligaciones a cumplir del contrato;

Paso 5: reconocer el ingreso cuando (o a medida que) la entidad satisface una obligación a cumplir.”²⁵

También establece que “una entidad debe aplicar esta NIF a un contrato con un cliente siempre y cuando se cumplan todos los criterios siguientes: ²⁶

- a) las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, verbalmente o de acuerdo con otras prácticas de negocios usuales) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones;
- b) la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir;
- c) la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir;
- d) el contrato tiene sustancia económica (es decir, se espera que el riesgo, oportunidad o monto de los flujos de efectivo futuros de la entidad se modifiquen como resultado del contrato); y
- e) es probable que la entidad cobre el monto de la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente...”

En la misma NIF, en su apartado de reconocimiento del ingreso²⁷, nos establece lo siguiente:

- Una entidad debe reconocerlos “cuando (o a medida que) satisfaga una obligación a cumplir mediante la transferencia del control sobre los bienes o servicios acordados (es decir, uno o varios activos) al cliente”.
- Para cada obligación a cumplir, una entidad debe determinar al inicio del contrato, si satisface la obligación en un momento determinado o a lo largo del tiempo.
- Los bienes o servicios son activos (recursos) para el cliente, cuando se reciben y utilizan. El control sobre un activo incluye la capacidad para dirigir su uso y obtener sustancialmente todos sus beneficios económicos remanentes, la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso del activo. Los beneficios de un activo para el cliente son entradas de recursos o ahorros en salidas de recursos, que pueden obtenerse de varias formas, tales como:

- a) el uso del activo para producir bienes o prestar servicios.

²⁴ CINIF, *Normas de Información Financiera*, 2020, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, p. 20

²⁵ CINIF, *Normas de Información Financiera*, 2020, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, p. 1190, 1192

²⁶ Idem, p. 1192-1193

²⁷ Idem, p. 1213-1214

- b) el uso del activo para mejorar el valor de otros activos.
 - c) el uso del activo para liquidar pasivos o reducir gastos.
 - d) la venta o intercambio del activo.
 - e) el dar en prenda el activo para garantizar un préstamo.
 - f) la conservación del activo para su futuro uso o disposición.
- Al determinar si un cliente obtiene el control sobre un activo, una entidad debe considerar cualquier acuerdo para recomprar el activo.
 - Cuando (o a medida que) una obligación a cumplir se satisface, una entidad debe reconocer como ingresos el precio de la transacción asignado a esa obligación a cumplir.
 - Si una entidad transfiere el control de bienes o servicios al cliente antes de que el cliente pague la contraprestación o antes de que sea exigible el cobro, la entidad debe reconocer una cuenta por cobrar.
 - Después del reconocimiento inicial de una cuenta por cobrar, cualquier deterioro en el valor de la misma, debe reconocerse como un gasto, atendiendo a lo establecido en la NIF C-16.

Además, nos señala que una entidad debe considerar los indicadores de la transferencia del control al cliente, que entre otros, son²⁸:

- la entidad tiene un derecho presente al cobro.
- el cliente tiene la propiedad legal del activo.
- la entidad ha transferido la posesión física del activo.
- el cliente tiene los riesgos y beneficios significativos de la propiedad del activo.
- el cliente ha aceptado el activo.

Lo tratado en este apartado resulta de gran importancia para el tema en desarrollo, que es la presunción de inexistencia de operaciones por el Art. 69-B del CFF, ya que nos da las bases para determinar si los conceptos facturados por EFOS se deben considerar como ingreso para efectos contables o no, cuando es de suponer que éstos facturan bienes y servicios que no existieron, entonces, si la NIF nos señala que se deben reconocer los ingresos cuando se transfiera el control al cliente de los bienes y servicios vendidos, y en este caso las EFOS no transfirieron nada, ¿qué debo reconocer?, esperemos responder ésta interrogante en el siguiente capítulo.

En base a lo comentado en el párrafo anterior y antes de terminar este apartado, considero importante comentar otro postulado básico, *negocio en marcha*²⁹, el cual señala que:

“La entidad económica se presume en existencia permanente, dentro de un horizonte de tiempo ilimitado, salvo prueba en contrario, por lo que las cifras en el sistema de información contable, representan valores sistemáticamente obtenidos, con base en las NIF. En tanto prevalezcan dichas condiciones, no deben determinarse valores estimados provenientes de la disposición o liquidación del conjunto de los activos netos de la entidad”.

Este postulado toma relevancia para cualquier contribuyente, ya sea persona física o moral, que haya sido considerado o enlistado como EFOS o EDOS y que llegado el momento, el dueño del negocio o la administración de la entidad, en su caso, deberán preguntarse si las repercusiones de tal situación, en el ámbito fiscal, legal y obviamente en lo económico, les permitirán que sus negocios puedan continuar o no, ya que es muy probable que también tendrán una repercusión en la esfera

²⁸ Idem, p. 1214-1215

²⁹ Idem, p. 22

comercial, afectación o impedimento para cumplir los contratos celebrados con sus clientes al momento de darse dicha situación, lo cual, deberá revelarse y sujetarse a los criterios establecidos por las NIF que le sean aplicables.

1.4.2.2. Para efectos fiscales

La LISR no nos define como tal qué son los ingresos, pero en su Art. 16 establece que “las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito, o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero....”

Asimismo, el Art. 17 de la LISR, establece que se considera que los ingresos se obtienen conforme a lo siguiente:

- | | | |
|------------------------|---|--|
| Enajenación | { | <ul style="list-style-type: none">- Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o contraprestación- Se envíe o entregue materialmente el bien o se preste el servicio- Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o contraprestación, aún cuando sean anticipos |
| Uso o goce temporal de | { | <ul style="list-style-type: none">- Se cobre total o parcialmente la contraprestación o o sea exigible- Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o contraprestación |

En cuanto a las personas físicas, el Título IV de la misma LISR, establece en cada uno de sus capítulos, como regla general que la obtención de los ingresos será al cobro, aunque en el caso de ingresos por enajenación de bienes (Capítulo IV, Sección 1), establece que los ingresos pueden ser inclusive en crédito.

Para efectos de la LIVA, el Artículo 1 establece que están obligadas al pago de este impuesto, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes”:

- I.- Enajenen bienes.
- II.- Presten servicios independientes.
- III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV.- Importen bienes o servicios.

Asimismo, en cuanto al pago del impuesto, el Art. 1-B de la LIVA establece que “...se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.”

Por su parte, el Art. 14 del CFF nos establece qué se entiende por *enajenación de bienes*. Y el Art. 75 del Código de Comercio, señala lo que se reputa *actos de comercio*.

En cuanto al contrato de Compra-venta, el CCF nos señala en su Art. 2248 que habrá compra-venta cuando uno de los contratantes se obliga a transferir la propiedad de una cosa o de un derecho, y el otro a su vez se obliga a pagar por ellos un precio cierto y en dinero y por su parte

el Art. 2249 establece que la venta es perfecta y obligatoria para las partes cuando se han convenido sobre la cosa y su precio, aunque la primera no haya sido entregada ni el segundo satisfecho.

Por contrato de prestación de servicios tenemos que es un contrato por el cual una persona llamada profesor se obliga a prestar sus servicios profesionales, técnicos, científicos o artísticos en beneficio de otra llamada cliente, quien a su vez se obliga a pagar los honorarios convenidos³⁰. Este contrato está regulado por el Código Civil Federal (CCF) en sus artículos 2606 al 2615.

Asimismo, por arrendamiento podemos entender cuando las dos partes contratantes se obligan recíprocamente, una, a conceder el uso o goce temporal de una cosa, y la otra, a pagar por ese uso o goce un precio cierto, de acuerdo al Art. 2398 del mismo CCF, quien trata sobre el arrendamiento en sus artículos 2398 a 2496.

La intención de referir las definiciones de enajenación, uso o goce temporal de bienes y prestación de servicios, es dejar claro que ninguno de estos conceptos considera como un tipo de ellos a la venta de comprobantes fiscales, entonces dónde podemos encuadrar a este tipo de operación, si vemos que en nuestra legislación no lo contempla ni como enajenación, ni como prestación de servicios o uso o goce temporal de bienes.

1.4.3. Tesis y jurisprudencias sobre ingresos

La jurisprudencia P./J. 52/96, nos señala que el objeto de la LISR son los ingresos y no las utilidades que tengan los sujetos pasivos de la relación jurídica fiscal, y que la obligación tributaria del impuesto a cargo nace en el momento en que se obtienen los ingresos, como lo establece el Art. 15 de la LISR y no hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades:

Tesis: P./J. 52/96	Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta	Novena Época	200034	1 de 1
Pleno	Tomo IV, Octubre de 1996	Pag. 101	Jurisprudencia(Administrativa)	



RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO.

De conformidad con el artículo [1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta](#), el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el artículo [15](#) del mismo ordenamiento, y no hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades. No es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, así como tampoco la circunstancia de que aun cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos que, sujetos a las deducciones establecidas por la ley, no produjeron utilidades, están desgravados, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior. No es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se causa anualmente, ya que, como se dijo, éste se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no es cierto tampoco, que al realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto, se esté enterando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar. El impuesto se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras ingreso, y el hecho de que, de conformidad con el artículo [10](#) de la ley en comento, sea hasta el fin del ejercicio fiscal cuando se haga el cómputo de los ingresos acumulables, y se resten a éstos las deducciones permitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal que va a constituir la base (no el objeto), a la que se habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no implica que dicha utilidad sea el objeto del impuesto y que éste no se hubiese generado con anterioridad.

Fuente: <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?id=200034&Clase=DetalleTesisBL#>

³⁰ Pérez Fernández del Castillo, Bernardo, *Representación, poder y mandato*, México, Editorial Porrúa, 2018, 17a. Edición, p. 249

En cuanto a la siguiente tesis aislada, básicamente nos señala que el ingreso no depende del cobro inmediato de los mismos, ya que ésta es sólo una entrada de efectivo, en cambio el ingreso, aunque sea en crédito, deriva de contratos en que las partes se obligan recíprocamente:

Tesis: P. XCIX/97	Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta	Novena Época	198424	1 de 1
Pleno	Tomo V, Junio de 1997	Pag. 159	Tesis Aislada(Administrativa)	



INGRESOS EN CRÉDITO Y ENTRADAS DE EFECTIVO. DIFERENCIAS PARA EFECTOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Todo ingreso, entendido como la modificación positiva registrada en el patrimonio de una persona, susceptible de valoración pecuniaria, produce un derecho de crédito, que coloca a quien lo obtiene como sujeto del impuesto sobre la renta, aun cuando no produzca como consecuencia inmediata una entrada de efectivo. Este último supuesto no produce una modificación en el patrimonio, aun cuando se produzca al mismo tiempo que la percepción del ingreso. Así, toda enajenación de bienes o prestación de servicios, que se celebra por personas físicas o morales, constituye un acto jurídico que reporta ingresos en crédito susceptibles de ser gravados por la ley, pues éstos derivan de contratos sinalagmáticos en los que las partes se obligan a satisfacerse prestaciones recíprocas, independientemente de que dicho derecho de crédito se satisfaga en el momento mismo en que se entrega la cosa o se presta el servicio (operaciones de contado) o se difiera su entrega (operaciones a plazo).

Amparo directo en revisión 1423/96. Constructora Inmobiliaria del País, S. A de C. V. 19 de mayo de 1997. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y Juan Díaz Romero. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diez de junio en curso, aprobó, con el número XCIX/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a diez de junio de mil novecientos noventa y siete.

Fuente: <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?ID=198424&Clase=DetalleTesisBL&Semanario=0>

Tesis: 1a./J. 8/2010	Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta	Novena Época	165176	1 de 1
Primera Sala	Tomo XXXI, Febrero de 2010	Pag. 51	Jurisprudencia(Constitucional, Administrativa)	



RENTA. EL ARTÍCULO 17 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL INCLUIR LA EXPRESIÓN "O DE CUALQUIER OTRO TIPO" NO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

El artículo identificado dispone que las personas morales residentes en el país acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. Ahora bien, a juicio de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al incluir la expresión "o de cualquier otro tipo", no viola la garantía de legalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es así, pues no hace genérico el objeto del impuesto ni constituye una cláusula abierta para que la autoridad determine arbitrariamente esos ingresos, sino que dicho término se refiere a los demás ingresos que modifican positivamente el patrimonio de los contribuyentes, en los términos que prevé la Ley citada, sin que deba existir una disposición que expresamente contenga la lista exhaustiva de todos los conceptos que han de considerarse como ingreso gravable. La interpretación del concepto "ingreso" en el referido ordenamiento legal, exige una regla amplia para los residentes en territorio nacional, incluyente de la totalidad de los ingresos, excepto los específicamente excluidos por el legislador.

Fuente: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/165176>

Esta jurisprudencia nos establece que el Art. 17 de la LISR no viola la garantía de legalidad tributaria al incluir en los tipos de ingresos la expresión "de cualquier otro tipo", ya que se refiere a los demás ingresos que modifican positivamente el patrimonio del contribuyente, en términos de la propia ley.

Y por último, esta tesis aislada nos señala que para los contribuyentes del régimen general de la LISR, el impuesto se causa también por los ingresos en crédito, al ingresar a su haber patrimonial un derecho en crédito que le permitirá obligar a su deudor a cumplir la contraprestación a su cargo:

Tesis: 1a. CCVI/2005	Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta	Novena Época	176146	1 de 1
Primera Sala	Tomo XXIII, Enero de 2006	Pag. 741	Tesis Aislada(Administrativa)	



RENTA. LA REGLA APLICABLE EN EL RÉGIMEN GENERAL DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, CONSISTENTE EN QUE EL IMPUESTO SE CAUSA AL OBTENER INGRESOS, INCLUYE LOS PERCIBIDOS EN CRÉDITO, SALVO LAS EXCEPCIONES QUE EL PROPIO ORDENAMIENTO ESTABLEZCA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1999).

El Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en la tesis P./J. 52/96, de rubro "[RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO.](#)", que el objeto del impuesto sobre la renta lo constituyen los ingresos, independientemente de que sean las utilidades las que conforman la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, debiendo puntualizarse que para el caso de las personas morales, no se hace distinción alguna en relación a las entradas en efectivo. Al analizar los artículos [15 y 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta](#), vigente en 1999, se desprende que el régimen general del Título II considera relevante no la entrada en efectivo, sino la obtención del ingreso e, inclusive, de un ingreso en crédito, entendido éste como afectación positiva a la esfera jurídica del causante. Al obtenerse ingresos en crédito, la persona no percibe necesariamente efectivo ni otros bienes, pero sí ingresa en su haber patrimonial un derecho de crédito que le permitirá obligar a su deudor a que cumpla la contraprestación a su cargo, aun en contra de su voluntad, contraprestación que puede consistir en la entrega de efectivo o bienes o en la prestación de un servicio. En consecuencia, el ingreso en crédito constituye el ingreso por excelencia, toda vez que es producido, entre otras circunstancias, por las contraprestaciones a que dan lugar los actos jurídicos onerosos al momento mismo en que se perfeccionan; por las contraprestaciones que se van produciendo de manera paulatina si el acto jurídico de que se trata da lugar a la obtención de contraprestaciones periódicas; por los bienes que ingresan al patrimonio de manera gratuita, porque no se paga ninguna contraprestación por adquirirlos; así como por las obligaciones que salen del patrimonio sin que el deudor satisfaga la prestación a que estaba obligado. Por lo anterior, puede concluirse que lo que la Ley del Impuesto sobre la Renta considera gravable es el ingreso que obtiene el sujeto o contribuyente, no así la entrada de efectivo.

Fuente: <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?ID=176146&Clase=DetalleTesisBL&Semanao=0>

Como pudimos observar, por lo menos en los ingresos obtenidos en crédito, el momento de acumulación tanto para efectos contables como fiscales puede ser el mismo, porque ya representan un derecho de cobro para el vendedor.

1.5. Comprobantes Fiscales Digitales por internet (CFDI)

1.5.1. Qué son y requisitos

El Art. 29 del CFF establece que "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".

Para ello, sigue señalando el artículo, el contribuyente debe contar con Firma electrónica (FIEL) y tramitar un certificado para el uso de sellos digitales, el cual servirá para la validación, asignación de folio e incorporación del propio sello a los comprobantes fiscales que emitan, cumpliendo para ello los requisitos establecidos en el Art. 29-A del mismo Código, del cual hago un extracto:

- I. Clave del RFC y régimen fiscal del que lo expide.
- II. El número de folio y el sello digital

- III. El lugar y fecha de expedición
- IV. Clave del RFC de la persona a favor de quien se expida
- V. La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.
(...)
- VI. El valor unitario consignado en número.
(...)
- VII. El importe total consignado en número o letra
(...)
- 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 por el SAT, mediante reglas.

Adicionalmente, en el Anexo 20 de la RMF vigente, encontramos de manera muy detallada todos estos requisitos y la forma de cumplir con los mismos.

1.6. Aspectos del derecho común a considerar

1.6.1. Supletoriedad de las leyes en materia fiscal

Conforme al Art. 5 del CFF, se establece que “A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

1.6.2. Existencia de los actos jurídicos

Un acto jurídico es la manifestación de voluntad de una o más personas, encaminada a producir consecuencias de derecho (que pueden consistir en la creación, modificación, transmisión o extinción de derechos subjetivos y obligaciones y que se apoya para conseguir esa finalidad en la autorización que en tal sentido concede el ordenamiento jurídico. Es una especie de los hechos jurídicos, dado que éstos son todos aquellos acontecimientos que el orden normativo toma en consideración para atribuirles efectos de derecho.³¹

Conociendo qué es un acto jurídico, voy a referir algunos artículos del CCF, como supletorio de la materia fiscal, que nos hablan de la existencia de los actos jurídicos:

De acuerdo al Art. 1792, *convenio* es el acuerdo de dos o más personas para crear, transferir, modificar o extinguir obligaciones y los convenios que producen o transfieren las obligaciones y derechos, toman el nombre de *contratos*, según el Art. 1793.

Para la existencia del contrato, de acuerdo al Art. 1794, se requiere:

- Consentimiento
- Objeto

³¹ *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Editorial Porrúa, Tomo I, pág. 83, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1168/5.pdf>

Y según el Art. 1795, pueden invalidar el contrato:

- La incapacidad legal
- Los vicios del consentimiento
- Su objeto o fin sea ilícito
- El consentimiento no se haya manifestado en la forma que establece la ley.

Los contratos se perfeccionan, según el Art. 1796, por el mero consentimiento, excepto cuando la ley les establezca alguna forma para revestirlo; su validez y cumplimiento no se puede dejar al arbitrio de uno de los contratantes, según el Art. 1797.

El consentimiento puede ser { Expreso
Tácito

Son vicios del consentimiento { El Error
La Violencia
El Dolo

La diferencia entre falta de consentimiento y vicios del consentimiento, es que la primera provoca la inexistencia del contrato y los segundos, la invalidez del mismo.

Son objeto de los contratos o los contratos pueden ser, según el Art. 1824:

- De dar (la cosa)
- De hacer y no hacer (el hecho)

La cosa objeto del contrato de acuerdo al Art. 1825 debe:

- Existir en la naturaleza.
- Ser determinada o determinable en cuanto a su especie.
- Estar en el comercio.

De acuerdo al Art. 1827, el hecho positivo o negativo, objeto del contrato, debe ser posible y lícito.

Es imposible el hecho que no puede existir porque es incompatible con una ley de la naturaleza o con una norma jurídica que debe regirlo necesariamente y que constituye un obstáculo insuperable para su realización, según lo establece el Art. 1828.

También el CCF nos establece en sus Arts. 1830 y 1831 que es ilícito el hecho que es contrario a las leyes de orden público o a las buenas costumbres y que el fin o motivo determinante de la voluntad de los que contratan, tampoco debe ser contrario a éstas.

En cuanto a la forma de los contratos, en los Arts. 1832 a 1834, señala que cada uno se obliga en la manera y términos que aparezca que quiso obligarse, sin que para la validez del contrato se requieran formalidades determinadas, excepto cuando la ley exija determinada forma, y en caso de que el contrato no revista tal forma no será válido, salvo disposición en contrario, pero si la voluntad de las partes para celebrarlo consta fehacientemente, pueden exigir que se le dé al contrato la forma legal.

Y en cuanto a la forma del contrato de compra-venta, según el Art. 2316, no requiere para su validez formalidad especial alguna, sino cuando recae sobre un inmueble.

1.6.3. De la inexistencia y nulidad de los actos jurídicos

En el apartado anterior vimos qué es la existencia de los actos jurídicos, ahora vamos a ver qué es su inexistencia y qué es la nulidad de los mismos.

Inexistencia. Del lat. mediev. *inexistentia*. f. p. us. Existencia de algo en otra cosa. f. Falta de existencia.³²

Inexistencia. Dentro de la teoría clásica tripartita se define a los actos inexistentes como “aquellos que no reúnen los elementos de hecho que supone su naturaleza o su objeto, y en ausencia de los cuales es lógicamente imposible concebir su existencia.”³³

El Art. 2224 del CCF establece que un acto jurídico es inexistente por la falta de consentimiento o de objeto y no producirá efecto legal alguno, no es susceptible de valer por confirmación ni prescripción y su inexistencia puede invocarse por todo interesado.

En cuanto a la nulidad de los actos, es tratada en el CCF en sus Arts. 2225 a 2242, de los cuales señalo lo más importante:

- Se produce nulidad por la ilicitud en su objeto, fin o condición y puede ser absoluta o relativa.
- La nulidad absoluta no impide que el acto produzca provisionalmente efectos, que serán destruidos retroactivamente cuando el juez pronuncie la nulidad. De ella puede prevalerse todo interesado y no desaparece por la confirmación o la prescripción.
- La nulidad es relativa cuando no reúne todos los requisitos de absoluta y siempre permite que el acto produzca provisionalmente sus efectos.
- La falta de forma, si no son actos solemnes, así como el error, el dolo, la violencia, la lesión y la incapacidad de cualquiera de los autores, produce nulidad relativa; la primera se extingue al darle la forma legal y las demás sólo pueden invocarse por el que ha sufrido esos vicios, lesión o es el incapaz.
- El acto jurídico viciado de nulidad en parte, no es totalmente nulo, si las partes que lo forman pueden legalmente subsistir separadas, a menos que se demuestre que se quiso que sólo íntegramente subsistiera.
- La anulación del acto obliga a las partes a restituirse mutuamente lo que han recibido o percibido en virtud o por consecuencia del acto anulado.
- Si el acto fuere bilateral y las obligaciones correlativas consisten ambas en sumas de dinero o en cosas productivas de frutos, no se hará la restitución respectiva de intereses o de frutos sino desde el día de la demanda de nulidad. Los intereses y los frutos percibidos hasta esa época se compensan entre sí.

³² *Diccionario de la Lengua Española*, España, Real Academia Española, 2019, Edición del Tricentenario, <https://dle.rae.es/inexistencia?m=form>

³³ *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Editorial Porrúa, Tomo V, pág. 96, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1172/5.pdf>

Así, tenemos que la nulidad de los actos jurídicos se produce en los actos que han nacido en el mundo jurídico por reunir las condiciones especiales de existencia, pero defectuosos o imperfectos por no reunir los requisitos de validez que señala el Art. 1795 del CCF³⁴, que ya se vieron en el apartado anterior.

1.6.4. Simulación

Según el Diccionario de la lengua española simulación es: Del lat. *simulatio*, *-ōnis*. f. Acción y efecto de simular. f. Der. Alteración aparente de la causa, la índole o el objeto verdadero de un acto o contrato.³⁵

Simulación. I. (Del latín *simulo*, *simulas*, *simulare*, que significa imitar, representar lo que no es, fingir). Presentar engañosamente una cosa, como si en verdad existiera como tal, cuando en la realidad no es así.³⁶

También en el derecho civil federal encontramos la regulación a los actos simulados, en los Arts. 2180 a 2184 del CCF, por lo cual voy a hacer un resumen de ellos:

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

1.6.5. Presunción

Comencemos por citar las definiciones encontradas en el Diccionario de la Lengua española:

Del lat. *praesumptio*, *-ōnis*. f. Acción y efecto de presumir. Der. Hecho que la ley tiene por cierto sin necesidad de que sea probado.³⁷

³⁴ Ibidem, pág. 275, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1173/11.pdf>

³⁵ <https://dle.rae.es/simulaci%C3%B3n?m=form>

³⁶ Diccionario Jurídico Mexicano, México, Editorial Porrúa, Tomo V, pág. 128, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1175/6.pdf>

³⁷ *Diccionario de la Lengua Española*, España, Real Academia Española, 2019, Edición del Tricentenario, <https://dle.rae.es/presunci%C3%B3n?m=form>

Presunción. I. (Del latín *praesumptio*, acción y efecto de presumir, sospechar, conjeturar, juzgar por inducción. La consecuencia que la ley o el juzgador deducen de un hecho conocido para indagar la existencia o necesidad de otro desconocido. En el primer caso estamos frente a la presunción legal que puede ser explícita cuando está formulada expresamente por la ley, o implícita cuando se infiere directa e indirectamente del propio texto normativo; en el segundo caso estamos frente a la presunción humana³⁸.

Las presunciones legales se dividen en presunciones absolutas o *iuris et iuris* y presunciones relativas o *iuris tantum*, las primeras no admiten prueba en contrario y las segundas sí, al igual que las presunciones humanas.

Jorge Álvarez también señala que “las presunciones pueden ser de pleno derecho o absolutas (*iuris et de iure*), o relativas (*iuris tantum*), siendo éstas últimas las únicas que admiten prueba en contrario”.³⁹

En base a los conceptos antes señalados, puedo afirmar que la presunción de inexistencia de operaciones del Art. 69-B del CFF, es una presunción legal, porque está establecida expresamente en ley, en el último enunciado del primer párrafo del artículo y es presunción relativa porque admite prueba en contrario, de acuerdo a lo señalado en el segundo párrafo del artículo, que enuncia que los contribuyentes pueden manifestar lo que a su derecho convenga para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos.

El Código Federal de Procedimientos Civiles, que es de aplicación supletoria a la materia fiscal, regula las presunciones en sus artículos 190 a 196, del cual se hace el siguiente resumen:

- Las presunciones son las que establece la ley y las que se deducen de hechos comprobados.
- Las presunciones sean legales o humanas, admiten prueba en contrario, salvo cuando para las legales exista prohibición expresa de la ley.
- La parte que alegue una presunción sólo debe probar los supuestos de la misma, sin que le incumba la prueba de su contenido.
- La parte que niegue una presunción debe rendir la contraprueba de los supuestos de aquélla.
- La parte que impugne una presunción debe probar contra su contenido.
- La prueba producida contra el contenido de una presunción, obliga, al que la alegó, a rendir la prueba de que estaba relevado en virtud de la presunción.
- La prueba producida contra el contenido de una presunción, obliga, al que la alegó, a rendir la prueba de que estaba relevado en virtud de la presunción.

Y es conveniente recordar que el Art. 257 del CC, señala que “la buena fe se presume; para destruir esta presunción se requiere prueba plena”.

En materia fiscal, la facultad para que la autoridad pueda presumir actos o hechos jurídicos, además de la establecida en el Art. 69-B del CFF, se la otorga en otros artículos del propio CFF; es así que tenemos la tesis aislada 2003696 de la Décima Época del Tribunal Colegiado en Materia Administrativa, que nos habla de la noción en materia tributaria de la presunción jurídica:

³⁸ Diccionario Jurídico Mexicano, México, Editorial Porrúa, Tomo V, pp. 197-197, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1174/8.pdf>

³⁹ Álvarez Banderas, Jorge, La presunción de inexistencia de operaciones, México, Thomson Reuters, 2020, 1ª. Edición, p. 190

Tesis

Registro digital: 2003696

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Décima Época

Materia(s): Administrativa

Tesis: I.4o.A.57 A (10a.)

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 3, página 2027

Tipo: Aislada

PRESUNCIÓN JURÍDICA. SU NOCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.

En materia tributaria, la finalidad de establecer presunciones por parte del legislador radica, precisamente, en el hecho de que, en aquellas situaciones en las que, por la dificultad de la autoridad de probarlas, y a fin de controlar prácticas de evasión y elusión de impuestos, deben recogerse experiencias derivadas de prácticas que se dan con un cierto margen de generalidad o reiteración, lo que se conoce como "máximas de experiencia" que, dada su idoneidad, el legislador las positiviza, recogéndolas en el texto con ese carácter. Así, la presunción jurídica constituye un juicio lógico del legislador o del Juez, en virtud del cual se considera como cierto o probable un hecho, con apoyo en las máximas generales de experiencia, que le indican cuál es el modo normal como suceden los acontecimientos. Dicha figura se integra, en todo caso, por tres elementos esenciales, a saber, una afirmación base, otra presumida y el enlace o nexo. El primero se constituye en piedra angular sobre la que se erige la presunción, por lo que deberá acreditarse fehacientemente; el segundo es el producto novedoso con significado probatorio, establecido a partir del hecho base, una vez verificado y, el tercero, consiste en máximas de experiencia que fijan la relación precisa entre las afirmaciones base y presumida.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 842/2012. Tapón Corona, S.A. de C.V. 22 de marzo de 2013. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretaria: Claudia Patricia Peraza Espinoza.

Fuente: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2003696>

En general, esta tesis nos da algunos conceptos, como el que la presunción jurídica es un juicio lógico en virtud del cual se considera como cierto o probable un hecho, con apoyo de experiencias derivadas de prácticas reiteradas, que se conocen como "máximas de experiencia" y que la presunción se integra de: una afirmación base, otra presumida y el enlace o nexo.

Otra tesis del mismo tribunal, que trata sobre la mecánica y propósito de la presunción en materia tributaria:

Tesis: I.4o.A.160 A (10a.)	Gaceta del Semanario Judicial de la Federación	Décima Época	2019734 1 de 1
Tribunales Colegiados de Circuito	Libro 65, Abril de 2019, Tomo III	Pag. 2096	Tesis Aislada(Administrativa)



PRESUNCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA. SU MECÁNICA Y PROPÓSITO.

Las presunciones en materia tributaria forman parte de las medidas o alternativas para luchar contra la elusión fiscal, el fraude y el lavado de dinero. Su mecánica consiste en relevar o dispensar de prueba a cierto sujeto y trasladarla a otro diverso que, de no satisfacer esa carga procesal, la presunción surte plenamente sus efectos de imputación. En ese contexto, la realidad y la verosimilitud de la sustancia económica son los elementos determinantes para considerar tributariamente gravables o deducibles determinados acontecimientos; de ahí que con las presunciones se busca evitar las prácticas abusivas y los comportamientos consistentes en crear montajes artificiales carentes de realidad económica, con el solo propósito de obtener beneficios indebidos.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión administrativa (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo) 153/2018. Administradora de lo Contencioso "4" de la Administración Central de lo Contencioso de la Administración General Jurídica del Servicio de Administración Tributaria, unidad administrativa encargada de la defensa jurídica del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Jefe del Servicio de Administración Tributaria y de las autoridades demandadas. 10 de enero de 2019. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretario: José Arturo Ramírez Becerra.

Fuente: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2019734>

Como podemos ver, esta tesis aislada nos indica que el propósito de las presunciones en materia tributaria, son ser una medida para luchar contra la elusión fiscal y evitar las prácticas abusivas.

1.6.6. Principio de simetría fiscal

La simetría fiscal, a grandes rasgos prevé que si una partida es acumulable para un contribuyente, será deducible para quien lo haya erogado; asimismo funciona en sentido contrario, si dicha partida no es deducible para un contribuyente tampoco será acumulable, por lo que, en este sentido afecta a la recaudación, dado que no habría acumulación, objeto por el cual las políticas económico-tributarias buscan que los ingresos provenientes de la recaudación de operaciones con partes relacionadas, no se vean afectados por la dinámica económica entre particulares en donde uno de ellos deduzca y el otro no acumule.⁴⁰

Así, tenemos esta tesis aislada de la 9a. época que nos aclara que la simetría fiscal es un parámetro de equilibrio entre ingresos y gastos de los contribuyentes, pero no es una garantía constitucional y por lo tanto, la falta de ella no transgrede lo dispuesto en el Art. 31 Fracc IV de la CPEUM.

⁴⁰ Artículo Simetría Fiscal en precios de transferencia, IDC, <https://idconline.mx/fiscal-contable/2020/01/31/simetria-fiscal-en-precios-de-transferencia>

Tesis: P. LXXVII/2010	Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta	Novena Época	162984	1 de 1
Pleno	Tomo XXXIII, Enero de 2011	Pag. 67	Tesis Aislada(Constitucional)	



SIMETRÍA FISCAL. NO ES UNA GARANTÍA CONSTITUCIONAL Y SU AUSENCIA NO PROVOCA NECESARIA Y AUTOMÁTICAMENTE UNA TRANSGRESIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

La simetría fiscal es un principio de política tributaria que establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes y de equilibrio entre ingresos y gastos, de manera que si a una persona física o moral le corresponde el reconocimiento de un ingreso que será gravado, a su contraparte que realiza el pago -que genera ese ingreso-, debe corresponderle una deducción. Sin embargo, útil como es para conocer mejor la mecánica o el funcionamiento de algunos tributos y como parámetro de interpretación de la ley, la simetría fiscal no es una garantía constitucional, ni su ausencia tiene como consecuencia necesaria y automática la violación a alguno de los principios previstos en el artículo [31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos](#). Incluso, la asimetría fiscal no necesariamente aporta elementos para pronunciarse sobre la regularidad constitucional de una norma y, en caso de que provocara efectos coincidentes a los de una violación de garantías en materia tributaria, la inconstitucionalidad del precepto de que se trate derivará de esta última circunstancia y no de los juicios que puedan hacerse en torno a la asimetría, pues no debe pasar por alto que se trata de un mero enunciado de política fiscal.

Fuente: <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?ID=162984&Clase=DetalleTesisBL>

Como se pudo observar, en este capítulo presenté todos los conceptos y fundamentos que consideré más importantes para el desarrollo del tema de presunción de inexistencia de operaciones establecida en el Art. 69-B del CFF, a efecto de estudiar en el siguiente capítulo si ésta presunción le da derecho a las EFOS a no considerar como *ingresos* para efectos fiscales, los conceptos e importes facturados a EDOS mediante CFDI que amparan dichas operaciones, situación que se estudiará en el siguiente capítulo, vinculando todos los conceptos estudiados.

Capítulo II. Contexto de las EFOS en situación real y Consideraciones para las EDOS

2.1. Casos de presunción de inexistencia de operaciones para EFOS

En este capítulo me voy a enfocar en el tratamiento para las EFOS cuando la autoridad las incluye en el listado definitivo por no haber logrado desvirtuar tal presunción y será el punto de partida para analizar ¿qué sucede con los ingresos facturados a EDOS?, ¿los tiene que acumular para efectos fiscales o no?, en base a lo establecido en el quinto párrafo del propio artículo:

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

Entonces, voy comenzar por presentarles un ejemplo de una notificación de presunción a una posible EFOS, emitido por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, dependiente del SAT:



Administración General de Auditoría
Fiscal Federal.
Administración Desconcentrada de

Oficio:
Exp.:
R.F.C.:
Folio:

Asunto: Se notifica que se ha ubicado en el supuesto previsto en el artículo 69-B, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Acapulco de Juárez, Guerrero; a 30 de marzo de 2020

C. REPRESENTANTE LEGAL DE

Esta Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Guerrero "I" con sede en Guerrero, de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria, con fundamento en los artículos 16, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 1, 7, fracciones VII, XII y XVIII y 8, fracción III de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, vigente a partir del 01 de julio de 1997, reformada mediante Decretos publicados en el mencionado órgano oficial de difusión el 4 de enero de 1999, 12 de junio de 2003, 6 de mayo de 2009, 9 de abril de 2012, 17 de diciembre de 2015 y 04 de diciembre de 2018, en relación con el Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Servicio de Administración Tributaria publicado en el Diario Oficial de la Federación el 12 de junio de 2003; 1, 2, párrafos primero, apartado C y segundo, 5, párrafo tercero, 6, párrafo primero, apartado A, fracción XI, inciso a), 14, fracción VI, 24, párrafo primero, fracción I, inciso a), en relación con el artículo 22 párrafos primero, fracción VIII y último, numeral 8 y artículo 24, último párrafo del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de agosto de 2015, vigente a partir del 22 de noviembre de 2015, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo primero del Artículo Primero Transitorio de dicho Reglamento; Artículo Tercero, fracción II, inciso a), del Acuerdo mediante el cual se delegan diversas atribuciones a los Servidores Públicos del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 23 de junio de 2016, vigente a partir del 23 de julio de 2016, de conformidad con lo dispuesto en el artículo Transitorio Primero de dicho Acuerdo; así como en los artículos 33, último párrafo, 63 y 69-B, párrafos primero y segundo del Código Fiscal de la Federación, le comunica lo siguiente:

Derivado del ejercicio de las atribuciones y facultades conferidas en términos de las disposiciones fiscales vigentes, esta Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Guerrero "I", con sede en Guerrero, de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, del Servicio de Administración Tributaria del análisis realizado con fechas **18 de diciembre de 2019, 29 de enero de 2020 y 17 de febrero de 2020**, al expediente abierto a nombre de la contribuyente **„**, así como a las bases de datos institucionales denominadas, Declaraciones y Pagos (D y P), Consulta de Factura Electrónica (Consulta Central CFDI), Redes-DIOT, Vista Integral 360 y Modelo de Administración Tributaria (Visor Tributario) del Servicio de Administración Tributaria a los cuales tiene acceso esta Administración Desconcentrada y que utiliza de conformidad con el artículo 63, párrafos primero y último del Código Fiscal de la Federación, se detectó que durante el periodo fiscal comprendido del 17 de mayo de 2017 al 31 de diciembre de 2017 y del ejercicio fiscal comprendido del 01 de enero de 2018 al 31 de diciembre de 2018, la contribuyente emitió Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) a diversos contribuyentes, en cantidades totales de **\$59,136,930.93** (Cincuenta y Nueve Millones Ciento Treinta y Seis Mil Novecientos Treinta Pesos 93/100 M.N.) y de **\$2,931,788,359.91** (Dos Mil Novecientos Treinta y Un Millones Setecientos Ochenta y Ocho Mil Trescientos Cincuenta y Nueve Pesos 91/100 M.N.) respectivamente, los cuales se relacionan a continuación:

Posteriormente comienza a enlistarle más de 1,000 CFDI emitidos por el contribuyente a más de 100 clientes durante el ejercicio de 2017, de acuerdo al registro en sus sistemas, después le señala la actividad económica registrada, en comparación contra los conceptos que ha facturado:

Ahora bien, con la actividad económica consistente en **"servicios de consultoría en computación"**, la contribuyente durante el periodo fiscal comprendido del 17 de mayo de 2017 al 31 de diciembre de 2017 emitió los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet por conceptos consistentes entre otros en: **"PRESTACION DE SERVICIOS SEGUN CONTRATO. CORRESPONDIENTE AL MES DE DICIEMBRE DEL 2017; PRESTACION DE SERVICIOS SEGUN CONTRATO. CORRESPONDIENTE AL MES DE ENERO DEL 2017; PRESTACION DE SERVICIOS SEGUN CONTRATO. CORRESPONDIENTE AL MES DE AGOSTO DEL 2017"**, conceptos relacionados con su actividad económica manifestada ante el Registro Federal de Contribuyentes, y cuyo análisis pormenorizado de todos los conceptos se encuentra debidamente detallado de la página número 2 a la página número 5 del presente oficio, contenido que se tiene por reproducido en este apartado, como si a la letra se insertare.

De igual manera, durante el ejercicio fiscal comprendido del 01 de enero de 2018 al 31 de diciembre de 2018 emitió los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet por conceptos consistentes entre otros en: **"ASESORIA EN PLANES ESTRATEGICOS PARA LA COLOCACION DE PRODUCTOS Y SERVICIOS; ELABORACION DE PROYECTOS EN MATERIA DE TELEMERCADEO; GESTION DE PROYECTOS. CORRESPONDIENTE AL MES DE AGOSTO DEL 2018; MANTENIMIENTO Y LIMPIEZA DE COMPUTADORAS (HARWARE); PRESTACION DE SERVICIOS SEGUN CONTRATO. CORRESPONDIENTE AL MES DE MAYO DEL 2018"**, conceptos relacionados con su actividad económica manifestada ante el Registro Federal de Contribuyentes, de igual manera, emitió Comprobantes Fiscales Digitales por Internet por conceptos consistentes entre otros en: **"MANTENIMIENTO DE INSTALACIONES; ALL-IN-ONE HP 20-C206LA AMD A4 RAM 4GB DD 1TB W10 WLED 19.5" [COMPUTADORA DE ESCRITORIO HP 22-B201LA 21.5"] [COMPUTADORA LENOVO IDEACENTRE 520 (AMD A6, 21.5 PULG.; CENTRO DE COMPUTO VANGUARDIA XOCHITL PARA ESTUDIO CON CUBIERTA) [ESCRITORIO EN L WOODS MODERNO GRIS] [MESA DE COMPUTO VANGUARDIA MISHHELL CHOCOLATE PARA ESTUDIO] [ESCRITORIO PARA COMPUTADORA ZELKOVA CAFE] [ESCRITORIO BILBAO NEGRO] [ESCRITORIO EN L WOODS MULTIUSOS LIBERTY NEGRA"**, conceptos que no están relacionados con su actividad económica manifestada ante el Registro Federal de Contribuyentes y cuyo análisis pormenorizado de todos los conceptos se encuentra

Derivado de lo anterior, y a efecto de verificar si la contribuyente

, contó con los activos, personal y capacidad material directa o indirecta para llevar a cabo el desarrollo de la actividad económica manifestada ante el Registro Federal de Contribuyentes consistente en **"servicios de consultoría en computación"** y por las operaciones señaladas en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet emitidos durante el periodo fiscal comprendido del 17 de mayo de 2017 al 31 de diciembre de 2017 y del ejercicio fiscal comprendido del 01 de enero de 2018 al 31 de diciembre de 2018, esta Unidad Fiscalizadora analizó lo siguiente:

De la consulta realizada en fecha **18 de diciembre de 2019**, a la información contenida en la base de datos Declaraciones y Pagos (D Y P), con que cuenta el Servicio de Administración Tributaria y a la cual esta Autoridad Fiscal tiene acceso de conformidad con el artículo 63, párrafos primero y último del Código Fiscal de la Federación vigente, se conoció que la contribuyente [REDACTED] S.C., presentó con fecha 29 de marzo de 2018 y número de operación [REDACTED] la Declaración del Ejercicio Personas Morales del Régimen General F18, normal del ejercicio 2017, y del análisis a la misma, se conoció que en el apartado denominado "ESTADO DE POSICIÓN FINANCIERA (BALANCE)", manifestó la siguiente información respecto a los activos fijos:

ESTADO DE POSICIÓN FINANCIERA (BALANCE)	
ACTIVO	
EFFECTIVO EN CAJA Y DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES DE CRÉDITO NACIONALES	
EFFECTIVO EN CAJA Y DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES DE CRÉDITO DEL EXTRANJERO	
INVERSIONES EN VALORES CON INSTITUCIONES NACIONALES (EXCEPTO ACCIONES)	
INVERSIONES EN VALORES CON INSTITUCIONES EXTRANJERAS (EXCEPTO ACCIONES)	
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR NACIONALES (PARTES RELACIONADAS)	
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR NACIONALES (PARTES NO RELACIONADAS)	395,229
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR NACIONALES (TOTAL)	395,229
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR DEL EXTRANJERO (PARTES RELACIONADAS)	
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR DEL EXTRANJERO (PARTES NO RELACIONADAS)	
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR DEL EXTRANJERO (TOTAL)	
CONTRIBUCIONES A FAVOR	509,925
INVENTARIOS	728,464
OTROS ACTIVOS CIRCULANTES	
INVERSIONES EN ACCIONES NACIONALES	
INVERSIONES EN ACCIONES DEL EXTRANJERO	
INVERSIONES EN ACCIONES (TOTAL)	
TÉRRENOS	
CONSTRUCCIONES	
CONSTRUCCIONES EN PROCESO	
MAQUINARIA Y EQUIPO	
MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA	
EQUIPO DE CÓMPUTO	
EQUIPO DE TRANSPORTE	
OTROS ACTIVOS FIJOS	
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	
CARGOS Y GASTOS DIFERIDOS	
AMORTIZACIÓN ACUMULADA	
SUMA ACTIVO	1,633,618

De la información anterior, se conoció que la contribuyente _____, no manifestó contar con activo consistentes en mobiliario y equipo de oficina, equipo de computo y equipo de transporte, y por ende al no haberlos manifestados en su declaración, se presume que no contó con ellos para llevar a cabo su actividad económica consistente en **"servicios de consultoría en computación"** y las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales digitales por Internet emitidos en el periodo fiscal comprendido del 17 de mayo de 2017 al 31 de diciembre de 2017 consistentes entre otros en: **"PRESTACION DE SERVICIOS SEGUN CONTRATO. CORRESPONDIENTE AL MES DE DICIEMBRE DEL 2017; MES DE ENERO DEL 2017"**

Asimismo, del análisis a la citada Declaración del Ejercicio Personas Morales del Régimen General F18, normal del ejercicio 2018, presentada con fecha 31 de marzo de 2019 y número de operación _____, se conoció que en el apartado denominado **"ESTADO DE RESULTADOS"**, la contribuyente manifestó **GASTOS DE OPERACIÓN** por un importe total de **\$86,963,734.00**, sin embargo, de la consulta realizada en fecha **18 de diciembre de 2019**, a la base de datos Institucional denominada **"Consulta de Factura Electrónica (Consulta Central CFDI)"** del Servicio de Administración Tributaria a la cual tiene acceso esta Autoridad y utiliza de conformidad con el artículo 63 párrafos primero y último del Código Fiscal de la Federación vigente, se conoció que a la contribuyente _____, durante el ejercicio fiscal comprendido del 01 de enero de 2018 al 31 de diciembre de 2018, no le fue emitido ningún Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) que ampare el importe manifestado de \$ 86,963,734.00 por gastos de operación tal y como lo manifestó en su declaración del ejercicio 2018, por lo que se presume que no contó con los **ACTIVOS** toda vez que no adquirió activos consistentes en mobiliario y equipo de oficina, equipo de cómputo y equipo de transporte, lo cual refuerza la presunción de que no contó con ellos, así también se presume que no contó con la **CAPACIDAD MATERIAL DIRECTA o INDIRECTA** toda vez que no realizó erogaciones por concepto de compra de materiales e insumos necesarios con los cuales hubiera podido llevar a cabo el desarrollo de su actividad económica consistente en **"servicios de consultoría en computación"**, así como para materializar las operaciones amparadas en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) que emitió durante ejercicio fiscal comprendido del 01 de enero de 2018 al 31 de diciembre de 2018, tal y como se demuestra a continuación.

Para esto, en el mismo oficio muestra una captura de pantalla resultado de búsqueda del sistema del SAT de Consulta de CFDI recibidos, que señala que "no existen registros" y posteriormente, le da el concepto de activo y activo fijo de acuerdo a las NIF, por lo siguiente:

Esto en razón de que todo contribuyente debe contar con los activos y capacidad material directa o indirecta para realizar sus operaciones, por lo que si la contribuyente

, realizó los actos por los montos y conceptos señalados en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) emitidos durante el periodo fiscal comprendido del 17 de mayo de 2017 al 31 de diciembre de 2017, resulta necesario que contara con activos y capacidad material directa o indirecta, toda vez que no es posible entender que una prestación de servicios y enajenación de bienes sea realizada sin contar con los activos necesarios y capacidad material para ello; por lo que ante la inexistencia de estos, resulta imposible que la contribuyente en mención pudiera desarrollar su actividad económica consistente en: **"servicios de consultoría en computación"**, así como para llevar a cabo las operaciones amparadas en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) emitidos durante el periodo fiscal comprendido del 17 de mayo de 2017 al 31 de diciembre de 2017, aunado a que los ingresos percibidos deben tener cierta proporcionalidad con los activos utilizados para obtenerlos, ello en el entendido de que, al no contar con activos y capacidad material, esta debió allegarse de aquellos medios que le permitieran realizar las operaciones que amparan sus comprobantes fiscales, ya sea de manera directa o indirecta, pues para la obtención de un ingreso, resulta forzoso efectuar erogaciones, es decir, el reconocimiento de un gasto en el que se incurre para comercializar un bien, o para prestar un servicio, principio que es retomado por la legislación fiscal al contemplar deducciones autorizadas; inclusive confiriéndole a la autoridad la facultad de reconocer un coeficiente de utilidad, ya que ambos conceptos deben mantener una cierta proporcionalidad, lo cual no ocurrió en el caso que nos ocupa, toda vez que no recibió Comprobantes Fiscales Digitales por Internet que amparen erogación alguna, por lo que se presume que la contribuyente

, no contó con los activos y capacidad material directa o indirecta para desarrollar su actividad económica consistente en "servicios de consultoría en computación", así como para poder llevar a cabo las operaciones amparadas en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) emitidos durante el periodo fiscal comprendido del 17 de mayo de 2017 al 31 de diciembre de 2017, situación que la coloca en el supuesto establecido en el artículo 69-B, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación vigente.

Y en los mismos términos la autoridad fiscal le da el detalle de lo encontrado en el ejercicio 2018, lo cual valoró con los mismos supuestos, ya que el contribuyente expidió CFDI por conceptos similares a 2017 y los datos presentados en la declaración anual también son similares a 2017.

Hasta aquí, apenas llevamos 2 de los supuestos establecidos por el Art. 69-B del CFF para presumir inexistencia de operaciones, que son el no contar con *activos y capacidad material*. Continúa el oficio ahora señalando lo correspondiente por el elemento *personal*, que como lo vimos en el capítulo anterior, es otro de los supuestos del Art. 69-B, estableciendo lo siguiente:

Por otra parte, de la consulta realizada con fecha **18 de diciembre de 2019**, a la base de datos institucional denominada Consulta de Factura Electrónica (Consulta Central CFDI) con que cuenta el Servicio de Administración Tributaria y a la cual tiene acceso esta Autoridad Fiscal, misma que se utiliza de conformidad con el artículo 63, párrafos primero y último del Código Fiscal de la Federación vigente, se conoció que la contribuyente , durante el periodo fiscal comprendido del 17 de mayo de 2017 al 31 de diciembre de 2017 y el ejercicio fiscal comprendido del 01 de enero de 2018 al 31 de diciembre de 2018, no emitió Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) por concepto de Pago de nómina ni tampoco le fueron emitidos Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) por concepto de pago de aportaciones de seguridad social y cuotas obrero patronales del Instituto Mexicano del Seguro Social, así como pagos de aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, por lo que se presume que no contó con personal para el desarrollo de su actividad económica ni para materializar las operaciones amparadas en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet emitidos durante el periodo fiscal comprendido del 17 de mayo de 2017 al 31 de diciembre de 2017 y del ejercicio fiscal comprendido del 01 de enero de 2018 al 31 de diciembre de 2018.

Por todo lo anterior, se presume que durante el periodo fiscal comprendido del 17 de mayo de 2017 al 31 de diciembre de 2017 y el ejercicio fiscal comprendido del 01 de enero de 2018 al 31 de diciembre de 2018 la contribuyente , no contó con personal para desarrollar su actividad económica consistente en **"servicios de consultoría en computación"** ni para llevar a cabo las operaciones en las cuales necesitó contar con personal, señaladas en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) consistentes entre otras en: **"PRESTACION DE SERVICIOS SEGUN CONTRATO, CORRESPONDIENTE AL MES DE DICIEMBRE DEL 2017; PRESTACION DE SERVICIOS SEGUN** como si a la letra se insertare, situación que la coloca en el supuesto establecido en el artículo 69-B, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación vigente.

Finalmente, le indica al contribuyente que de acuerdo a su acta constitutiva, tiene un objeto

social muy amplio y que por ello encuadra con los patrones descritos en la exposición de motivos para la reforma de 2014, precepto que considero no tiene fundamento legal, ya que la ley no restringe a las sociedades mercantiles para constituirse con un objeto social limitado, pero deduzco que la autoridad, haciendo uso de una interpretación lógica, consideró importante señalarlo:

En este sentido, se tiene que por el amplísimo objeto social de la contribuyente (

), cumple con los patrones descritos en la exposición de motivos para la inclusión del artículo 69-B a nuestro Código Tributario, a fin de restringir el uso indebido de los comprobantes fiscales, precepto que fue publicado en el DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación el 9 de diciembre de 2013; es decir, aquel en el que se señala que las sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales 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, y que presentan entre otros los siguientes patrones:

- Tiene un objeto social muy amplio para poder ofrecer al cliente un comprobante fiscal con un concepto que pueda disfrazarse mejor dentro de las actividades preponderantes de éste
- emiten comprobantes fiscales correspondientes a operaciones que no se realizaron.
- No tienen activos o estos no son idóneos o suficientes para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.
- No tienen personal o este no es idóneo o suficiente para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.

En virtud de lo antes expuesto, esta Autoridad Fiscal ha detectado que la contribuyente (

), durante el periodo fiscal comprendido del 17 de mayo de 2017 al 31 de diciembre de 2017 y el ejercicio fiscal comprendido del 01 de enero de 2018 al 31 de diciembre de 2018 emitió comprobantes fiscales sin contar con activos, personal y capacidad material directa o indirecta para prestar los servicios, así como para realizar su actividad económica consistente en "**servicios de consultoría en computación**" ni para poder llevar a cabo las operaciones amparadas en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) emitidos, por lo que se presume la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

Por lo anterior, esta Autoridad Fiscal le notifica que esa contribuyente

se encuentra en el supuesto previsto en el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, por lo que en términos de lo dispuesto por el segundo párrafo de dicho precepto legal, se le informa que cuenta con un plazo de quince días hábiles contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la última de las notificaciones a que se refiere el segundo párrafo del citado artículo (la realizada en términos del artículo 134 del citado Código, en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y en el Diario Oficial de la Federación, según la prelación establecida en el artículo 69, primer párrafo del Reglamento del Código Fiscal de la Federación), para que presente directamente ante las oficinas de esta Administración Desconcentrada, ubicadas en Calle Antón de Alaminos lotes 6, 8, 10, 12 y 14, Planta baja, Fraccionamiento Magallanes, C.P. 39670, Acapulco de Juárez, Guerrero, escrito libre en original y dos copias, a través del cual manifieste lo que a su derecho convenga, anexando a dicho escrito la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos señalados en el presente oficio.

Hasta aquí termina el oficio notificado al contribuyente ejemplo, y que de la lectura y análisis a todos los preceptos presentados en el mismo, por los cuales posicionan al contribuyente en cuestión en la presunción de inexistencia de operaciones del Art. 69-B del CFF, se percibe que la autoridad no se tomó el tiempo para efectuar un análisis profundo para determinar que no cuenta con los 4 supuestos que nos establece el primer párrafo del artículo en cuestión, que son activos, personal, infraestructura y capacidad material, directa o indirectamente.

De hecho, es importante resaltar que en todo el cuerpo del oficio no hizo ninguna mención o referencia al elemento *infraestructura*; ahora bien, se observó que el único documento con el cual determinó su presunción fue la información recabada de las declaraciones anuales presentadas por el propio contribuyente, adicionalmente, según su criterio, los conceptos facturados, señaló, no corresponden a la actividad económica reportada en el Registro Federal del Contribuyente (RFC), lo cual puede resultar debatible, ya que aunque no soy experta en el tema de prestación de servicios

de consultoría en computación, en mi apreciación considero que son servicios relacionados con el mismo, los servicios de mantenimiento a equipo de cómputo y redes de telemática, así como la venta de equipo de cómputo y sus accesorios, ya que tienen que ver con el ramo de la computación e informática, pero como ya señalé, a criterio de la autoridad no es así y la empresa no tuvo que haber facturado ni enajenado éstos conceptos, a pesar de haber encontrado un cliente que le haya pedido tales servicios o mercancías.

Otra tema que me llamó la atención dentro de este oficio es que la autoridad no le señaló al contribuyente algún otro supuesto o fundamento para encuadrarlo en la presunción de inexistencia de operaciones, más que lo referido en el Art. 69-B, es decir, la autoridad no hizo un análisis profundo de la información con que contaba, aclaro, sé que hablamos de una presunción, que como ya lo vimos, es legal porque está establecida en ley y una presunción es aquella que se hace para conocer hechos desconocidos en base a hechos conocidos, pero estamos hablando de una presunción la de consecuencias fatales para el contribuyente, ya que una de las consecuencias de ésta es que la empresa continúe operando o no, luego entonces, considero que la autoridad debería hacer énfasis en porqué se consideró tal inexistencia pero aún más importante, señalarle la forma precisa sobre cuál es el documento cuya presentación se exige para desvirtuar tal presunción, como vimos en el capítulo anterior que lo señala el Art. 33 Fracc. I, inciso c) del CFF.

Y puesto que esto no lo señala la autoridad en el oficio de notificación de presunción, será a criterio del contribuyente y su equipo de trabajo, incluido contadores, abogados, asesores, que al recibir este oficio tendrá la difícil tarea de recabar la información y documentación que considere relevante para atender la notificación, hacer historia de las operaciones, revisar su contabilidad, libros, registros, expedientes y documentación comprobatoria de los ejercicios 2017 y 2018, y ya sea que organice la información por cliente o por operación, tendrá la ardua tarea de armar los soportes que considere idóneos para soportar cada una de las operaciones llevadas a cabo, pero recordemos que para solventarlo y desvirtuar solamente cuenta con 15 días, claro podrá pedir la prórroga de 5 días, de acuerdo a lo señalado en el tercer párrafo del 69-B del CFF, y que por lo que pasa en el día a día, la experiencia ha sido y las estadísticas mencionadas en los antecedentes del presente trabajo no me dejan mentir, la mayoría no logra desvirtuar dicha presunción.

Mostraré otro caso, se trata de un contribuyente a quien ya le notificó la autoridad fiscal que al no desvirtuar dentro del plazo establecido en el Art. 69-B de CFF, será publicado como EFOS definitivo. Cabe mencionar que no continué con el caso arriba mostrado, con la intención de mostrar el segundo caso a que tuve acceso para llevar a cabo este trabajo de investigación, pero es muy interesante señalarles que del análisis de ambos oficios, tanto el de presunción, como donde les determina que no desvirtuaron, el SAT toma los mismos antecedentes, preceptos y lineamientos para determinarles la presunción de inexistencia de operaciones, obviamente porque ya sabemos que son los supuestos que marca el propio artículo, pero parece que es la línea que deben seguir las administraciones de auditoría, porque en el primer caso se trata de una Administración Local de Auditoría y en el segundo de la Administración Central de Fiscalización Estratégica, y los argumentos y supuestos para llegar a tal presunción en ambos casos fue la información obtenida de las declaraciones anuales presentadas por los contribuyentes y no haber encontrado en las mismas información que ampare activos, activos fijos, gastos de personal así como capacidad material, por lo cual, los encuadran en la presunción de inexistencia de operaciones, sin hacer mención para ninguno de los dos contribuyentes lo referente a *infraestructura*, a pesar de ser un considerando de la disposición fiscal para ésta presunción.

Entonces haré extractos del mismo y mis comentarios y para comenzar, a pesar de que como señalé en el párrafo anterior, de forma general los preceptos son los mismos, en este caso, la autoridad sí señala específicamente que para determinar si las operaciones se llevaron a cabo o no,

no basta que dichas operaciones estén amparadas con CFDI si no verificar que realmente se hayan realizado:



Administración General de Auditoría Fiscal Federal
Administración Central de Fiscalización Estratégica

Oficio: _____

R.F.C: _____

Folio: _____

Asunto: Se emite resolución en términos del artículo 69-B, cuarto párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

Ciudad de México, a 30 de noviembre de 2020.

C. REPRESENTANTE LEGAL DE: OPERADORA

Esta Administración Central de Fiscalización Estratégica, de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria, con fundamento en los artículos 16, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 1, 7, fracciones VII, XII y XVIII y 8, fracción III de la Ley del y 69-B, cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación; le comunica lo siguiente:

ANTECEDENTES

Mediante el 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 9 de diciembre de 2013, 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, cuando detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material,

...
En ese sentido, actualmente no basta sólo hacer interpretaciones textuales de la norma para juzgar sobre el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, pues el problema social que se enfrenta requiere ir más allá, lo cual implica analizar adecuadamente los elementos de prueba donde se aprecia que existe una simulación de operaciones y los beneficios que se estén generando a través de la forma en que se actúa, esto es, se debe ponderar la sustancia sobre la forma, pues sólo a través de dichos razonamientos y estudios se podrá advertir el correcto actuar del contribuyente.

No es impedimento llevar a cabo lo mencionado en párrafos previos, el hecho de que no exista un precepto legal que textualmente señale dicho supuesto, esto es, que se debe privilegiar la sustancia sobre la forma, pues es claro que por sí mismo, es una cuestión natural de una adecuada tributación, toda vez que no podría resultar admisible que por el hecho de que se le dé formalidad a una obligación, se entienda que es debido y legal el actuar de dichas operaciones de los contribuyentes, sin que ello se sustente en una cuestión material.

Tampoco resulta óbice el hecho de que se señale que se cumplen los preceptos legales que prevén requisitos formales para que en automático se concluya que existe un debido cumplimiento de las leyes fiscales, máxime cuando existen diversos elementos de prueba de los cuales se desprende que no existieron materialmente las operaciones.

Como se puede observar, es de vital importancia efectuar un análisis detallado sobre las cuestiones que esta autoridad fiscal tomó en cuenta para establecer que en el presente análisis existe simulación de operaciones, y ponderarlo sobre cuestiones formales, como lo puede ser la exhibición de comprobantes fiscales, ya que como se ha mencionado, el hecho de que los contribuyentes cuenten con facturas que "amparen" ciertas operaciones, éstos no adquieren el derecho de deducir o acreditar determinados conceptos, sino que su autenticidad debe ser verificada con posterioridad por la autoridad, ello con la finalidad de determinar si las operaciones que amparan los comprobantes fiscales electrónicos (CFDI) efectivamente se realizaron, que se contaba con elementos suficientes, necesarios e idóneos para el desarrollo de la actividad económica de la persona moral en estudio, y además, cerciorarse de que cumplen con los requisitos legales para su emisión.

Después transcriben toda la exposición de motivos y añade que para pretender dar efecto fiscal a un CFDI, se debe contar con elementos económicos, técnicos y operativos:

Tomando en consideración lo expuesto, es claro que, ante la implementación de prácticas evasivas, se vuelve indispensable identificar y tomar en cuenta si la persona moral que pretende darle un efecto fiscal a un comprobante fiscal electrónico (CFDI), cuenta con los elementos como lo son: económicos, técnicos y operativos para llevar a cabo dichas operaciones, esto es, que cuente con mano de obra, infraestructura y activos suficientes y no simplemente determinar si dicho documento cumple con los requisitos de ley para su emisión.

Luego entonces, es claro que, ante la presencia de este tipo de prácticas, no basta la exhibición de un comprobante fiscal para llevar a cabo un acreditamiento, pues tal determinación se debe hacer con base en los elementos de hecho que hayan acontecido en cada caso, esto es, si materialmente se acredita que se llevó a cabo la operación.

Sobre este punto es importante señalar que, por lógica jurídica, en materia fiscal cobra especial relevancia el hecho de que para que un gasto tenga algún efecto fiscal, en primer término, se debe acreditar que éste efectivamente se hizo, esto es, que materialmente existió la operación y que además es estrictamente indispensable, ya que no se trata sólo de manifestar gastos y darles efectos, sino efectivamente acreditar que se llevaron a cabo.

Aquí me detengo, ya que es curioso ver que en estos 2 últimos párrafos se puede leer que al contribuyente a quien se está refiriendo es al que da efectos fiscales a los CFDI, es decir, a las EDOS, por lo que puede confundir un poco al hacer la lectura, pero como la misma autoridad se da cuenta de ello, en el siguiente párrafo hace la precisión respecto que el Art. 69-B del CFF es un procedimiento dirigido para quienes emitieron las facturas, es decir, a EFOS:

Asimismo, es preciso mencionar que el procedimiento previsto en el numeral invocado va dirigido al sujeto a quien se le imputan los actos o actividades, por lo que la finalidad es verificar que el contribuyente que emitió las facturas efectivamente haya realizado las operaciones que se mencionan en las mismas, de tal suerte que la autoridad fiscal propiamente no cuestiona o verifica las facturas como tal, sino la realización de los actos que las soportan.

Derivado de las operaciones consignadas dentro de los comprobantes fiscales digitales indicados, se advierte que obtuvo un total general de ingresos percibidos durante los **Ejercicios Fiscales 2015, 2016, 2017 y 2018**, en cantidad total de **\$28,238,385.07** (veintiocho millones doscientos treinta y ocho mil trescientos ochenta y cinco pesos 07/100 M.N.).

Cabe precisar que, para el presente acto sólo serán consideradas las actividades económicas consistentes en **“Servicios de contabilidad y auditoría” y “Servicios de consultoría en administración”** puesto que, eran las únicas actividades económicas dadas de alta ante el Registro Federal de Contribuyentes desde el 07 de noviembre de 2012, fecha en que inició operaciones y, por ende, son aplicables para los **Ejercicios Fiscales 2015, 2016, 2017 y 2018**.

En esta tesitura, considerando la naturaleza de las actividades económicas manifestadas por la contribuyente de mérito ante el Registro Federal de Contribuyentes descritas previamente, así como los conceptos facturados durante los **Ejercicios Fiscales 2015, 2016, 2017 y 2018**, de las cuales se observan las siguientes:

EJERCICIO FISCAL			
2015	2016	2017	2018
Asesoría en entrega de servicios logísticos de operación de eventos a nivel nacional	Reetiquetado de tarjetas promocionales para OXXO	Maquila de llaveros OXXO ANDATI	Llaveros 1500 unidades / Portalatas 1000 unidades
Renta de 8 toldos tipo festival color blanco con lona para protección, color blanco con ventanales	Asesoría logística para entrega de servicios a nivel nacional	Mantenimiento de pintura logos de los camiones	Vasos impresos 1,500 unidades / Gorras Bordadas 550 unidades
Apoyo logístico para la entrega de servicios en sus eventos	Lote de 2235 equipos celulares varios	Retrabajo de llaveros OXXO	Servicio de coordinación de eventos
Servicios de Mtto. 19xr en Cd. Juárez	Lote de 1000 piezas de celulares varios	Asesoría y logística para entrega de servicios a nivel nacional	Asesoría logística para entrega de servicios
Apoyo y capacitación en sistema de cómputo escolar	Servicios de mensajería	Remodelación	Servicios legales contratos (CERN/PAGA)

Resulta evidente que dichos **conceptos resultan ser amplios y ambiguos**, al carecer de una descripción detallada, que cuente con elementos que permitan relacionar de forma certera con los presuntos bienes y servicios prestados por la moral, por lo que, derivado de un razonamiento lógico-jurídico no se cuentan con elementos de concordancia inmediata con las actividades económicas ya precisadas.

Se aprecia igual que en el caso anterior, que la autoridad precisa que los conceptos facturados no corresponden a las actividades que tiene registradas en el RFC.

Posteriormente, refiere de la información obtenida de la presentación de las declaraciones anuales, se detectó que el contribuyente no contó con activos fijos, ni personal, esto último lo conjeturó porque el contribuyente no presentó Declaración Informativa Múltiple de sueldos y salarios por los ejercicios 2015 y 2016, ejercicios en los que aún se tenía tal obligación:

De las Declaraciones Anuales antes relacionadas, concretamente del análisis a su anexo "Estado de Posición Financiera" (Balance) se observa que manifestó contar con los siguientes activos circulantes:

EJERCICIO	EFFECTIVO EN CAJA Y DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES DE CRÉDITO NACIONALES	CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR NACIONALES (PARTES NO RELACIONADAS)	CONTRIBUCIONES A FAVOR	INVENTARIOS	OTROS ACTIVOS CIRCULANTES
2015	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION
2016	25,874	144,986	5,874	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION
2017	45,874	103,997	9,874	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION
2018	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION

Asimismo, declaró lo siguiente en el rubro de activos fijos:

EJERCICIO	TERRENOS	CONSTRUCCIONES	CONSTRUCCIONES EN PROCESO	MAQUINARIA Y EQUIPO	MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA	EQUIPO DE CÓMPUTO	EQUIPO DE TRANSPORTE	OTROS ACTIVOS FIJOS
2015	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION
2016	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION
2017	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION
2018	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION	NO PRESENTA INFORMACION

De la inserción previa, una vez analizada la información proporcionada en las declaraciones anuales precisadas, se infiere lo siguiente:

- Durante los **Ejercicios Fiscales 2015, 2016, 2017 y 2018**, **no contó con activos fijos** para realizar sus actividades económicas y prestar los servicios que amparan los comprobantes fiscales digitales expedidos (observados por esta autoridad fiscal) a sus diversos clientes, y así generar ingresos por dichos ejercicios en cantidad total de **\$28,238,385.07** (veintiocho millones doscientos treinta y ocho mil trescientos ochenta y cinco pesos 07/100 M.N.).

Situación que la coloca en el supuesto establecido en el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, al considerar que la contribuyente

C.V., no contó con los activos fijos para realizar las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales digitales (CFDI'S) emitidos durante los **Ejercicios Fiscales 2015, 2016, 2017 y 2018**, en cantidad total de **\$28,238,385.07** (veintiocho millones doscientos treinta y ocho mil trescientos ochenta y cinco pesos 07/100 M.N.).

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 los contribuyentes que realizan el tráfico de comprobantes fiscales, como son entre otros:

- **No tiene activos o éstos no son idóneos o suficientes** para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales digitales (CFDI'S), en el entendido de que presentó Declaración Anual correspondiente a los **Ejercicios Fiscales 2015, 2016, 2017 y 2018**, observándose que no manifestó contar con activo fijo alguno, por lo que ante tales circunstancias se considera que **no contó con activos fijos** para llevar a cabo las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales expedidos durante los ejercicios en comento y así obtener ingresos en cantidad total de **\$28,238,385.07** (veintiocho millones doscientos treinta y ocho mil trescientos ochenta y cinco pesos 07/100 M.N.), en virtud de que dichos activos resultan indispensables para la realización de sus actividades económicas así como para los servicios facturados precisados en el presente oficio.
- **No tienen personal o éste no es idóneo o suficiente** para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales digitales, como en el caso que nos ocupa, pues derivado de la consulta a las bases de datos a las que esta Autoridad Fiscal tiene acceso, se conoció lo siguiente:
 - Por lo que respecta a los **Ejercicios Fiscales 2015 y 2016** **presentó Declaraciones Informativas Múltiples** sin presentar dentro de éstas el **ANEXO 1. INFORMACIÓN ANUAL DE SUELDOS, SALARIOS, CONCEPTOS ASIMILADOS, CRÉDITO AL SALARIO Y SUBSIDIO PARA EL EMPLEO (INCLUYE INGRESOS POR ACCIONES)**.
 - Durante los **Ejercicios Fiscales 2015, 2016, 2017 y 2018** **no emitió comprobantes fiscales digitales (CFDI'S)** por concepto de nómina u otras remuneraciones similares.

Por lo expuesto, se ha detectado que emitió comprobantes fiscales digitales (CFDI'S) **sin contar con los activos fijos y el personal** para prestar los servicios, producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los mismos, de conformidad con sus actividades económicas consistentes en: **"Servicios de contabilidad y auditoría"** y **"Servicios de consultoría en administración"**, así como los conceptos facturados consistentes en **"Lote de 1000 piezas de celulares varios"**, **"Servicios de mensajería"**, **"Servicios, Apoyo y Asesorías en ingeniería"**, **"Servicios legales ejercicio 2016"**, **"Maquila de llaveros OXXO"**, **"Servicio de coordinación de eventos"**, entre otros, sujetos a revisión.

Por todo lo previamente valorado, esta Autoridad Fiscal considera que las operaciones realizadas durante los **Ejercicios Fiscales 2015, 2016, 2017 y 2018**, entre la contribuyente ;
/ y sus diversos clientes mencionados en el presente oficio, **reúnen las características esenciales para presumir que estamos ante la presencia de una posible "simulación de operaciones"**, ello a la luz de la prelación contenida en el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación así como de los aspectos considerados por el Legislador para la inclusión del referido precepto legal, ya que con lo hasta ahora detallado, resulta evidente que las operaciones celebradas entre dichas contribuyentes carecen de una razón genuina para su realización y que realmente no están encaminadas, persiguen ni obedecen a que la sociedad sea más eficiente y productiva en su actuación.

Es interesante ver cómo la autoridad determina como elemento de presunción el que el contribuyente no contó con activos fijos, cuando el primer párrafo del artículo 69-B nos habla de activos en general, es decir, no toma en cuenta el resto de las cuentas de activo que arroja la información de las declaraciones, que si bien no son representativas, forman parte del activo de la entidad, en este caso, hablamos del efectivo en caja y bancos, cuentas por cobrar y contribuciones a favor.

También es de llamar mi atención que dentro de todo el cuerpo del oficio notificado al contribuyente, la autoridad solamente hizo referencia a dos de los cinco elementos para determinar la presunción (*, no contar con activos (fijos) y personal*, y como estar como *no localizado* no procedía en ninguno de los dos casos, dejó fuera a dos de ellos, el primero *infraestructura*, que como conceptualizamos en el primer capítulo, se trata de todo aquello que hace funcionar a una entidad, y el segundo *capacidad material*, definida como los medios con los que cuenta la entidad y que la autoridad fiscal le ha dado el sinónimo de materialidad; pero la duda que me surge en este punto es, si la autoridad no le señala al contribuyente que detectó que no cuenta con infraestructura y capacidad material para llevar a cabo operaciones, ¿se entiende que la autoridad consideró que sí se contó con estos dos elementos?

Y avanzando con la lectura del oficio, en la parte que expone "reúnen las características esenciales para presumir que estamos ante la presencia de una posible simulación de operaciones", nos está hablando de simulación de operaciones, conceptualizándolo como sinónimo de inexistencia de operaciones, y como se vio en el capítulo anterior, los conceptos de inexistencia y simulación no son sinónimos ni tienen nada en común, siendo:

Inexistencia: El acto jurídico es inexistente por la falta de consentimiento o de objeto que pueda ser materia de él, y no producirá efecto legal alguno.

Simulación: 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. Art. 2180 CCF

Es decir, el acto inexistente nunca existió porque no se llevó a cabo, no se realizó, en cambio el acto simulado sí existe o se llevó a cabo, pero con una naturaleza diferente a la manifestada, ahora veamos cómo la conceptualiza la autoridad fiscal:

Entonces, resulta necesario abundar en las consideraciones que tuvo esta autoridad para llegar a la determinación de una presumible operación simulada, por lo cual es importante señalar y conceptualizar el término de **"SIMULACIÓN"** en sus diversas acepciones.

...
El término "simulación de actos" debe entenderse al tenor del derecho común, según el cual establece que **es simulado el acto cuando las partes que lo celebran; declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas**, destacando para tal efecto, dos clases de simulación a saber: la absoluta y la relativa; por lo que hace a la primera, se da cuando el acto simulado nada tiene de real, y se da la simulación del segundo tipo cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter, en consecuencia, se advierte que la simulación de un acto, se da con la manifestación de voluntades que deliberadamente no corresponde a la intención de los contratantes, concertada entre las partes y con la finalidad de perjudicar o generar un detrimento a terceras personas o para transgredir la ley.

En este sentido, doctrinariamente se infiere que la figura jurídica de la simulación se integra por la conjunción de los siguientes elementos:

- a) Una disconformidad o divergencia entre la voluntad y su declaración;
- b) Que dicha disconformidad o divergencia entre la voluntad y su declaración, sea intencional, querida o consciente;
- c) Que esa disconformidad o divergencia entre la voluntad y su declaración, además de querida, intencional o consciente sea de acuerdo ente las partes que quieren y declaran cosa diversa a la querida;
- d) Que se cree, por la reunión de los supra citados elementos, un acto aparente;
- e) Que dicho acto sea creado con el fin de engañar a terceros.

Como se advierte, en la simulación existe el acuerdo de los contratantes, de ahí que quienes celebran un acto simulado se esfuercen en encubrir dicha simulación.

En todo caso, como nos lo señala el Doctor Carlos Burgoa, "...aún en caso que se considere que la "inexistencia de operaciones fisca" se refiere a la "simulación de actos", esta coincidencia sólo podría ser en extremo semántica y acotada a la simulación total y no a la simulación parcial, pues, la palabra "sin" mencionada en el primer párrafo el artículo 69-B del CFF, cuando hace referencia a los cinco supuestos por los cuales procede la presunción es -seguido con la inercia semántica- igualmente claro en que se refiere a un todo."⁴¹

Posteriormente, hace una reseña que por cumplir con los patrones que se consideraron para emitir la ésta presunción, em contribuyente en cuestión se encuentra en la misma y que al no haber desvirtuado, es una EFOS definitiva y será enlistada conforme lo señala el Art. 69-B del CFF:

De ahí que deba arribarse, que esa moral C.V., se
encuentra en el supuesto previsto en el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Luego entonces, en términos del segundo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, esta Autoridad le otorgó un plazo de quince días hábiles para que realizara las manifestaciones y aportara las pruebas que considerara pertinentes para desvirtuar los hechos dados a conocer en el oficio señalado con antelación,

...
B.- Ahora bien, tal como quedó precisado en párrafos precedentes, en términos del segundo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, se otorgó un plazo de quince días hábiles a esa contribuyente para que realizara las manifestaciones y aportara las pruebas que considerara pertinentes para desvirtuar los hechos dados a conocer en el oficio ! **de fecha 25 de junio de 2020**, plazo que comenzó a correr a partir del día **21 de octubre de 2020 y concluyó el 11 de noviembre de 2020**.

No obstante, de las constancias que integran el expediente en que se actúa, se observa que al día 11 de noviembre de 2020, fecha en que feneció el referido plazo, **la contribuyente citada no ejerció a su favor el derecho otorgado en el artículo 69-B, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, toda vez que no presentó escrito mediante el cual manifestara lo que a su derecho conviniera, además de no aportar las pruebas o documentación e información pertinente** para desvirtuar los hechos dados a conocer en tal oficio con el cual se le notificó que se encontraba en el supuesto previsto en el párrafo primero del citado artículo.

⁴¹ Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Las operaciones inexistentes en materia fiscal*, México, Burgoa Editores, 1ª. Edición, 2020, p. 54

Por el contrario, si los contribuyentes omiten realizar manifestaciones y exhibir pruebas, tal y como sucede en el presente caso **resulta legal que esta Autoridad utilice las mismas consideraciones que expuso en el oficio a través del cual le notificó que se encontraba en el supuesto previsto en el primer párrafo, del artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación**, para motivar la resolución a través de la cual determina que en razón de no haber desvirtuado la presunción formulada, se encuentra definitivamente en ese supuesto de inexistencia de operaciones amparadas con los comprobantes cuestionados.

Ahora bien, tal y como acontece la contribuyente de mérito, tuvo la oportunidad de realizar manifestaciones y aportar pruebas en ejercicio de su derecho conforme al artículo 69-B, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación; sin embargo, fue del todo omisa en hacerlo, razones por las cuales es por demás evidente que no logra desvirtuar la inexistencia de las operaciones amparadas con los comprobantes emitidos a los contribuyentes que se señalaron en el oficio número de fecha 25 de junio de 2020.

Por lo narrado y con fundamento en lo dispuesto por los artículos 63, párrafos primero y último del Código Fiscal de la Federación vigente y 69-B, cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación, esta Administración Central:

RESUELVE

- PRIMERO.** Que la contribuyente **, no desvirtuó la inexistencia de operaciones** amparadas con los comprobantes emitidos a los contribuyentes que se señalaron en el oficio individual número 500-05-2020-13700 de fecha 25 de junio de 2020.
- SEGUNDO.** Notifíquese la presente resolución en los términos dispuestos en el cuarto párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.
- TERCERO.** Una vez que hayan transcurrido treinta días hábiles posteriores a la notificación de la presente resolución, se procederá a agregar el nombre, denominación o razón social de esa contribuyente **V.**, en el listado de contribuyentes que no desvirtuaron los hechos que se les imputaron en los términos del artículo 69-B, cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación, el cual se publicará en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria y en el Diario Oficial de la Federación, a efecto de considerar con efectos generales que los comprobantes fiscales expedidos por dicha contribuyente no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, tal y como lo declara el quinto párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación; ello, toda vez que es de interés público que se detenga la facturación de operaciones inexistentes, así como que la sociedad conozca quiénes son aquéllos contribuyentes que llevan a cabo este tipo de operaciones.

Finalmente, en términos de lo dispuesto por el artículo 23 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, se le indica que la presente resolución es susceptible de impugnarse, por cualquiera de los siguientes medios:

Y le señala los 2 medios de defensa que puede hacer valer, los cuales deben interponerse dentro de los 30 días siguientes a que surta efectos la notificación, la primera opción para el contribuyente es el recurso de revocación, en términos de lo dispuesto por el Art. 116 del CFF, que debe presentar mediante buzón tributario conforme al Art. 121 del propio CFF y la regla 2.18.1 de la RMF vigente; y como segunda camino el juicio contencioso administrativo, ante el Tribunal de Federal de Justicia Administrativa que como sabemos, hoy en día puede ser en la vía tradicional o en línea, conforme a los artículos 13 y 58-A de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

2.2. Ingresos sujetos a causación de impuestos

Como vimos en este segundo ejemplo, el contribuyente obtuvo ingresos por los ejercicios 2015 a 2018 por \$28,238,385.07, por los cuales le determinaron que las operaciones que llevó a cabo fueron inexistentes y por lo tanto los CFDI que emitió no producen no produjeron efecto fiscal alguno.

¿Es decir que los ingresos facturados no fueron ingresos realmente?, recordemos lo que nos establece la NIF D-1 Ingresos por contratos con clientes, respecto del momento en que se deben reconocer los ingresos para efectos contables: “una entidad debe reconocer los ingresos por bienes o servicios sobre los cuales ha transferido el control a los clientes a cambio de la contraprestación”.

Para entender mejor esto, supongamos que el extracto del siguiente contrato de compra venta es uno de los celebrados por la EFOS, en este caso por la venta de mobiliario y equipo de oficina:

C L ÁUSUL AS

PRIMERA.- "El Vendedor" se obliga a transmitir la propiedad del mobiliario y equipo de oficina detallado en el Anexo denominado Anexo A-1 Relación de mobiliario y equipo de oficina, a "El Comprador", quien a su vez se obliga a cubrir el precio de los mismos conforme a la cláusula siguiente.

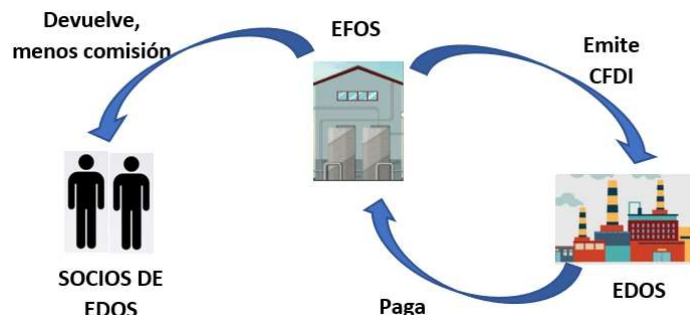
SEGUNDA.- Los contratantes convienen que el precio de la compraventa será de \$1,725,830.00 (Un millón setecientos veinticinco mil ochocientos treinta pesos 00/100 M.N), cantidad que cubrirá "El Comprador" dentro de los quince días siguientes a la entrega de los bienes.

TERCERA.-La única forma aceptada en este contrato por la que se tendrán por entregados los bienes objeto del mismo será "real", por lo que hasta en tanto ésta no se produzca, "El Vendedor" será responsable del cuidado y manejo de los bienes que en este se menciona.

La pregunta es ¿en alguno de los dos casos analizados hubo transferencia del control de los activos enajenados?, si como determinó la autoridad, las operaciones no existieron, es decir, nunca se llevaron a cabo ni la compra venta de mercancías, ni la prestación de servicios amparadas con CFDI, ¿quiere decir que el emisor del CFDI o EFOS no transfirió el control de los activos enajenados?, aún más, no pudo hacerlo si es que estos activos no existieron, o en el caso de existir, la EDOS no los recibió, entonces no puede tomar el control de algo que nunca estuvo en su poder ni bajo su resguardo ni en su almacén, entonces podemos deducir que si no hubo transmisión del control y del riesgo de los activos, ¿no hubo ingreso para efectos fiscales?.

Asimismo, en base a lo analizado, ni en el derecho federal común ni en las disposiciones fiscales encontramos como acto de comercio la compra venta de facturas, ni como enajenación, ni como prestación de servicios ni como uso o goce temporal de bienes.

Y para efectos fiscales como ya se indicó en el capítulo anterior, el ingreso es la diferencia positiva en el patrimonio, entonces, en la inexistencia de operaciones, ¿cuál fue esa diferencia positiva obtenida por la EFOS?, si de antemano sabemos que esa operación no existió; aunque por la forma en que es llevada esta operación, se puede decir que es como un efecto carrusel, porque así como hay entrada de dinero a la EFOS por parte de la EDOS, la primera lo devuelve a la segunda, regularmente a través de sus socios, por eso es lo que en la práctica se le conoce como efecto carrusel; para esto, la EFOS le emitió un CFDI por la prestación de algún servicio o la venta de algún bien a la EDOS, cabe mencionar que el monto que se devuelve por parte de la EFOS es descontando el monto de la comisión cobrada por dicha operación, y que a forma de ejemplo, hago el siguiente esquema:



Ahora, según se sabe en la práctica, la comisión que cobran las EFOS oscila entre el 7 y 8% del total de la operación facturada, sin contar el IVA, quiere decir, que ese porcentaje es el único que se queda la EFOS, porque el resto (92 a 93%) lo devuelve a la EDOS, veamos esta tesis:


Tesis: 1a. CLXXXIX/2006	Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta	Novena Época	173470	1 de 1
Primera Sala	Tomo XXV, Enero de 2007	Pag. 483	Tesis Aislada(Administrativa)	

⤴

RENTA. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR "INGRESO" PARA EFECTOS DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO.

Si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta no define el término "ingreso", ello no implica que carezca de sentido o que ociosamente el legislador haya creado un tributo sin objeto, toda vez que a partir del análisis de las disposiciones legales aplicables es posible definir dicho concepto como cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona. Ahora bien, para delimitar ese concepto debe apuntarse que el ingreso puede recibirse de muchas formas, ya que puede consistir en dinero, propiedad o servicios, incluyendo alimentos o habitación, y puede materializarse en efectivo, valores, tesoros o productos de capital, además de que puede surgir como compensación por: servicios prestados; el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, pesqueras o silvícolas; intereses; rentas, regalías o dividendos; el pago de pensiones o seguros; y por obtención de premios o por recibir donaciones, entre otras causas. Sin embargo, la enunciación anterior no debe entenderse en el sentido de que todas estas formas de ingreso han de recibir el mismo trato o que todas se consideran acumulables, sino que el listado ilustra la pluralidad de actividades que pueden generar ingresos. Aunado a lo anterior, es particularmente relevante que la legislación aplicable no establece limitantes específicas al concepto "ingreso", ni acota de alguna manera las fuentes de las que éste podría derivar, dada la enunciación amplia de los artículos [10 y 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta](#), que establecen que las personas morales están obligadas al pago del tributo respecto de todos sus ingresos y que acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio. Así, se desprende que la mencionada Ley entiende al ingreso en un sentido amplio, pues incluye todo lo recibido o realizado que represente una renta para el receptor, siendo innecesario que el ingreso se traduzca en una entrada en efectivo, pues incluso la propia Ley reconoce la obligación de acumular los ingresos en crédito, de tal suerte que el ingreso se reconoce cuando se han actualizado todos los eventos que determinan el derecho a recibir la contraprestación y cuando el monto de dicha contraprestación puede conocerse con razonable precisión. En ese sentido, se concluye que la regla interpretativa para efectos del concepto "ingreso" regulado en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta es de carácter amplio e incluyente de todos los conceptos que modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, salvo que el legislador expresamente hubiese efectuado alguna precisión en sentido contrario, como acontece, por ejemplo, con el segundo párrafo del citado artículo 17.

Amparo directo en revisión 1504/2006. Cómputo Intecsis, S.A. de C.V. 25 de octubre de 2006. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.




Suprema Corte de Justicia de la Nación

UBICACIÓN

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Pino Suárez 2,
Colonia Centro, Cuauhtémoc, C.P. 06065, Ciudad de México.
06065

CONTACTANOS



Fuente: <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?id=173470&Clase=DetalleTesisBL#>

De acuerdo al concepto de ingreso que nos da el juzgador en esta tesis, que señala que se debe entender como ingreso para efectos de la LISR, todos los conceptos que modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, ¿podríamos decir que el patrimonio de la EFOS solamente incrementó en ese 7%? ¿y es lo que tendría que acumular para efectos fiscales?, es decir, en el segundo caso visto, en lugar de que el contribuyente hubiera acumulado para efectos fiscales los \$28,238,385.07 facturados, debió acumular solamente el 7%, que corresponde a la comisión cobrada a la EDOS?, es decir, considerar como ingreso solo \$1,9716,687.00

Recordemos que la EDOS no podrá dar efecto fiscal alguno, es decir, no podrá deducir ninguna de las operaciones amparadas con CFDI emitidos por una EFOS y tendrá que corregir su situación fiscal, presentando las declaraciones complementarias correspondientes, para pagar tanto el ISR como el IVA que dejó de pagar al haberse deducido y acreditado los importes amparados en los CFDI's, facturados por las EFOS.

2.3. Precedentes de inexistencia y nulidad

Durante la investigación llevada a cabo, encontré algunas tesis aisladas que no tienen que ver con el tema de la presunción del 69-B del CFF, pero que me ayudan a robustecer mi análisis de los conceptos de inexistencia para efectos fiscales y simulación, este último provocando la nulidad de los actos.

Por lo que comienzo con esta tesis aislada de la Décima Época que señala que cuando las autoridades en ejercicio de sus facultades previstas en el Art. 42 del CFF adviertan que los documentos proporcionados por los contribuyentes amparan operaciones no realizadas, pueden determinar la inexistencia de esos actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales, sin que ello implique la anulación para efectos generales de los actos:

Tesis: VI.3o.A.358 A (9a.)	Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta	Décima Época	159968 1 de 1
Tribunales Colegiados de Circuito	Libro XII, Septiembre de 2012, Tomo 3	Pag. 1745	Tesis Aislada(Administrativa)



FACULTADES DE COMPROBACIÓN. CUANDO EN SU EJERCICIO LAS AUTORIDADES FISCALES ADVIERTAN QUE LOS DOCUMENTOS PRESENTADOS POR LOS CONTRIBUYENTES AMPARAN OPERACIONES QUE NO SE REALIZARON, PUEDEN DETERMINAR LA INEXISTENCIA DE ESOS ACTOS JURÍDICOS, EXCLUSIVAMENTE PARA EFECTOS FISCALES.

Conforme al artículo [42 del Código Fiscal de la Federación](#), las autoridades fiscales están facultadas para verificar que los contribuyentes, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados, han cumplido con las disposiciones tributarias, ya sea a través de visitas domiciliarias, revisiones de gabinete o con el cotejo de la información proporcionada por estas personas. Así, el ejercicio de tales facultades implica averiguar si los actos jurídicos que se justifican con los documentos que los contribuyentes presenten durante las revisiones se llevaron a cabo en la realidad o no, pues sólo de esa forma se tendrá certeza de la existencia de las operaciones que ahí se describen. Consecuentemente, cuando las autoridades fiscales adviertan que los documentos presentados por los causantes amparan operaciones que no se realizaron, pueden determinar la inexistencia de esos actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales, sin que ello implique la anulación para efectos generales de dichos actos, sino únicamente la negación de su valor en el ámbito tributario; es decir, aquéllas podrán restar eficacia probatoria a los comprobantes fiscales, contratos y demás documentos relacionados, únicamente para la determinación, devolución o acreditamiento de las contribuciones.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Fuente: <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?ID=159968&Clase=DetalleTesisBL&Semanao=0>

Como se puede leer, el juzgador señala correctamente que el ejercicio de las facultades de la autoridad, implica que éstas indaguen si los actos jurídicos se justifican con la información por parte del contribuyente sujeto a revisión, ya que sólo así obtendrán la certeza de la existencia de dichos actos, de lo contrario pueden determinar la inexistencia de los mismos, pero estoy total en desacuerdo que esa inexistencia sea exclusivamente para efectos fiscales, porque como ya se vio en el primer capítulo, si ese acto jurídico es inexistente quiere decir que careció de consentimiento y objeto y por lo tanto, no existió jurídicamente, no sólo para efectos fiscales.

Pero el quinto párrafo del 69-B del CFF ya hace referencia a los efectos generales o “erga omnes”, al establecer que con efectos generales, los CFDI que amparan operaciones inexistentes, no producen ni produjeron efectos, pero así como continúa la redacción del párrafo, ¿se entiende en que sólo para efectos fiscales no producen efectos?, de ser así, ¿será correcto esto?.

Y es que el acto jurídico existente se entiende sí se llevó a cabo, situación que no sucede con las operaciones inexistentes, veamos la siguiente tesis aislada que a pesar de ser atrasada, ya que es de la quinta época, para el tema que nos ocupa considero importante lo que señala, al establecer la diferencia entre la inexistencia y la nulidad de un acto jurídico, siendo el primero que no es capaz de engendrar como acto jurídico, un efecto de derecho, y el segundo, es una realidad mientras no sea destruido por un juez.

Tesis:	Semanario Judicial de la Federación	Quinta Época	346289	1 de 1
Tercera Sala	Tomo XCIV	Pag. 791	Tesis Aislada(Civil)	



NULIDAD DE LOS ACTOS JURIDICOS, TEORIA DE LA.

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 contraria 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.

Amparo civil directo 5589/41. Navarro Macario. 29 de octubre de 1947. Mayoría de tres votos. Disidentes: Emilio Pardo Aspe y Carlos I. Meléndez. Relator: Hilario Medina.

Fuente: <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?id=346289&Clase=DetalleTesisBL>

Esta tesis me aporta una definición bastante robusta de inexistencia y nulidad, con las citas que hace, señalando que "el acto inexistente está definido... 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... En otros términos, un acto jurídico es inexistente cuando le falta uno o más de sus elementos orgánicos... 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..."

Y en mi camino por encontrar más referencias sobre los que el juzgador otorga a estos términos, encontré la tesis aislada 239988 de la séptima época, que viene como a resumir que en caso de duda en los conceptos, la nulidad absoluta y la inexistencia absoluta, tienen las mismas sanciones y que la diferencia entre ambas es meramente conceptual, misma que agregó a continuación:

Tesis:	Semanario Judicial de la Federación	Séptima Época	239988	1 de 1
Tercera Sala	Volumen 205-216, Cuarta Parte	Pag. 116	Tesis Aislada(Civil)	



NULIDAD ABSOLUTA E INEXISTENCIA. SUS DIFERENCIAS SON CONCEPTUALES Y SIMPLEMENTE TEORICAS, Y SUS SANCIONES SON SEMEJANTES.

Si por actos inexistentes debe entenderse, aquellos que adolecen de un elemento esencial, ya sea el consentimiento o el objeto, y que no reúnen los elementos de hecho que suponen su naturaleza o su finalidad, y en ausencia de los cuales, lógicamente es imposible concebir su existencia; y por cuanto se refiere a los actos jurídicos viciados de nulidad absoluta, puede sostenerse que son aquellos en que el acto se ha realizado de manera imperfecta, aunque sus elementos esenciales se presenten completos, ya que al haber sido celebrados sin observar las reglas imperativas establecidas en la ley, carecen de perfección conforme a las normas previstas para garantizar la defensa del interés general o de orden público, y así, asegurar la protección de un interés privado; es indudable que, atento lo anterior de conformidad con los artículos 2078,

2079 y 2080 del Código Civil del Estado de México, el acto jurídico que adolezca de objeto o de consentimiento, o haya ilicitud en el objeto, en el fin o en la condición, no es susceptible de valer ni desaparecer por confirmación, cuyos vicios pueden invocarse por todo interesado, a efecto de prevalecerse contra los mismos. En tal virtud, al ser iguales las sanciones para tales actos, por consistir en que no pueden engendrar alguna consecuencia jurídica, pues aunque produzcan provisionalmente ciertos efectos, éstos se retrotraerán al momento en que se declarase judicialmente la nulidad absoluta o la inexistencia, con lo que se destruye el acto de que se trate, tales circunstancias implican que, en la realidad, las diferencias entre nulidad absoluta e inexistencia, son puramente conceptuales y teóricas, de acuerdo con la doctrina. Por lo cual, si el matrimonio es un contrato civil, como así se establece en el párrafo tercero del artículo 130 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es evidente que las nulidades y las inexistencias de los actos jurídicos pueden afectar el matrimonio, en razón de ser un contrato; y sin embargo, es válido afirmar que el matrimonio como contrato tiene particularidades y efectos, de las que los demás actos jurídicos y contratos no participan y, consecuentemente, las sanciones civiles que se aplicaren, en el caso de nulidad absoluta o de inexistencia, sustraen al matrimonio del régimen general de las nulidades y de las inexistencias, por lo que los hijos habidos dentro de un matrimonio declarado nulo, deben conservar su filiación, según lo estatuye el artículo 326 del Código Civil del Estado de México.

Amparo directo 4060/85. Félix Humberto Esparza Valdez. 13 de octubre de 1986. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Victoria Adato Green de Ibarra. Secretario: Virgilio Adolfo Solorio Campos.

Fuente: <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?ID=239988&Clase=DetalleTesisBL&Semana=0>

2.4. Impuestos pagados por la EFOS, ¿son Pago de lo indebido?

Hasta aquí he proporcionado y examinado conceptos y dos casos reales, he definido y analizado qué se considera ingreso para efectos contables y fiscales y sobre todo, tratar de definir jurídicamente la inexistencia de operaciones, y es que este segundo capítulo me ha llevado a preguntarme si todo termina para las EFOS con la determinación de la presunción en forma definitiva, obviamente que no, ya que hasta esta etapa aún le falta hacer frente a la defensa en materia penal y sus consecuencias en otras leyes por los delitos cometidos, pero me refiero al ámbito en la esfera administrativa, ¿qué repercusiones tuvo para este contribuyente el haber vendido facturas?, porque al final, y aunque sea un delito, eso fue lo que hizo, pero también el contribuyente, obviemos que así fue, estuvo dando cabal cumplimiento al pago de los impuestos federales, entiéndase ISR e IVA, conforme a las disposiciones fiscales vigentes en cada ejercicio por el cual la autoridad le determinó la presunción del Art. 69-B del CFF, y sobre la base de los CFDI expedidos, probablemente con deducciones, la mayor quiero pensar, por las devoluciones de dinero mediante algún mecanismo a las EDOS, pero pensemos que también tuvo deducciones por el pago de la renta del local que ocupaba, mantenimiento al mismo, gastos fijos que requería para llevar su actividad, como pago de luz, agua, teléfono, es decir, tenía una estructura, mínima, si así lo queremos pensar, pero la tenía. Aquí es donde me surgen varias interrogantes más: ¿qué repercusión económica le causó a la EFOS el haber acumulado el 100% de las cantidades por venta de comprobantes?, ¿hubiera sido menor la base del pago de impuestos, si solamente hubiera acumulado el monto de su comisión, sin deducción alguna? y más interesante aún ¿de ser así, las cantidades pagadas de más al fisco federal, pudieran considerarse un pago de lo indebido y solicitar la devolución?

Con el propósito de entenderlo mejor, continúo con el ejemplo del segundo caso analizado, esta empresa dentro de los 3 ejercicios en los cuales se le hizo la presunción de inexistencia de operaciones declaró ingresos por \$28,238,385.07 y declaró un ISR del ejercicio por \$2,514,681.00, siendo el detalle por ejercicio, de acuerdo al siguiente cuadro:

Ejercicio fiscal	Ingresos del ejercicio	ISR causado en el ejercicio
2015	9,034,686.80	1,031,592.00
2016	5,701,424.72	538,997.00

2017	6,053,024.43	621,613.00
2018	3,554,299.48	322,481.00
Total	24,343,435.43	2,514,681.00

Ahora, pongo el ejemplo, de haber solamente declarado como ingreso acumulable para efectos de ISR, solamente el 8%, que fue el ingreso que efectivamente obtuvo por el cobro de la comisión a la EDOS, y que en todo caso, es el único acto jurídico que llevó a cabo, estos hubieran sido los ingresos acumulables y el ISR Causado en cada uno de los ejercicios:

Ejercicio fiscal	Ingresos del ejercicio (8% de Comisión)	ISR causado en el ejercicio
2015	722,775.00	216,833.00
2016	456,114.00	136,834.00
2017	484,242.00	145,273.00
2018	284,343.00	85,303.00
Total	1,947,475.00	584,243.00

Diferencia	22,395,960.43	1,930,438.00
------------	---------------	--------------

Es claro que el contribuyente generó mucho más de Impuesto sobre la Renta en cada uno de los ejercicios al haber considerado como ingreso acumulable el total facturado, comparado contra lo que hubiera pagado en caso de haber considerado solamente el importe de la comisión recibida, es decir, la EFOS tuvo una repercusión en términos monetarios al haber acumulado la cantidad total amparada con CFDI's emitidos a EDOS, no perdiendo de vista, además, que éstas últimas, deben corregir su situación fiscal, presentando declaraciones complementarias para disminuir de sus quitar el efecto fiscal que dieron a esos comprobantes, es decir, disminuir de sus deducciones autorizadas y de su IVA acreditable el importe amparado en los CFDI'S, con lo cual estarán pagando las diferencias correspondientes, tanto de ISR, como de IVA.

Preciso que no se trata del monto que en su caso las EFOS haya pagado de más, el tema es ¿es un Pago de lo indebido realizado a la Federación?, ¿procede solicitar la devolución del mismo en términos, del Art. 22 del CFF, que señala:

“Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución...”

De ser esto posible, entonces quiere decir que la autoridad fiscal obtuvo un ingreso indebidamente y en consecuencia ese ingreso en poder del fisco federal fue en perjuicio del particular, por lo cual estaría obligado a indemnizarlo, de acuerdo a lo establecido en los artículos 1882 y 1883 del CCF que establecen:

Art. 1882. “El que sin causa se enriquece en detrimento de otro, está obligado a indemnizarlo de su empobrecimiento en la medida que él se ha enriquecido.”

Art. 1883. Cuando se reciba alguna cosa que no se tenía derecho a exigir y que por error ha sido indebidamente pagada, se tiene obligación de restituirla.

Como se pudo apreciar, son bastantes las aristas en el tema de presunción de operaciones y ya llevadas a un caso real, aún más y consecuentemente surgen muchas interrogantes, mismas, que trataremos de contestar en el siguiente y último capítulo, no sin antes dedicar el siguiente apartado a la situación de las contribuyentes que dieron efectos fiscales a los comprobantes (EDOS), respecto de qué sucede a partir de que sus proveedores aparecen en la lista del 69-B del CFF.

2.5. Consideraciones adicionales para las EDOS

Para empezar, hablando del penúltimo párrafo del Art. 69-B, respecto al procedimiento que tienen que llevar a cabo las EDOS para acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o la prestación de servicios respaldada con los CFDI emitidos por EFOS, comento que me llamó mucho la atención una opinión que emitió la Prodecon como respuesta a una consulta personalizada que le realizaron y la cual publicó en su boletín número 03 de Marzo 2020 y que señala “PRODECON consideró que de la interpretación del penúltimo párrafo del artículo 69-B del CFF, los comprobantes que no producen ni produjeron efectos fiscales, son aquellos que fueron analizados por la autoridad fiscal en el ejercicio de las facultades ya mencionadas y que quedaron plenamente identificados en la resolución que se emitió y sólo respecto de estos comprobantes, los EDOS estarían obligados a demostrar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios.”⁴², cuando es sabido que, como ya mencioné en el capítulo anterior, las EDOS nunca son notificadas respecto de los datos e informes por los cuales le determinaron inexistencia de operaciones a sus proveedores (EFOS) y se enteran de dicha situación solamente por la lista publicada en el portal de internet del SAT, y si acaso la EFOS no desaparece y llevan una relación comercial cordial, le dará la información para que mínimo conozco sobre qué operaciones y CFDI le determinaron la presunción, para que tenga bases sobre las cuales debe acreditar las operaciones, de lo contrario, lo deberá hacer a criterio, probablemente relacionando todas las operaciones llevadas a cabo con la EFOS, mínimo en los últimos 5 ejercicios fiscales, tomando en consideración la caducidad de facultades de comprobación de la autoridad.

Por otro lado, como lo señalan en otro artículo consultado, “Algunos contribuyentes, asumieron que si una vez presentada su aclaración la autoridad no les contestaba en el plazo de ley, podrían considerar que sus deducciones fueron validadas por la autoridad, sin embargo, una tesis jurisprudencial reciente que resuelve una contradicción de tesis, aclara que esto no es así sino que el silencio de la autoridad en el plazo legal constituye una negativa ficta que tiene dos efectos: El contribuyente debe considerar que esos comprobantes no amparan deducciones fiscales y que es improcedente que se decrete la nulidad de la negativa expresa por el hecho de haberse emitido fuera del plazo. La tesis referida se emitió en los términos siguientes.”⁴³

Tesis: 2a./J. 162/2019 (10a.). Segunda Sala. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 73, Diciembre de 2019, Tomo I. Página 538. Décima Época. Jurisprudencia Administrativa.

⁴² *Boletín Prodecon-tigo*, Boletín de la Prodecon, Núm. 03, Marzo 2020, México, p. 13, http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Boletines_cultura_contributiva/2020/prodecontigo_marzo_2020.pdf#page=13; *Artículo Edos solo deben desvirtuar los CFDI's analizados por el SAT*, Revista IDC Núm. 465, Junio 2020, México, p. 7

⁴³ *Artículo Contribuyentes que han dado efectos fiscales a comprobantes emitidos por empresas que presuntamente realizan operaciones inexistentes*, Revista Notas Fiscales, No. 299, Año 26, 2020, pp. 33-34

PROCEDIMIENTO PARA ACREDITAR LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES QUE HUBIERAN DADO EFECTOS FISCALES A COMPROBANTES EMITIDOS POR EMPRESAS QUE PRESUNTAMENTE REALIZAN OPERACIONES INEXISTENTES. LA OMISIÓN DE LA AUTORIDAD DE RESOLVER EN EL PLAZO ESTABLECIDO EN LA REGLA 1.5 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2017 (MISMA REGLA EN 2020)* CONFIGURA UNA NEGATIVA FICTA Y, EN SU CASO, LA EMISIÓN EXTEMPORÁNEA DE LA RESOLUCIÓN EXPRESA NO DA LUGAR A SU NULIDAD.”

Cuando la autoridad fiscal le da a conocer al contribuyente mediante una carta invitación que no logró acreditar que efectivamente adquirió los bienes o la prestación de los servicios que amparan los comprobantes fiscales emitidos por EFOS, y los invita a corregir su situación fiscal, el contribuyente EDOS tiene el derecho de interponer un medio de defensa, ya sea un recurso de revocación o un juicio contencioso administrativo, ya que ésta carta invitación se considera una resolución definitiva. Y de hecho, existía la duda por parte de los tribunales si ésta carta invitación se podía considerar una resolución definitiva o no, y 2 tribunales habían resuelto en contra y uno a favor, por lo que estando ante esta situación, el tribunal efectuó el análisis de las tres resoluciones y se emitió una jurisprudencia por contradicción de tesis por parte de la Segunda Sala de la SCJN: 2a./J. 48/2020 (10a.), la cual fue publicada en el Semanario Judicial de la Federación, el 23 de octubre de 2020, y se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 26 de octubre de 2020:

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

Y como lo señala el Maestro Humberto Cruz “Lo anterior es así, debido a que la resolución por la que se determina que las pruebas aportadas por el contribuyente para acreditar la prestación del servicio o la adquisición del bien “resuelve en definitiva su situación”, además de que conlleva una afectación que implica un agravio en materia fiscal, puesto que a través de ella, la autoridad fiscal decide una situación jurídica concreta, previa, en su caso, al ejercicio de sus facultades de comprobación, derivada de una petición real y específica que le formuló a la contribuyente con consecuencias propias.”⁴⁴

Y en cuanto a las consecuencias penales para las EDOS, ya hablé de ellas en el capítulo anterior, pero quiero compartir una opinión al respecto que encontré en una revista de carácter fiscal: “las empresas que por alguna situación quedan catalogadas como EDOS y se les inicie procedimiento penal, no solamente será responsable la persona física, ya sea el administrador, el representante legal, el apoderado, sino también la persona jurídica, a la cual se le van a aplicar sanciones o las consecuencias penales establecidas en el artículo 422 del CNPP, inclusive puede ser la liquidación de la empresa”.⁴⁵

⁴⁴ Cruz Hernández, Humberto, Artículo SCJN: Resolución emitida en los términos del penúltimo párrafo del artículo 69 B del CFF es impugnabile a través del recurso de revocación, Revista Consultorio Fiscal, FCA UNAM, Núm. 751, Diciembre 2020, pp 64-69

⁴⁵ Artículo Cruzada contra factureros, Revista IDC, Núm. 469, Agosto 2020, México, p. 4

Capítulo III. Conclusiones

En el primer capítulo expuse los conceptos que consideré están relacionados con la presunción de inexistencia de operaciones, establecida en el Art. 69-B del CFF.

En el segundo capítulo, mostré 2 casos reales de contribuyentes a los cuales les determinaron esta presunción y quienes no lograron desvirtuar la misma, por lo que fueron catalogados como EFOS definitivos y publicados en los medios que nos establece el propio artículo en comentario.

En este capítulo, vamos a retomar lo conceptualizado y analizado en ambos capítulos para tratar de llegar a una conclusión.

El procedimiento establecido en el Art. 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF) comienza con la notificación por parte de la autoridad fiscal del oficio en el que le da a conocer al contribuyente los motivos que lo llevaron a considerarlo en la presunción de inexistencia de operaciones que fueron amparadas con comprobantes fiscales digitales, fundando dicha presunción precisamente en este artículo, y dándole a saber que será que además lo publicará en el listado que señala el segundo párrafo del mismo artículo, como posible EFOS.

En general, lo que realiza la autoridad en dicho oficio es detallar que detectó que el contribuyente ha emitido comprobantes fiscales sin contar con los 5 elementos establecidos en el primer párrafo del 69-B, que son no contar con activos, personal, infraestructura y capacidad material, directa o indirectamente, para poder llevar a cabo la prestación de servicios o la producción, comercialización y entrega de los bienes que amparan los comprobantes fiscales que emitió o encontrarse como no localizado en el RFC.

En esta caso, estamos ante una presunción legal, porque se encuentra establecida expresamente en ley, así como ante una presunción relativa o "*iuris tantum*", porque admite prueba en contrario, y es así como de acuerdo también al segundo párrafo del artículo en comentario, el contribuyente a quien se le notifique dicho oficio, cuenta con un plazo de 15 días hábiles, para recabar y entregar los datos, documentos e información que considere conveniente para desvirtuar dicha presunción, información que debe versar solamente sobre los hechos que le planteó la autoridad en el oficio notificado, que son los que deberá desvirtuar, sobre las bases que para cada elemento la autoridad le dé a conocer al contribuyente, contando con una prórroga de 5 días hábiles más para contestar.

Y como se pudo observar en los ejemplos mostrados en el capítulo anterior, en general, la autoridad se basa solamente en la información obtenida de las declaraciones anuales presentadas por los contribuyentes para determinar que no cuenta con los elementos para llevar a cabo operaciones y de hecho, en los oficios de los dos casos revisados, dicha autoridad únicamente hizo referencia a 2 de los 5 elementos establecidos por el primer párrafo del Art. 69-B del CFF, refutando solamente que no contaron con activos y personal, dejando fuera a los elementos *infraestructura* y *capacidad material*, y bueno, en estos casos la presunción no fue por no estar localizados, pero en ambos casos, adicionando a la presunción por ellos determinada un elemento más, el que los contribuyentes facturaron conceptos que de acuerdo al criterio de la autoridad, no corresponden a la o las actividades dadas de alta ante el RFC.

Es ahí donde comienza el camino del contribuyente para intentar evitar no ser considerado como EFOS en forma definitiva, al tratar de reunir los argumentos y documentación que soporte todas las operaciones llevadas a cabo y dadas a conocer en el oficio notificado, y que ya sea, que

la autoridad le haya argumentado 1 o los 4 elementos, o 5, si hablamos de un contribuyente no localizado, tendrá que desvirtuar éstos elementos y de hecho, entre más elementos le haya considerado la autoridad, más será la carga de la prueba para el contribuyente.

Para aquellos contribuyentes que no lograron desvirtuar los hechos presumidos por la autoridad fiscal o que hayan promovido algún medio de defensa, ya sea recurso de revocación o juicio contencioso administrativo y no hayan obtenido una resolución o sentencia favorable, serán considerados y enlistados definitivamente como contribuyentes que realizan operaciones inexistentes, publicados en el DOF y en la página de internet del SAT.

Recordemos que al ser publicado en el listado definitivo, se considera con efectos generales que las operaciones amparadas en los CFDI's que expidieron, no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

Ahora bien, ya conociendo los conceptos de *efectos generales* que expuse en el primer capítulo, puedo concluir que al haber señalado el legislador que los efectos de la publicación en ese listado será considerar, con efectos generales que las operaciones no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, nos está indicando que aplica para todas las partes involucradas, en este caso, aplica tanto para las EFOS como para las EDOS, asimismo tomando los significados de los *efectos ex nunc* y *ex tunc*, definidos en el mismo capítulo, también concluyo que la disposición nos está indicando además, que dichas operaciones no producen efecto fiscal ni en forma retroactiva ni a partir de que se determinó la presunción.

Pero en la práctica profesional, a partir del ejercicio fiscal 2014 que entró en vigor el 69-B y después con su reforma en 2018, he visto que la autoridad fiscal ha tomado la expresión *no producen ni produjeron efecto fiscal alguno*, señalando que la misma hace referencia o va dirigida solamente a las EDOS, quienes serán las que no podrán dar efecto fiscal, es decir, no podrán deducir ni acreditar los conceptos y montos amparados por CFDI's facturados por EDOS, cuando podemos ver claramente que de acuerdo a las definiciones ya conocidas, se debe considerar que no produjo efecto fiscal para ninguna de las partes.

Y probablemente resulte de más este comentario puesto que las definiciones ya están dadas y son claras, pero para mí es necesario retomar lo que mencioné en los capítulos anteriores, respecto a que el procedimiento del 69-B va dirigido a las EFOS y es en sus párrafos 1 a 7 que nos habla del procedimiento que deberán seguir éstas y la multicitada expresión *efectos generales* está dentro del quinto párrafo, es decir, aún donde nos está hablando de las EFOS, siendo para mí, otro argumento más para reafirmar que también se refiere a éstas y no sólo a las EDOS, ya que es hasta sus 2 últimos párrafos, octavo y noveno que se refiere a éstas últimas, quienes contarán con un plazo de 30 días siguientes a la publicación de las EFOS en el listado definitivo, para acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios.

Es un hecho que la autoridad fiscal debe velar por sus intereses o mejor dicho, por el interés público, que es la obtención de recursos para destinarlos al gasto público, pero en este caso estamos ante una presunción de ley, que es la inexistencia de operaciones, y al ser de ley, ambas partes de la relación jurídico tributaria, sujeto activo y sujeto pasivo, deben cumplir lo que ella señala.

Otro punto de interés y que de hecho se desprende del mismo párrafo 5 en comento, es que la autoridad considera que solamente para efectos fiscales no se produjeron efectos, cuando ya vimos que, al no haberse realizado las operaciones, no sólo no producen efectos fiscales si no de ningún tipo, es decir, el señalar por la el legislador en primer lugar y en segundo lugar por la autoridad que el no producir efectos las operaciones es meramente para la materia fiscal, resulta ilógico, ya

que de acuerdo a los conceptos que sobre inexistencia nos da el Código Civil Federal, sabemos que al señalar que la operación es inexistente, nunca existió y de ser así, no existió en el ámbito legal, es decir, no hubo acto jurídico del cual nacieran o se crearan obligaciones jurídicas.

De igual forma, es relevante destacar que existe una diferencia entre el concepto de inexistencia para efectos civiles y la inexistencia para efectos fiscales, hablando del 69-B, ya que para efectos civiles, como ya lo vimos, es inexistente el acto que carece de consentimiento (expreso o tácito) y objeto (lícito y posible) y es inexistente la operación para efectos fiscales, cuando quien la llevó a cabo no contó con activos, personal, infraestructura o capacidad material o bien, se encuentra como no localizado.

Pero considero que llega un punto en que ambas inexistencias se unen, como ya se mencionó líneas antes, si el acto no existió, quiere decir que la operación no se llevó a cabo, luego entonces, si la EFOS no contaba con los elementos ya mencionados, no hizo la prestación de los servicios y/o la transferencia del control de los activos a la EDOS, porque no hubo enajenación, porque nisiquiera existían los activos a enajenar, entonces no hubo acto jurídico, el acto nunca se llevó a cabo, el acto no existió ni para efectos civiles ni para efectos fiscales.

También ya quedó claro que no es lo mismo inexistencia que simulación, aunque la disposición en comento los considera sinónimos, ya que mientras el acto inexistente nunca ocurrió, el acto simulado existió pero con datos falsos que producen su nulidad, ya sea relativa o absoluta.

Es un hecho que las EFOS tendrán que responder por el delito de defraudación fiscal conforme lo establece el propio CFF, el Código Penal, la ley contra la delincuencia organizada y las demás aplicables y ya comentadas en el desarrollo del presente trabajo, por haber realizado venta de CFDI's, lo cual no es un acto que exista en el comercio, menos en el comercio lícito.

La venta de facturas llevada a cabo por EFOS tiene como consecuencia que las EDOS deduzcan y acrediten para efectos fiscales cantidades indebidas, disminuyendo así su carga fiscal, por lo que también tienen repercusiones en la esfera administrativo y en el ámbito penal, pero entonces, la contraparte, las cantidades que facturaron las EDOS y que fueron amparadas con CFDI's, no debieron ser consideradas como ingresos, ya que de acuerdo a los conceptos de ingresos definidos y analizados en los capítulos anteriores, en todas las materias relacionadas tenemos que:

- Para efectos contables: no hubo transferencia del control de los activos por parte de la EFOS al cliente, porque esos activos nunca existieron.
- Para efectos de la LISR: no hubo una diferencia positiva en el patrimonio de la EFOS.
- para efectos de la LIVA., no hubo acto o actividad gravada, porque no hubo enajenación de bienes, no se llevó a cabo ninguna prestación de servicios, ni se otorgó el uso o goce temporal de bienes y tampoco se realizó ninguna importación de bienes o servicios.

Imaginemos que estamos ante este caso, el contribuyente, nuestro cliente, encuadrado ya como EFOS definitivo, que durante los 2, 3 o 5 ejercicios anteriores a la presunción se ha dedicado a la venta de facturas, cobrando en promedio un 8% de comisión por las mismas, ha enterado los impuestos federales correspondientes conforme a las legislaciones vigentes aplicables, es decir, ha acumulado como ingreso para efectos de ISR el total de los importes facturados en los CFDI's, y ha enterado mensualmente el IVA que trasladó en dichos comprobantes, pagando equis cantidades de impuestos cada mes y en la declaración anual, y ahora está enfrentando delitos de carácter penal,

me pide lo asesore porque requiere recursos para pagarle al abogado que llevará su proceso penal, y no cuenta con ellos, porque derivado de la presunción, la autoridad le canceló sus sellos digitales, le congeló cuentas bancarias, por lo cual, ya no pudo continuar operando, dejando contratos sin cumplir por actividades que sí realizaba, ocasionándole además, problemas de carácter civil con esos clientes y terceros relacionados, llámense empleados, proveedores, acreedores, imss.

Como ya mencioné, en la práctica el importe de las comisiones que efectivamente son cobradas por las EFOS representan un 8% del 100% del CFDI emitido a las EDOS, entonces quiere decir que el 92% del total fue devuelto a ésta última o a una de sus partes relacionadas, mediante algún mecanismo, lo que nos lleva al último tema analizado en el capítulo anterior, respecto que las cantidades que realmente tuvo que considerar la EFOS para efectos de acumulación fiscal, es el monto de las comisiones efectivamente cobradas, que es el acto que realmente existió, eso sí, las deberá acumular sin deducción alguna, porque si hablamos que la devolución a las EFOS la realizó mediante pago de honorarios asimilados a salarios, emitiendo CFDI's que amparan dichos pagos, y siendo que ésta operación también es inexistente, la EFOS ya no tendrá deducciones a aplicar contra los ingresos cobrados por las comisiones.

Y el cobro de comisiones, sí son un acto lícito, como ya lo vimos, para efectos del código de Comercio, entonces éstas sí deben acumular para efectos fiscales.

Es así, como después de todo lo analizado en el presente trabajo de investigación puedo determinar que mi hipótesis se cumple, es decir que las EFOS que sean publicadas en el listado definitivo del Art. 69-B y que no obtengan resolución favorable al interponer un medio de defensa, deben excluir los CFDI que emitieron, por los cuales le determinaron inexistencia de operaciones y no considerarlos para efectos de pago de impuestos, al no ser ingreso para ISR ni valor de actos o actividades para IVA y solamente debe considerar como ingreso el monto de la comisión cobrada a las EDOS, por ser el único ingreso que obtuvieron, de la misma manera que las EDOS eliminarán el efecto fiscal que dieron a dichos comprobantes.

Entonces, el contribuyente EFOS tiene el derecho de recuperar esas cantidades pagadas indebidamente a la autoridad como pago de contribuciones efectuadas por los ejercicios por los cuales le determinaron inexistencia de operaciones, y el procedimiento para ellos, será el siguiente:

1. Presentará declaraciones complementarias para corregir el monto de ingresos tratándose de ISR y el monto de actos o actividades tratándose de IVA.
2. Ello le generará pagos de lo indebido, que solicitará en devolución de acuerdo a lo establecido en el Art. 22 del Código Fiscal de la Federación.
3. La autoridad está obligada a reintegrarle esos pagos de lo indebido ya que los obtuvo mediante enriquecimiento ilegítimo, de acuerdo a lo dispuesto por el Código Civil.
4. De ser rechazada la devolución, con la resolución emitida por la autoridad, el contribuyente podrá interponer un medio de defensa por los agravios causados al no recuperar las cantidades pagadas indebidamente a la autoridad.

Si bien es cierto, no hay precedente sobre este tema, ningún EFOS a estas alturas ha reclamado pagos de lo indebido hasta donde ésta investigación ha llegado, resultará hasta de poca credibilidad lo señalado en las líneas anteriores, pero no se trata de credibilidad si no de legalidad, y de acuerdo a lo investigado, y hasta tomando el principio de simetría fiscal, aunque no ósea un principio de carácter constitucional, la EFOS está en todo el derecho de recuperar las cantidades pagadas indebidamente y el proceso antes señalado es el que debe seguir para recuperar los impuestos pagados indebidamente al haber efectuado venta de facturas, mientras a la par atiende sus graves problemas de delitos en materia penal.

Aún hay mucho de qué hablar sobre este tema, por ejemplo, no llegamos a la parte de defensa fiscal, cuando la EFOS no logra desvirtuar, la autoridad le emite la resolución y la EFOS ejerce su derecho de interponer el juicio contencioso administrativo, pero que también la práctica profesional nos ha llevado a ver que la autoridad a esta fecha, enero de 2021, no ha formulado querrela contra un gran número de contribuyentes, es decir, que no muchas EFOS hasta ahora han seguido el proceso penal.