

UNIVERSIDAD MICHOACANA SAN NICOLÁS DE HIDALGO

FACULTAD DE CONTADURÍA Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS

DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO

MAESTRÍA EN FISCAL



TESIS



*“Análisis al párrafo octavo del artículo 69-B de Código Fiscal de la Federación,
aplicable a contribuyentes que dieron efectos fiscales a comprobantes fiscales
emitidos por empresas que han sido publicadas como emisoras de comprobantes
de operaciones simuladas”*

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRA EN FISCAL PRESENTA:

L.D. KARINA TORRES FELIPE

DIRECTOR DE TESIS:

M.F. JOSÉ URIEL RAMÍREZ PINEDA

MORELIA, MICHOACÁN, JUNIO 2023

Índice

Resumen	v
Abstrac	vi
Introducción	vii
Capítulo 1	1
Diseño Metodológico del Proceso De Investigación	1
1.1 Objetivo General	1
1.2 Objetivos Particulares	1
1.3 Planteamiento del Problema	1
1.4 Problematicación	2
1.5 Hipótesis	3
1.6 Justificación	3
1.7 Preguntas de Investigación	4
1.8 Matriz de Congruencias	5
1.9 Materiales a Utilizar	6
Capítulo 2	8
Marco Teórico	8
2.1 Principios Tributarios	8
2.1.1 Antecedentes de los Impuestos en México	10
2.2 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	13
2.2.1 Artículos Constitucionales Relacionados con el Tributo en México	14
2.2.2 Vigencia de la Constitución Actual	15
2.3 Jerarquización de las Leyes Tributarias	15
2.4 Problemática Recaudatoria Mundial	17

2.4.1	<i>El G-20 y el Inicio del Plan de Acción Sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS por sus Siglas en Inglés)</i>	18
2.4.2	<i>Plan de Acción BEPS de la Organización para la Cooperación y del Desarrollo Económico (OCDE)</i>	20
2.5	Elementos de los Impuestos	22
2.6	Comprobantes Fiscales	25
2.6.1	<i>Evolución de los Comprobantes Fiscales en México</i>	26
2.6.2	<i>Requisitos de los Comprobantes Fiscales</i>	29
2.6.3	<i>Código Fiscal de la Federación: Párrafos Reformados el 12 de noviembre de 2021</i>	32
2.7	Buzón Tributario	34
2.7.1	<i>Notificaciones de los actos administrativos</i>	37
2.8	Materialidad de las Operaciones	40
2.8.1	<i>Concepto de Deducción</i>	43
2.8.2	<i>Concepto de Simulación</i>	44
2.8.3	<i>Concepto de Presunción</i>	46
2.8.4	<i>Sustancia Económica</i>	48
2.8.5	<i>Fecha Cierta</i>	50
2.9	Delitos Fiscales	53
2.9.1	<i>Definición y elementos del Delito</i>	53
2.9.2	<i>Responsables en la Comisión de un Delito</i>	54
2.9.3	<i>Tentativa de Delito Fiscal</i>	54
2.9.4	<i>Delito Continuado</i>	55
2.9.5	<i>Caso para Proceder Penalmente por los Delitos Fiscales</i>	55
2.9.6	<i>Extinción de la Acción Penal</i>	56
2.10	Defraudación, Elusión y Evasión Fiscales	56
2.10.1	<i>Defraudación Fiscal</i>	57

2.10.2 <i>Elusión y Evasión Fiscales</i>	62
2.11 Artículo 69-B de Código Fiscal de la Federación (CFF)	64
2.11.1 <i>Exposición de Motivos</i>	64
2.11.2 <i>Reformas al Artículo 69-B de Código Fiscal de la Federación; 25 de Junio de 2018</i>	65
2.12 Sujetos del Procedimiento	71
2.12.1 <i>La Autoridad Fiscal</i>	71
2.12.2 <i>El Contribuyente; Presunta Empresa que Factura Operaciones Simuladas (EFOS)</i>	71
2.12.3 <i>Persona Física o Moral; Presunta Empresa que Deduce Operaciones Simuladas (EDOS)</i>	73
2.13 Supuestos Para Presumir la Inexistencia de las Operaciones	75
2.14 Notificación y Publicación de las Listas	76
2.15 Artículo 69-B. De Código Fiscal de la Federación; Disposición Vigente aplicable a las EDOS	79
2.16 Pronunciamientos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación SCJN	80
2.17 Reforma Penal Fiscal 2020 y la Acción de Inconstitucionalidad de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) en noviembre de 2022	81
2.17.1 <i>Reformas al Código Fiscal de la Federación</i>	83
2.17.2 <i>Reformas a la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada y la Acción de Inconstitucionalidad de Noviembre de 2022</i>	85
2.17.3 <i>Reformas a la Ley de Seguridad Nacional</i>	87
2.17.4 <i>Reformas al Código Nacional de Procedimientos Penales</i>	89
2.17.5 <i>Reformas al Código Penal Federal</i>	93
Cuadro 6. Reforma Penal Fiscal; Código Penal Federal	93
2.18 Resoluciones	97
2.18.1 <i>Operaciones Inexistentes</i>	97

2.18.2	<i>Crédito Fiscal</i>	100
2.18.3	<i>Resoluciones Favorables</i>	101
2.19	Medios de Impugnación	102
2.19.1	<i>Recurso de Revocación</i>	102
2.19.2	<i>Juicio de Nulidad</i>	103
2.19.3	<i>Juicio de Amparo Directo</i>	106
	Capítulo 3	111
	Contexto Actual De Las EDOS	111
3.1	Estrategia Contra las Operaciones Simuladas	111
3.2	Información Estadística Sobre las EFOS y su Implicación en los EDOS.	114
3.3	Análisis Sobre la Seguridad Jurídica y el Derecho de Audiencia de las EDOS en el artículo 69-B de CFF	120
	Capítulo 4	133
4.1	Análisis al párrafo octavo del artículo 69-B de Código Fiscal de la Federación, aplicable a contribuyentes que dieron efectos fiscales a comprobantes fiscales emitidos por empresas que han sido publicadas como emisoras de comprobantes de operaciones simuladas	133
	Conclusiones	137

Resumen

Desde la reforma fiscal de 2014, la fiscalización en México tomó gran fuerza. Los mecanismos y tecnologías implementados a raíz de dicha modificación posicionaron a la autoridad fiscal en una situación privilegiada en cuanto al acceso a la información, logrando un modelo de fiscalización en tiempo real gracias a los comprobantes fiscales.

Bajo dicho contexto, algunos contribuyentes comenzaron a realizar conductas ilegales a efecto de disminuir el pago de contribuciones o generar saldos a favor falsos, llevando a cabo actos de simulación a través de la indebida emisión de comprobantes fiscales.

Se suma a lo anterior, la presión internacional de la cual el Estado Mexicano ha sido parte, ello en afán de combatir la erosión de la base gravable tanto a nivel país como en un escenario mundial. Así surgen las acciones tendientes a erradicar la evasión y elusión fiscales. Bajo dicho contexto, en México, nace a la vida jurídica el procedimiento de presunción de operaciones inexistentes reglado en el artículo 69-B de Código Fiscal de la Federación.

En la actualidad, se cuenta con todo un soporte legal para identificar y proceder contra las empresas que han sido publicadas como presuntas emisoras de comprobantes de operaciones inexistentes y los contribuyentes que han dado efectos fiscales a dichas operaciones.

El problema es grave y aun cuando se han establecido procedimientos administrativos, las autoridades fiscales en afán de combatir duramente las practicas evasivas antes mencionadas; han recurrido a incorporar los delitos fiscales a asuntos que tienen implicaciones penales, muestra de ello lo representa la Reforma Penal Fiscal 2020. Donde destacan las reformas a diversos cuerpos normativos federales, para culminar tipificando la compra venta de facturas de operaciones simuladas como delincuencia organizada y estableciendo prisión preventiva oficiosa para los delitos fiscales.

Palabras clave: Fiscalización, procedimientos administrativos, simulación, prácticas evasivas, delitos fiscales.

Abstrac

Since the 2014 tax reform, auditing in Mexico has gained great strength. The mechanisms and technologies implemented as a result of said modification positioned the tax authority in a privileged situation in terms of access to information, achieving a real-time control model thanks to tax receipts.

In this context, some taxpayers began to carry out illegal behaviors in order to reduce the payment of contributions or generate false credit balances, carrying out acts of simulation through the improper issuance of tax receipts.

In addition to the above, the international pressure of which the Mexican State has been a part, in an effort to combat the erosion of the tax base both at the country level and on a world stage. This is how actions tending to eradicate tax evasion and avoidance arise. In this context, in Mexico, the procedure of presumption of non-existent operations regulated in article 69-B of the Federal Tax Code comes into legal life.

At present, there is all legal support to identify and proceed against the companies that have been published as presumed issuers of receipts for non-existent operations and the taxpayers that have given tax effects to said operations.

The problem is serious and even when administrative procedures have been established, the tax authorities in an effort to fight hard the aforementioned evasive practices; They have resorted to incorporating tax crimes into matters that have criminal implications, an example of this is represented by the Criminal Tax Reform 2020. Where the reforms to various federal regulatory bodies stand out, to culminate by classifying the purchase and sale of invoices of simulated operations as organized crime and establishing informal pretrial detention for tax crimes.

Introducción

Atañe al presente el estudio del procedimiento de presunción de operaciones inexistentes, amparadas por comprobantes fiscales, con fundamento en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación integrado a dicho cuerpo normativo a partir del día 1 de enero de 2014. Destacándose tal procedimiento por representar una modificación sustancial en la política de fiscalización en México.

Así a través del presente se pretende aportar elementos jurídicos válidos a efecto de verificar, si realmente se cumple el propósito que llevó al legislador a aprobar el citado ordenamiento. Pues del contexto en que se origina, se destaca que cada vez había más contribuyentes dedicados a dar efectos fiscales a comprobantes fiscales de operaciones simuladas, con efectos colaterales logrando reducir la carga tributaria y generando saldos a favor indebidos, ocasionando esto último un detrimento al erario público.

Por lo anterior esta investigación surge de la incertidumbre que genera en la actualidad el procedimiento en comento, particularmente para las personas físicas y/o morales que han dado efectos fiscales a comprobantes emitidos por empresas publicadas como presuntas emisoras de comprobantes fiscales de operaciones simuladas. Pues como se ha observado las implicaciones respecto de operaciones simuladas, no son exclusivas del ámbito fiscal, ya que sus consecuencias podrían trasladarse a procesos penales para los implicados. Sin dejar de observar que el procedimiento ha sido analizado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien se ha pronunciado al respecto aseverando que no hay violación a los derechos de audiencia, irretroactividad, presunción de inocencia, así como a la libertad de trabajo.

Bajo este orden de ideas, esta tesis pretende ser un instrumento de estudio sistematizado y reflexivo sobre los alcances del procedimiento en comento dividido en capítulos seccionados como se detalla a continuación:

En el primer capítulo se observarán los lineamientos metodológicos que marcan las ciencias para llevar a cabo la investigación del presente estudio, al plantear los objetivos generales y particulares, instrumentos de investigación, el planteamiento de problema y la tendencia de la política tributaria actual. Destacando la hipótesis que establece que es inconstitucional el estado de incertidumbre jurídica al que se encuentran sometidos contribuyentes que dieron efectos a comprobantes emitidos por empresas que han sido publicadas como presuntas emisoras de comprobantes fiscales de operaciones inexistentes. Poniendo de manifiesto la viabilidad del presente estudio sustentado en una correcta matriz de congruencias y materiales adecuados.

Dentro del capítulo segundo se traen a colación los principios tributarios que rigen la política tributaria en México desde sus inicios, mencionando antecedentes relevantes de los impuestos en el país y poniendo gran énfasis a la jerarquía de las leyes tributarias en el sistema normativo tributario actual. Además, se exponen los principios constitucionales en materia tributaria para señalar de forma analítica y crítica los conceptos de violación a dichos principios en cuanto a las empresas que han hecho deducibles operaciones simuladas dentro del procedimiento de presunción de operaciones inexistentes.

Aunado a lo anterior, se señalan las diversas resoluciones que puede emitir la autoridad fiscal una vez concluido el proceso objeto del presente estudio, a efecto de proponer un nuevo marco legal que garantice seguridad jurídica para los contribuyentes que deducen operaciones simuladas. Toda vez que del marco normativo actual se desprende un procedimiento fiscal donde se fiscaliza derivado de presunciones respecto de terceros, pone en riesgo la certeza jurídica de quienes dieron efectos fiscales a los comprobantes objeto del procedimiento, como se analizará en el desarrollo del trabajo.

En el capítulo tercero se desarrolla un análisis estadístico, sustentado en la política actual que versa sobre la persecución de empresas que han sido publicadas como presuntas emisoras de comprobantes fiscales de operaciones inexistentes, de conformidad con las cifras que han publicado las autoridades fiscales, hasta

diciembre de 2022. De donde se destaca que además de las autoridades fiscales, desde hace algunos años también participan la Unidad de Inteligencia Financiera y la Procuraduría Fiscal de la Federación como partes fundamentales dentro de los procesos. Además, en este capítulo, se exponen algunos de los panoramas en los que se ven involucrados las empresas que han dado efectos fiscales a comprobantes emitidos por empresas que han sido publicadas como presuntas emisoras de comprobantes fiscales de operaciones inexistentes.

Capítulo cuarto; incluye un análisis crítico respecto del procedimiento vigente previsto por el artículo 69-B de Código Fiscal de la Federación, al sugerir una debida notificación para las empresas que han dado efectos fiscales a comprobantes emitidos por empresas que han sido publicadas como emisoras de comprobantes fiscales de operaciones inexistentes, con el objeto de aportar mayores elementos que garanticen seguridad jurídica y legalidad para dichos contribuyentes.

Así mismo, se propone incorporar a Código Fiscal la regla prevista por resolución miscelánea fiscal que establece el mecanismo para que las EDOS aporten elementos a fin de garantizar la materialidad de sus operaciones y los plazos con los que cuenta la autoridad para definir si dichos elementos probatorios son o no, aceptados. Ello es de vital importancia atendiendo al orden jerárquico de las normas, pues pretender dejar dicho marco regulatorio en Resolución Miscelánea cuya vigencia anual, implica un riesgo latente para los EDOS. De ahí la importancia de que se remita a Código Fiscal de la Federación, garantizando con ello su obligatoriedad en un cuerpo normativo de mayor coercitividad.

Capítulo 1

Diseño Metodológico del Proceso De Investigación

1.1 Objetivo General

Demostrar que el procedimiento establecido en el párrafo octavo del artículo 69-B de Código Fiscal de la Federación vulnera el principio constitucional de seguridad jurídica de los contribuyentes que han dado efectos a comprobantes fiscales emitidos por empresas que han sido publicadas como emisoras de comprobantes de operaciones simuladas.

1.2 Objetivos Particulares

- Analizar los principios que establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos aplicables a legalidad y debido procedimiento.
- Estudiar el procedimiento de presunción de operaciones inexistentes previsto por el artículo 69-B de Código Fiscal de la Federación, identificando transgresión al principio constitucional de seguridad jurídica.
- Identificar las repercusiones que generan a los contribuyentes el desahogo del procedimiento previsto por el artículo 69-B de Código Fiscal de la Federación vigente; partiendo de la premisa de que las personas que dieron efectos fiscales a comprobantes fiscales emitidos por empresas que han sido publicadas como presuntas emisoras de operaciones inexistentes, desconocen la resolución que señala la fundamentación y motivación en cuanto a la presunción y que por esta razón se encuentran en estado de indefensión.

1.3 Planteamiento del Problema

El estado de incertidumbre jurídica a que se enfrentan las empresas que han dado efectos fiscales a comprobantes fiscales emitidos por empresas que se encuentran

sujetas al procedimiento previsto por el párrafo primero del artículo 69-B de Código Fiscal de la Federación. Atendiendo a la naturaleza misma del procedimiento, pues se origina a través de una presunción respecto de un contribuyente que emite comprobantes que amparan operaciones simuladas y/o no localizado, pero que repercuten a quien recibe los bienes o servicios y da efectos fiscales. Ya que para estos últimos se cargará la responsabilidad de: demostrar la veracidad de las operaciones celebradas, dejar de dar efectos a los comprobantes fiscales y determinar de nuevo impuestos o ser objeto del ejercicio de facultades de revisión por parte de las autoridades fiscales.

Lo anterior sin considerar que la conducta de dar efectos fiscales a los comprobantes emitidos por Empresas que han sido publicadas en definitiva como Facturadoras de Operaciones Inexistentes, constituye un ilícito previsto por el Código Fiscal de la Federación que en concordancia con el Código Penal Federal puede implicar un delito federal, con penalidades distintas a las sanciones administrativas que implica el constituirse como Empresa que Deduce Operaciones Simuladas.

1.4 Problematicación

La reforma fiscal de 2014 que trajo consigo el nacimiento a la vida jurídica el procedimiento del artículo 69-B de Código Fiscal de la Federación, ha permitido avances en materia de recaudación, no obstante que su propósito es distinto pues dicho precepto legal se perfiló de control respecto de las malas prácticas con el propósito de mitigar los efectos de la evasión y defraudación fiscales.

A pesar de lo anterior desde su redacción, así como práctica actual, tal procedimiento entraña aspectos que contravienen algunos principios constitucionales del contribuyente.

Resultando viable que la autoridad busque los medios para mitigar la práctica de delitos fiscales y en su caso sancionar a los responsables de tales ilícitos. Sin embargo, en ese proceso surgen más sujetos implicados como las empresas que deducen operaciones simuladas, que pueden llegar a ser las más afectadas con el proceso en mención. Ya que se convierten en el medio idóneo para recaudar impuestos, siendo sujetos de carga probatoria a efecto de demostrar la veracidad

de sus operaciones que terminarán siendo valoradas por la autoridad fiscal, mientras que las empresas que facturan operaciones simuladas podrían seguir con sellos restringidos, inactivas económicamente y sin localizar dejando el problema a la otra parte “localizable”.

1.5 Hipótesis

Es inconstitucional el estado de incertidumbre jurídica al que se encuentran sometidas las empresas dieron efectos fiscales a comprobantes fiscales emitidos por empresas que han sido publicadas como emisoras de comprobantes de operaciones simuladas de conformidad con el artículo 69-B de Código Fiscal de la Federación, al carecer de una debida notificación respecto del supuesto jurídico por el cual se desconocen sus operaciones celebradas con la Emisora de Operaciones Simuladas.

1.6 Justificación

La conveniencia de esta investigación radica en poder identificar la problemática que se presenta desde la redacción del precepto legal que establece el procedimiento de presunción de operaciones inexistentes ya que deja en estado de inseguridad jurídica a las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas. Lo anterior dista de ser el objetivo propuesto por los legisladores desde la exposición de motivos para crear el artículo 69-B de Código Fiscal de la Federación, toda vez que la premisa principal era mitigar las malas prácticas y combatir los delitos fiscales. De tal suerte de hoy se infiere que el procedimiento en mención de facto ha sido tergiversado, triunfando como política recaudatoria, pero descuidando los motivos reales que generaron su creación.

La *relevancia social* resulta trascendente en este estudio pues permite determinar los principios constitucionales que deben observarse a fin de garantizar el debido procedimiento de las presuntas Empresas que Deducen Operaciones Inexistentes de conformidad con el artículo 69- B de Código Fiscal de la Federación.

En cuanto a *Valor teórico*, con esta investigación se pretende llenar un vacío de conocimiento en el ámbito fiscal, particularmente en el establecimiento protección y

reconocimiento de los principios constitucionales de seguridad jurídica y debido proceso a las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas al proponer reforma al artículo 69-B de CFF dotando de mayores elementos de defensa a esos sujetos del procedimiento en mención.

Las modificaciones en la estructura de los comprobantes fiscales, las tecnologías y las nuevas formas de fiscalización, se han perfeccionado y al utilizar canales de comunicación con otras autoridades fiscalizadoras pueden llegar a proporcionar al Servicio de Administración Tributaria indicios sobre la posibilidad de operaciones simuladas que implican participación de las Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (en adelante EFOS) como emisoras del comprobantes y por otra parte de las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (en adelante EDOS) como sujetos que dan efecto a comprobantes fiscales simulados.

En este orden de ideas y al margen del procedimiento previsto para las EFOS, los asuntos que se han desahogado hasta este entonces han reflejado la vulneración a la que se enfrentan las EDOS, pues corresponde estas últimas, aportar elementos probatorios a efecto de demostrar la existencia de las operaciones presuntamente inexistentes. Siendo así como las EDOS reaccionan e implementan, nuevos mecanismos documentales, de trazabilidad y materialización de las operaciones supliendo en gran medida la función recaudadora del fisco.

Derivado de lo anterior resulta de importancia destacar la necesidad de reformar el artículo 69-B para brindar certeza jurídica y el debido procedimiento para todas las personas objeto del procedimiento y no solo para aquellas que ejerzan los medios de defensa correspondientes.

1.7 Preguntas de Investigación

¿Cuáles son los principios Constitucionales vulnerados a las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas?

¿Cuál es la tendencia de los Criterios emitidos por la PRODECON respecto de las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas?

¿Cuáles son los criterios que ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación con respecto al procedimiento de presunción de operaciones simuladas?

1.8 Matriz de Congruencias

Título	Verificar que el procedimiento establecido en el párrafo octavo del artículo 69-B de Código Fiscal de la Federación vulnera el principio constitucional de seguridad jurídica de los contribuyentes que han dado efectos a comprobantes fiscales emitidos por empresas que han sido publicadas como emisoras de comprobantes de operaciones simuladas.
Objetivo General	Demostrar que el procedimiento establecido en el párrafo octavo del artículo 69-B de Código Fiscal de la Federación vulnera el principio constitucional de seguridad jurídica de los contribuyentes que han dado efectos a comprobantes fiscales emitidos por empresas que han sido publicadas como emisoras de comprobantes de operaciones simuladas.
Objetivos Particulares	- Analizar los principios que establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos aplicables a legalidad y debido procedimiento. - Estudiar el procedimiento de presunción de operaciones inexistentes previsto por el artículo 69-B de Código Fiscal de la Federación, identificando transgresión al principio constitucional de seguridad jurídica. - Identificar las repercusiones que generan a los contribuyentes el desahogo del procedimiento previsto por el artículo 69-B de Código Fiscal de la Federación vigente; partiendo de la premisa de que las personas que dieron efectos fiscales a comprobantes fiscales emitidos por empresas que han sido publicadas como presuntas emisoras de operaciones inexistentes, desconocen la resolución que señala la fundamentación y motivación en cuanto a la presunción y que por esta razón se encuentran en estado de indefensión.
Preguntas de Investigación	¿Cuáles son los principios Constitucionales vulnerados a las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas? ¿Cuál es la tendencia de los Criterios emitidos por la PRODECON respecto de las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas? ¿Cuáles son los criterios que ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación con respecto al procedimiento de presunción de operaciones simuladas?

Hipótesis	Es inconstitucional el estado de incertidumbre jurídica al que se encuentran sometidas las empresas dieron efectos fiscales a comprobantes fiscales emitidos por empresas que han sido publicadas como emisoras de comprobantes de operaciones simuladas de conformidad con el artículo 69-B de Código Fiscal de la Federación, al carecer de una debida notificación respecto del supuesto jurídico por el cual se desconocen sus operaciones celebradas con la Emisora de Operaciones Simuladas.
------------------	--

1.9 Materiales a Utilizar

Para efectos del presente estudio los materiales utilizados son de tipo documental dividido en dos categorías como se muestra a continuación:

- I. Documentación general.
 - a) Bibliografía actual
 - Libros
 - Compendios
- II. Documentación especializada
 - a) Bibliografía actual
 - Libros especializados
 - Revistas y ensayos especializados
 - Consultas de páginas web especializadas
 - Consulta de tesis de licenciatura, maestría y doctorado

La instrumentación de materiales antes señalados, tiene como finalidad reunir el conocimiento actual para construir la base de la investigación, lograr una orientación precisa para soportar el terreno de investigación y poder cumplir con los objetivos del trabajo.

En cuanto al método, la investigación en lo fundamental pasa de lo general a lo particular (método deductivo) haciendo además uso de las evidencias y síntesis, actividades que se van combinando en el campo de la investigación en IV capítulos mediante los cuales se posibilita el trabajo que conduce a cumplir con los objetivos establecidos.

Mientras que la metodología utilizada se fundamenta en la literatura referente a la investigación, considerando como eje la obra “Metodología de la Investigación” de Roberto Martínez Sampieri¹ y utilizando como sistema de citado el estilo Chicago, a través de notas al pie de página.

¹ HERNÁNDEZ, Sampieri, Roberto, *Metodología de la Investigación*, Ed. Mc Graw Hill. Tercer Edición, México, 2003.

Capítulo 2

Marco Teórico

2.1 Principios Tributarios

La palabra principio se entiende como el origen, procedencia, base o razón fundamental en la cual procede infiriendo de cualquier materia. Y corresponde al motivo, justificación, pretexto o causa de algo.

En tanto, la palabra tributo proviene del latín *tributum*, que significa impuesto o contribución. Dicha palabra está conformada por dos verbos; *tribuere* que significa distribuir, repartir, que en sus orígenes significaba repartir entre las tribus, de aquí su origen. Así, de los dos verbos ha quedado establecido en español como atribuir, contribuir, distribuir.

De tal suerte que *“se pueden definir a los principios tributarios como aquellos que dan origen o son la base de las contribuciones dicho, en otros términos; la justificación por la cual se debe contribuir al gasto que ejerce el Estado”*.²

Se establecen como principios, porque parten de la obligación de contribuir con el gasto público, entendiéndose que dicha contribución debe regresar a la comunidad a través de servicios e infraestructura que permitan una vida digna, en ese sentido, se contribuye al gasto público para que el Estado cuente con los recursos necesarios para hacer frente a las necesidades básicas de la colectividad.

Así conforme a lo establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

“Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

² RAMÍREZ, Pineda, José Uriel, *México y su Federalismo Fiscal, su repercusión en las Finanzas Públicas a través de las Potestades Tributarias*, Repositorio Institucional de La Universidad Michoacana San Nicolás de Hidalgo, Morelia Michoacán, 2020. Disponible en: http://bibliotecavirtual.dgb.umich.mx:8083/xmlui/bitstream/handle/DGB_UMICH/6197/FCCA-M-2020-0756.pdf?sequence=1&isAllowed=y

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.³

Por lo anterior, se identifican los cuatro principios esenciales de las contribuciones, mismos que se mencionan a continuación de conformidad con Ramírez, 2020.

- **Proporcionalidad:** Dentro de la relación jurídica tributaria establece que el sujeto pasivo debe contribuir al gasto público conforme a su capacidad contributiva, conforme a las utilidades e ingresos percibidos, derivado de la actividad económica que ejecute, cuidando en todo momento el mínimo vital para la supervivencia del sujeto pasivo.
- **Equidad:** Dicho principio radica principalmente en la igualdad ante la misma Ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente en la hipótesis de causación, acumulación de ingresos, tasas, deducciones permitidas y plazos de pago entre otros.
- **Destino al Gasto Público:** Atendiendo a su raíz etimológica proviene del latín *destinare*, y entre sus principales acepciones se encuentra la de consignar, señalar o aplicar una cosa o lugar para un fin determinado, y gasto público, es la cantidad que se gasta o se ha gastado por las administraciones públicas; ello de conformidad con la Real Academia Española.⁴
- **Legalidad:** Entiéndase como legalidad aquella en virtud del cual los ciudadanos y todos los poderes públicos están sometidos a las leyes y al derecho. Por lo anterior, conviene también se utilice, por analogía, el aforismo del derecho penal, adaptado a la materia tributaria para señalar “*nullum tributum sine lege*” (no hay tributo sin Ley).

Los principios tributarios son entonces, esas referencias mínimas que deben observarse dentro de la norma, cuando se establece un nuevo impuesto, toda vez

³ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

⁴ Real Academia Española disponible en: <https://dpej.rae.es/lema/gasto-p%C3%BAblico>. (Consultado el 05 de mayo de 2023).

que la deficiencia u ausencia de alguno de los citados elementos pudiese generar una categoría sospechosa objeto de medios de defensa, pues se estaría frente a una contribución que no cumple con los principios constitucionales.

2.1.1 Antecedentes de los Impuestos en México

La primera manifestación de la Tributación en México aparece en el Códice Azteca, con el Rey Azcapotzalco que pedía tributo a cambio de beneficios en su comunidad. Los primeros recaudadores eran llamados *Calpixqueh* y se identificaban por llevar una vara en una mano y un abanico en la otra. Había varios tipos de tributos que se daban según la ocasión, los había de guerra, religiosos de tiempo, etc. Los pueblos sometidos tenían que pagar dos tipos de tributos los que eran en especie o mercancía y tributos en servicios especiales.⁵

En el México colonial se tuvo una recaudación eficaz, derivado que se estableció un control sobre la población.

Para 1570 existían 155 alcandías mayores en la Nueva España, mismas que recaudaban en dinero, o bien en especie, estos últimos rematados en pública almoneda.

Cabe resaltar, que en la época colonial existían ciertos sujetos que estaban exentos del pago del impuesto, tales como los caiques, alcaldes, cantores y sacristanes.

Un acto importante durante la colonia fue la creación de la Contaduría General de Tributos y Azogues, mismo que establecía las ordenanzas a efecto de asentar individualmente las tasaciones de todos los pueblos de la Nueva España.

Durante la colonia el sistema fiscal mexicano se consideró de una estructura compleja, más durante la segunda mitad del siglo XVIII, también llamadas como reformas borbónicas, notando un incremento de la recaudación en la administración virreinal. Este éxito recaudatorio se dio derivado de la maquinaria tributaria de la

⁵ Ramírez, *Op. Cit.*, 18.

Nueva España, ello derivado que los residentes del México Borbónico pagaban hasta el 70% más de impuestos que los españoles en la Metrópoli.⁶

Fueron cuatro las principales fuentes de ingresos al Tesoro Real de la Nueva España:⁷

- Tributo recogido de todos los jefes de la familia de los pueblos indios en donde la tasa era de dos pesos plata a pagar anualmente por cada tributario.
- Recaudación de impuestos mineros. Gravamen del 10%. Se cobraba en la Casa de Moneda de la Ciudad de México a donde se llevaba la plata para ser acuñada.
- Impuesto sobre el comercio eran gravámenes sobre las transacciones mercantiles como de cábalas e impuestos sobre las bebidas alcohólicas locales (pulques) 24%.
- Monopolio del tabaco establecido en la Nueva España en 1767. Recaudaba cerca del 30% de los ingresos de la administración colonial.

En el México borbónico, a fines de la centuria por las demandas externas que se incrementaban, los egresos fueron sobrepasando los ingresos ordinarios, y ello trajo como consecuencia la creación de fondos extraordinarios que era obtenido entre la población mexicana. Dentro de los más importantes estaban considerados los donativos que obligaban a cada residente del virreinato a pagar una contribución, las tasas se fijaban conforme a las distinciones raciales y étnicas. Estos donativos eran exigidos durante las guerras, epidemias o crisis agrarias.⁸

Ahora bien, entre los años 1780-1820, existió un incremento de los impuestos, en donde la política de racionalidad económica que se desarrollaba tenía varios objetivos como revitalizar la economía española y aumentar la recaudación fiscal,

⁶ MARICHAL, C. y MARINO, D. *De la Colonia a Nación, Impuestos y Política en México 1750-1860*, Editorial Colegio de México. Pág.22.

⁷ *Ibidem*. Pág. 23.

⁸ MARICHAL, C. y MARINO, *Op. Cit*, 37.

lo anterior de las diversas guerras que habían diezclado las arcas públicas del imperio español.⁹

Mientras que el estallido de los movimientos revolucionarios a partir del año 1810, llevó rápidamente a una crisis fiscal en el virreinato.

Fueron tres factores los encargados del debilitamiento de la real hacienda colonial.¹⁰

- El extraordinario aumento en el gasto militar.
- Dificultad para obtener nuevos préstamos, situación que se agravó por el cumulo de deudas coloniales.
- Tendencias de las tesorerías locales a una mayor autonomía fiscal, reflejada en la redacción de la transferencia de fondos de las regiones a la capital.

Posteriormente a la guerra de independencia, ya establecido el gobierno imperial de Iturbide, donde tuvo poca fortuna en la recaudación, ya que recurrió de préstamos forzosos, que consistieron en la expropiación de los ductos de Veracruz y Acapulco, por lo que llevo al declive del primer Imperio Mexicano y llevó al Nacimiento de una República Federal.

Se desarrolló un nuevo marco institucional de la reestructuración fiscal y financiera, que fuera ratificado por las constituciones federalistas, y estableció una nueva jurisdicción política similar a la republica de Estados Unidos, por lo que el gobierno federal de México coexistía con los gobiernos estatales locales.

Así durante 1856, se puede corroborar que la mayor recaudación se obtenía de los impuestos sobre importación, exportación, tonelaje, circulación de dinero y consumo. La atención fiscal estaba centrada en el comercio.¹¹

⁹ Ibídem. Pág. 85.

¹⁰ MARICHAL, C. *La Bancarrota del Virreinato. Nueva España y las Finanzas del Imperio Español. 1780-1810*. Editorial El Colegio de México. Pág.41.

¹¹ GARABITO, María José. *“Respuesta Social a la Obligación Tributaria en la Ciudad de México 1857-1860”*. Edición Instituto Mora. Pág. 31.

En esta época, se establecieron diversos impuestos, de los cuales (Garavito) señala:

- Ingresos por servicios del Estado.
- Impuestos sobre comercio.
- Impuestos sobre la industria y servicios.
- Impuesto sobre la propiedad.
- Impuesto para la guerra.

Por su parte, durante el Porfiriato se observó cierta estabilidad en cuanto a la recaudación, comenzó la creación de bancos, las finanzas del gobierno se estabilizaron y los impuestos se comenzaron a cobrar de manera regular. Habiendo lugar a impuestos como el impuesto del timbre, gravamen de medicinas y diversos artículos de comercio.

Posterior a la Revolución Mexicana se localizan diversos tipos de impuestos, tales como el de servicio por uso de ferrocarriles, impuestos especiales sobre exportación de petróleo y derivados, impuestos por consumo de luz, impuesto sobre teléfonos, timbres, avisos y anuncios.

Finalmente, en el siglo XXI, los impuestos básicos, tales como el Impuesto al Valor Agregado, nacido en 1980, Impuesto Sobre la Renta, han sido modificados y en la actualidad son los que mayormente aportan ingresos a las arcas públicas del Estado. (Ramírez, 2020, págs. 18-21).

2.2 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

“El término Constitución etimológicamente proviene de la palabra *constitutio*, *as*, *ere*, *stitui*. *Stitutum*, el cual se forma a su vez de la partícula *cum* que significa “con”, y del verbo *statuere* (*statu*: *is*, *ere*, *i*, *tum*). *Constitutio* (*onis*) viene del verbo latino *constituere* que significa poner, colocar, levantar, construís, fundar”. (Salmorán, 1986).¹²

¹² Tamayo, G. (1989) “*Introducción al Estudio de la Constitución*”. Edición. UNAM, México, pág.40.

Por lo anterior se puede definir a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), como aquel ordenamiento jurídico, político y social, que contiene la organización y relación de los poderes públicos que rigen al Estado Mexicano, y que a su vez garantiza los derechos, potestades y libertades de los ciudadanos nacidos y naturalizados en México.

La CPEUM fue promulgada por el congreso constituyente de 1917 el 5 de febrero de 1917. El texto constitucional cuenta con nueve títulos que contienen 136 artículos. El texto jurídico sigue los lineamientos clásicos de las doctrinas políticas al contar con una parte dogmática, que abarca los primeros 39 artículos y establece derechos y obligaciones, y una parte orgánica contenida en los 98 artículos restantes y que define la organización de los poderes públicos. Cabe señalar, que esta teoría clásica ha sido superada por algunos autores, dado que de la interpretación sistémica dada a dicho ordenamiento se establece que no solamente dentro de los primeros 39 artículos se establezcan derechos y obligaciones, sino que, por el contrario, localizamos los mismos en la parte que se conoce como orgánica, o bien, se encuentran estrechamente vinculados. (Ramírez, 2020, págs. 22-23).

2.2.1 Artículos Constitucionales Relacionados con el Tributo en México

Los artículos más importantes y trascendentales, que derivan de la organización política de México, son los contenidos en los artículos 31 fracción IV (obligación de contribuir al gasto público), 36 fracción I (obligación de inscripción al registro federal de contribuyentes), 38 fracción I (imposición en caso de omisión), 73 fracción VII (facultad de legislar en materia de contribuciones), 74 fracción IV (principio de anualidad de la ley fiscal), 72 inicial H) (forma en creación de la ley fiscal), 89 fracción I (facultad del presidente en emitir decretos), y 115 fracción IV (los municipios cuentan también con facultad exclusiva para establecer contribuciones necesarias a cubrir sus presupuestos), todos los anteriores de la Constitución Federal.

2.2.2 Vigencia de la Constitución Actual

En México, la vigencia constitucional de las Leyes fiscales, tanto de la Ley de Ingresos, como las especiales de impuestos; es anual, pues la imposición de las contribuciones se realiza únicamente en la medida necesaria para cubrir el presupuesto de egresos de un año, y satisfaciendo ese presupuesto, carece de fundamento y justificación constitucional la imposición de nuevos tributos, al menos hasta que se discuta y apruebe otro presupuesto de egresos para un siguiente ejercicio.

2.3 Jerarquización de las Leyes Tributarias

Es imperativo señalar la jerarquía de los ordenamientos jurídicos fiscales, dado que estos esclarecerán el momento cuando exista conflicto respecto de su aplicación, al aclarar cuál es el que debe prevalecer.

Bajo este orden de ideas, el diccionario de la lengua española, define a la jerarquía normativa como aquel principio que, en el seno de un ordenamiento jurídico, impone la subordinación de las normas de grado inferior a las de rango superior.

Así, se ubica la cláusula de la supremacía constitucional contenida en el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, misma que dispone que la Constitución, las Leyes del Congreso de la Unión y los tratados celebrados y que se celebren por el presidente de la república, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión.

En tanto la Suprema corte de Justicia de la Nación ha aclarado que tanto las leyes como los tratados están por debajo de la constitución, ya que se requiere que las primeras “emanen de ella” y los segundos “estén de acuerdo con la misma”.

A partir de esa interpretación, hay tres aspectos que están claros: primera, la Constitución per se está en el punto más alto de la jerarquía normativa nacional o como diría Hans Kelsen de la pirámide jurídica; segundo, las leyes que “emanen” de la Constitución y los tratados que “estén” de acuerdo con la misma son

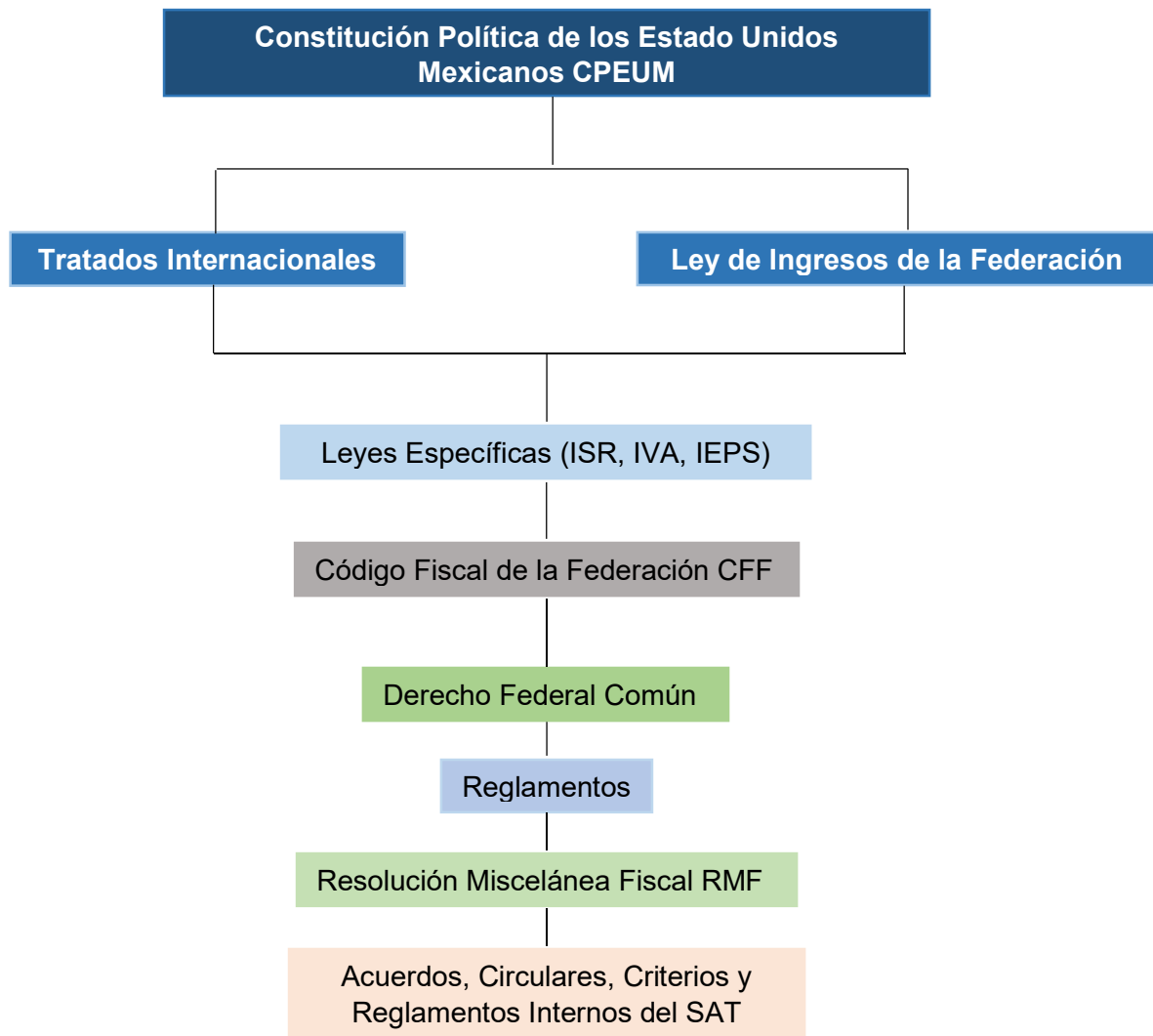
constitucionales; y tercero, Constitución, leyes y tratados serán la ley suprema de toda la Unión siempre y cuando estén armonizadas entre sí.

En este sentido, la corte en su tesis P. LXXVII/99, ha establecido que la supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, con la existencia de “leyes constitucionales”, y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional, así ha considerado que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del Derecho Federal y el Local. Esto por la interpretación dada al artículo 133 constitucional, dado que deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado Mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y de la misma manera; el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades.¹³

Dicho lo anterior, se puede acotar la jerarquización en la norma tributaria en lo siguiente:

Figura 1. Jerarquía de las Leyes en México.

¹³ Pleno de la SCJN. Rubro: “*Tratados internacionales, se ubican jerárquicamente por encima de las Leyes Federales y en un segundo plano respecto de la Constitución Federal*”. Tesis Aislada (Constitucional), Tomo X, noviembre de 1999. Pág. 46.



Fuente: C.P. Roberto Kemp Medina en la página de Contador Contado. (Kemp, 2018).¹⁴

2.4 Problemática Recaudatoria Mundial

Hacia el año 2012 al realizar un análisis minucioso de algunas de las economías más importantes del mundo se identificó como problemática constante la ausencia de medidas eficientes, que de forma convergente aseguraran el adecuado pago de tributos en cada uno de los países participantes. Lo anterior se observó en un contexto globalizado, pues las relaciones comerciales y legislativas son distintas entre la diversidad de países, aunado a que las formas de hacer negocios cambiaron y con

¹⁴ KEMP, Medina, Roberto. Contador Contado, noviembre 2018. Disponible en: <https://contadorcontado.com/2018/11/13/jerarquia-de-las-leyes-fiscales-en-mexico/>

ello, las formas de regulación. En este orden de ideas es que nacen los grupos y organismos internacionales, con el propósito de lograr convergir en marcos regulatorios.

2.4.1 El G-20 y el Inicio del Plan de Acción Sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS por sus Siglas en Inglés)

El grupo de los Veinte (G-20) es el principal foro de coordinación de políticas macroeconómicas entre las veinte economías más importantes del mundo, que incluye las perspectivas tanto de países desarrollados, como de economías emergentes.

Lo integran: Alemania, Arabia Saudita, Argentina, Australia, Brasil, Canadá, China, Corea del Sur, Estados Unidos, Francia, India, Indonesia, Italia, Japón, México, Reino Unido, Rusia, Sudáfrica, Turquía y la Unión Europea. Juntos, los miembros del G20 representan alrededor del 90% de la economía mundial y el 80% del comercio internacional.

En el foro también participan siete organismos internacionales: el Consejo de Estabilidad Financiera, el Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional, la Organización de las Naciones Unidas, la Organización Internacional del Trabajo, la Organización Mundial del Comercio y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

El grupo empezó a sesionar a nivel de Líderes desde 2008 con el objetivo principal de hacer frente a la crisis económica internacional que inició ese año. Posteriormente, a medida que la economía mundial inició su recuperación, la agenda del G20 ha ido transitando hacia la implementación de acciones orientadas a mantener la estabilidad del sistema financiero internacional y evitar que se presente nuevamente una debacle económica mundial.¹⁵

¹⁵ Secretaría de Relaciones Exteriores, www.gob.mx/sre, junio 2015, disponible en: <https://www.gob.mx/sre/acciones-y-programas/mexico-y-el-grupo-de-los-veinte-g20>

Una vez identificado el problema que enfrentan por la erosión de la base gravable y la reubicación de utilidades, los países que conforman el G-20 se interesaron en el estudio que realizaba la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) sobre el tema. Encomendando a este último un reporte sobre avances alcanzados para la reunión a celebrarse en el mes de febrero 2013. Surgiendo así el proyecto Base Erosion and Profit Shifting, mejor conocido como BEPS, que inicio desde el año 2012, contando con el primer reporte preparado por la OCDE hacia febrero 2013, titulado Addressing Base Erosion and Profit Shifting. Fue así como del análisis resultó que algunos grupos multinacionales estaban incumpliendo con sus obligaciones de pago de impuestos en ciertos países, minando con ello la recaudación. Aunado a ello se identificó que el tema de la erosión de la base gravable y la reubicación de utilidades se explica, a partir del diseño del sistema tributario internacional en sí mismo y su evolución. (Natera, 2017).¹⁶

Debe destacarse que la erosión de la base gravable es un problema que afecta directamente a las finanzas públicas generando riesgos importantes para la economía de un país, ya que impacta directamente en su capacidad recaudatoria y consecuentemente se ve reflejado en un menor gasto público; lo cual incide en la soberanía tributaria, que se ve vulnerada por el traslado de beneficios fiscales a otras jurisdicciones, alterando la adecuada distribución del pago de impuesto de los ciudadanos. Siendo la base imponible uno de los elementos esenciales para la imposición de gravámenes en las distintas jurisdicciones, ya que es utilizada como la base para calcular los impuestos a pagar y está directamente relacionada con la cuantía sobre la cual se imponen las distintas contribuciones.¹⁷ (Olmedo & Hernández, 2020).

¹⁶ Contaduría Pública, [contaduriapublica.org.mx](https://contaduriapublica.org.mx/2017/03/01/que-es-beps/), marzo 2017, disponible en: <https://contaduriapublica.org.mx/2017/03/01/que-es-beps/>

¹⁷ Olmedo, Javier Eliott y Hernández, Jesús, *La Acción 12 del BEPS* (México, Thomson Reuters, 2020, Pág. 1).

En materia contributiva, el Estado Mexicano no se ha escapado de ser observado, en lo que respecta a esquemas agresivos de evasión fiscal, pues han repercutido en otros países por el simple hecho de contar con regulaciones distintas.

2.4.2 Plan de Acción BEPS de la Organización para la Cooperación y del Desarrollo Económico (OCDE)

Por su parte el proyecto BEPS contempla 15 acciones para dar respuesta a los problemas BEPS; cuyo objetivo es dotar de coherencia a las normas de derecho interno que afectan a las actividades transfronterizas y así reforzar el criterio de actividad sustancial contemplado por las normas internacionales en vigor, así como mejorar la transparencia y seguridad jurídica.¹⁸

El objetivo del proyecto BEPS, en general es el siguiente:

*Aportar un amplio paquete de medidas que exigen una implementación coordinada, mediante legislación interna y tratados internacionales, de medidas que se verán reforzadas por un seguimiento selectivo y una transparencia reforzada.*¹⁹

Así es como se identifica el objetivo principal del plan BEPS el cual refrenda el compromiso de lograr una convergencia internacional sobre las distintas legislaciones fiscales; aplicables a los países partícipes así como economías en desarrollo para coadyuvar en acuerdos, avances, estrategias de recaudación exitosas.

Bajo dicho contexto, la OCDE plantea las acciones en el referido plan, enfocándose en que sea posible regular los mecanismos de planificación fiscal agresiva que algunas empresas multinacionales y otros contribuyentes han implementado con el

¹⁸ Olmedo y Hernández, *Op. Cit.*, Págs. 4-5.

¹⁹ OCDE (2015), Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf>

objetivo de reducir al máximo el pago de impuestos y tener un margen mas amplio de utilidades.

A continuación se presentan las 15 acciones del proyecto BEPS:

Figura 2. Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre las acciones del proyecto BEPS

Accion 1	Abordar los retos de la economía digital para la imposición
Accion 2	Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos
Accion 3	Refuerzo de la normativa sobre controlled foreign company (CFC, por sus siglas en inglés)
Accion 4	Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros
Accion 5	Compartir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia
Accion 6	Impedir la utilización abusiva de convenios
Accion 7	Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente
Accion 8-10	Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor
Accion 11	Evaluación y seguimiento del Beps
Accion 12	Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva
Accion 13	Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia
Accion 14	Hacer mas efectivos los mecanismos de resolución de controversias
Accion 15	Desarrollar un instrumento multilateral

Fuente: (Olmedo & Hernández, 2020).²⁰

El plan BEPS sin duda ha marcado la pauta sobre las nuevas formas de regulación fiscal y es que es evidente que se han desarrollado mecanismos adversos que

²⁰ Ibíd., Pág. 6.

propician el desarrollo de malas prácticas relacionadas con reducciones en el pago de impuestos, desde un plano internacional.

Por lo anterior es importante retomar el plan BEPS en tanto a la erosión de la base gravable en México, pues como se ha manifestado en el planteamiento del problema de este trabajo; las operaciones simuladas y los efectos que estas producen se encuentran estrechamente relacionadas con una eminente reducción en la recaudación del país.

Tan graves han sido las pérdidas en la recaudación estimada en México, que los propios legisladores se han ocupado en incorporar a la ley delitos fiscales los cuales serán analizados en el siguiente subtema. Y es que el Estado mexicano se ha venido sumando a la corriente global anti-evasión y elusión, muestra de ello lo es todo el procedimiento previsto a las EFOS y EDOS.

2.5 Elementos de los Impuestos

Los impuestos integran la principal fuente de ingresos de cualquier Estado y es por excelencia la forma de contribuir al gasto del erario público. Con la finalidad de que dicha aportación monetaria regrese al grueso de la población traducida en servicios en ámbitos como la educación, salud, infraestructura y programas sociales.

Doctrinalmente existen diversos conceptos de impuestos, variados y numerosos, pero en este apartado se referirá a lo establecido por el Mtro. Jesús Fernández en su obra de Derecho Fiscal, misma que define a los impuestos como:

“Las cantidades en dinero, en especie o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos” ...

Mientras que el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación en su fracción I, define a los impuestos de la siguiente manera:

“Son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho

prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de dicho artículo”.²¹

La anterior definición, establece un concepto ambiguo, al no establecer los elementos objetivos propios de la figura jurídica del impuesto. Esto es, ya que para poder establecer que es un impuesto, primero se debe acotar a las fracciones II (aportaciones de seguridad social), III (contribuciones de mejora) y IV (derechos) y saber que es cada una de las otras contribuciones invocadas, de ahí que sea ambigua la definición establecida por el legislador.

Hasta este punto se puede definir al impuesto como aquella contribución que debe estar establecida en Ley, que tiene por objeto contribuir al ejercicio público por parte del Estado y de los cuales son sujetos las personas físicas y jurídicas que se ubican en el supuesto generador jurídico o, de hecho, siendo de carácter obligatorio.

Los sujetos de la relación jurídica tributaria del impuesto, como cualquier otro tributo, son dos; el primero por el sujeto activo, que se entiende como en un sentido estricto a las personas físicas o jurídicas; por otro lado, existe el sujeto pasivo, que debe entenderse como al fisco, en representación del Estado.

Dentro de los elementos de los impuestos, se identifican cuatro principios fundamentales, mismos que han sido establecidos en el libro V de la obra “La Riqueza de las Naciones” del autor Adam Smith. Estos principios son; de justicia, certidumbre, comodidad y de economía.

El primero de ellos, consiste en esencia en que los habitantes de una Nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en proporción su capacidad económica. Dicho principio ha sido desarrollado a través de dos sub principios; el de generalidad y de uniformidad. Que el impuesto se establezca como general, establece que todas las personas que se ubiquen en el supuesto generador deben aportar conforme a la hipótesis normativa, siendo la única excepción aquella en donde no cuenta con la capacidad económica del pago.

²¹ Código Fiscal de la Federación.

Ahora, que el impuesto se establezca como uniforme, cuando la ley trata por igual a situaciones iguales y desigual a situaciones desiguales, es decir, que las personas serán igual ante el tributo, sin distinciones del mismo.

El segundo principio, por su parte consiste en que todo impuesto debe tener los elementos esenciales para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad fiscal, tales como, objeto, sujeto, base, tasa, tarifa y época de pago.

El tercer principio, de comodidad consiste en esencia, que la autoridad fiscal debe establecer las facilidades para realizar el pago del impuesto, establecer una época y forma que facilite el cumplimiento oportuno por parte del contribuyente.

Finalmente, el principio de economía consiste en que el impuesto recaudado debe tener una onerosidad mínima, es decir, que la suma recaudada y el costo que tenga dicha recaudación debe ser lo menor posible.

Ahora bien, en cuanto al segundo principio fundamental, incluye los elementos esenciales del impuesto, objeto, sujeto, base, tasa o tarifa y época de pago, pudiéndose definir de la siguiente manera:

- a) **Sujeto.** Como ha sido señalado antes se identifica al sujeto activo como el fisco y al sujeto pasivo al contribuyente.
- b) **Objeto.** Que resulta ser el elemento económico sobre el cual se establece el impuesto, es decir, la materia u objeto donde versará el impuesto, mismos que pueden ser: un bien o un producto, solo por citar algunos.
- c) **Base.** Es aquella que cuantifica el valor económico sobre el cual se aplicará la tarifa para obtener el impuesto respectivo.
- d) **Tasa o tarifa.** Es el porcentaje que debe aplicarse a la base gravable para calcular el impuesto.
- e) **Época de pago.** Momento o periodo en el tiempo, a través del cual el limite donde se debe realizar el pago del impuesto.

2.6 Comprobantes Fiscales

La comprobación fiscal se entiende como la presentación del documento culminante en las operaciones comerciales, utilizándose para demostrar la transferencia legal de bienes o servicios adquiridos en un periodo con la finalidad de avalar su tenencia y pago de impuestos a las autoridades, por lo que se le considera un requisito fiscal para toda entidad económica.

En este sentido la SCJN también ha emitido pronunciamiento al respecto al señalar que es a través de los comprobantes fiscales que se consigna el monto que se permite deducir en el caso del primer impuesto mencionado o, acreditar en el caso del segundo impuesto aludido, para que de esta forma quien realiza la operación correspondiente tribute conforme a su real capacidad contributiva (...) ²²

Destacando que no todos los gastos son deducibles ya que en principio deben ser estrictamente indispensables para los fines de actividad de cada contribuyente.

Como se puede apreciar los comprobantes fiscales suelen ser un “medio de convicción” que permite generar un impacto en la base gravable de los contribuyentes. Sin embargo, tal “documento” debe cumplir con ciertos requisitos para que en sí o administrado con otros elementos pueda generar un medio de prueba idóneo.

Por lo anterior la SCJN dentro de la tesis en comento también expone:

Los comprobantes fiscales y su función, el elemento formal (comprobante) está dotado de una serie de requisitos adicionales cuya finalidad es que el documento, por sí mismo, se utilice para la función «para la» que fue creado, es decir, como elemento de prueba (...) el comprobante fiscal deberá contener los requisitos de identificación necesarios y básicos para saber quién lo expidió a favor de quién y, por qué concepto, lo que explica que debe detallarse el servicio o actividad que justificó su emisión, ya que con ello se

²² Suprema Corte de Justicia de la Nación, disponible en: https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/listas/documento_dos/2017-03/ADR-6012-2016.pdf

*busca tener la certeza de que el gasto efectuado es indispensable para la actividad comercial del interesado en la deducción o acreditamiento.*²³

Por lo que se concluye que los comprobantes fiscales constituyen un medio de convicción que sirven para cumplir con la obligación legal que el artículo 29 del CFF, en lo general, y que las leyes tributarias, en lo particular, establecen para dejar constancia fehaciente y verificable de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente.

2.6.1 Evolución de los Comprobantes Fiscales en México

Se ha comentado con anterioridad, sobre la trascendencia de los comprobantes fiscales, por lo que resulta interesante mencionar cómo ese medio de convicción, ha evolucionado, hasta ser hoy en día uno de los mecanismos más eficientes de recaudación.

Así pues, en esta sección se realiza una semblanza de la evolución de los comprobantes fiscales en México de conformidad con el Maestro Ignacio Zahaid Zamudio (2019).

La obligatoriedad de expedir comprobantes fiscales en México data de 1873 al iniciarse el uso de la factura impresa en papel. No obstante, la mecánica era rudimentaria y proporcionaba una amplia posibilidad de hacer, mal uso de dichos comprobantes, en ese sentido fue clara la ausencia de control que identificara la autenticidad y veracidad de las operaciones plasmadas.

Siendo a finales de los años noventa que surge el Comité de Factura Electrónica, formado por un grupo de cuarenta y cinco empresas pertenecientes a la AMECE (Asociación Mexicana de Comercio Electrónico) desarrollando un proyecto de facturación electrónica que el Servicio de Administración Tributaria SAT implementó a partir del año 2004, al ser aprobado como medio de comprobación fiscal, a través del marco legal y regulación operacional del Comprobante Fiscal Digital (CFD) iniciando el nuevo sistema de facturación en 2005, con la versión 1.0 siendo optativo en

²³ SCJN, Op. Cit.

ese momento, pero marcando un precedente importante sobre el futuro inmediato.

En 2009 el SAT realizó una modificación a la forma de emitir los comprobantes fiscales, y después de unos años libera la obligación de que las facturas debían ser emitidas mediante tercero autorizado para lo cual se acotó dos opciones:

- 1. El contribuyente debía solicitar un número de folio y serie SAT a fin de emitir sus facturas por medios propios.*
- 2. Que el contribuyente podía emitir sus propios comprobantes incluyendo un código de barras dimensional CBB opción que estaba limitada a contribuyentes cuyos ingresos no excedieran de cuatro millones de pesos anuales.*

En septiembre de 2010 que se publicó en el Diario Oficial de la Federación DOF la creación del Comprobante Fiscal Digital por Internet CFDI donde surgen los Proveedores Autorizados de Certificación PAC quienes son los responsables de realizar la validación del documento para una vez verificada presentarla al SAT. De tal suerte que en este periodo el SAT contaba con tres formas de emisión de comprobantes:

- El CFDI obligatorio para todas las empresas cuyos ingresos anuales fuesen superiores a los cuatro millones de pesos.*
- El CFD que presentaban los contribuyentes por medios propios, después de solicitar folios y serie al SAT, y*
- El CBB que podía facturar comprobantes impresos para ingresos que no superaran los cuatro millones de pesos.*

Finalmente es hasta 2014 cuando el SAT desaparece la facturación por CFD y CBB, comenzando la era del CFDI, iniciando en ese mismo año la emisión de recibos de nómina bajo este esquema. Así, ese entonces el CFDI ha sufrido diversas modificaciones las cuáles se han realizado con los cambios de versiones; así el 1 de julio de 2017 entró en vigor la actual versión 3.3 que estandarizó la información a través de catálogos, con el objetivo de elevar la calidad de información que recibe el SAT y a partir del primero de diciembre de 2017 se convirtió en la única versión

válida para la emisión de facturas electrónicas, con la implementación del complemento de pago y el proceso para la cancelación de facturas electrónicas.²⁴

A partir de enero de 2022 surge el comprobante fiscal (CFDI) versión 4.0 cuya obligatoriedad en emisión prorrogó, a efectos de que para el ejercicio 2022 coexistieron la versión 3.3 y la nueva versión 4.0, destacando que sería a partir del 1 de enero de 2023 que entraría en vigor la obligatoriedad de la versión 4.0.²⁵

No obstante, lo anterior, hasta el mes de febrero de 2023, se ha extendido una vez más el periodo de convivencia de CFDI 3.3 y 4.0, entrando en vigor la última de forma obligatoria, hasta el 1 de abril de 2023.

Bajo dicho contexto es importante traer a colación los cambios que incluye la nueva versión 4.0 y que se describen a continuación:

- Se incluyen nuevos atributos para efectos de exportación, facturación a través de empresas que procesan pagos, domicilio fiscal del receptor y su régimen fiscal, así como si cada concepto paga impuesto o no.
- El cambio estructural consiste en la incorporación de dos nuevos nodos:
 - Información global: para los comprobantes globales expedidos al público en general.
 - A cuenta de terceros: la información que se solicita para facturar a cuenta de terceros se incluye en el contenido del CFDI.
- En la secuencia de los comprobantes que se le relacionan, se modifica la estructura para dar la oportunidad de relacionarse con más de un CFDI.
- Estos cambios traerán consigo nuevas reglas de validación, como es el caso de la inclusión de nuevos catálogos.

²⁴ ZAMUDIO, Méndez, Ignacio Zahaid, “*EDOS y EFOS, y sus repercusiones para los Contribuyentes*”, Repositorio Institucional de La Universidad Michoacana San Nicolás de Hidalgo, Morelia Michoacán, 2019. Disponible en: http://bibliotecavirtual.dgb.umich.mx:8083/xmlui/bitstream/handle/DGB_UMICH/6184/FCCA-M-2019-1403.pdf?sequence=1&isAllowed=y

²⁵ SAT, disponible en: [https://www.sat.gob.mx/aplicacion/75169/servicio-de-facturacion-cfdi-version-4.0-\(vigente-a-partir-del-1-de-enero-de-2022\)](https://www.sat.gob.mx/aplicacion/75169/servicio-de-facturacion-cfdi-version-4.0-(vigente-a-partir-del-1-de-enero-de-2022))

- Para los casos de cancelación de documentos se tiene que incluir el motivo de la cancelación (con las claves de un nuevo catálogo), así como el folio fiscal que sustituye al comprobante cancelado.
- Se adaptan las validaciones para minimizar las cancelaciones solamente al ejercicio en que se haya emitido, como lo plantea la reforma para 2022 dentro del ámbito.²⁶

2.6.2 Requisitos de los Comprobantes Fiscales

De conformidad con el artículo 29-A de Código Fiscal de la Federación vigente los comprobantes fiscales digitales, deberán contener los siguientes requisitos:

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

Sin duda el nodo del régimen fiscal, se implementa para garantizar que el concepto a facturar tenga concordancia con el régimen fiscal de quien intenta, darle efectos fiscales al comprobante, así hoy de conformidad con las disposiciones vigentes, por sistema e incompatibilidad en tipos de deducciones, un contribuyente Régimen Simplificado de Confianza, no puede dar efectos fiscales, mucho menos recibir un comprobante fiscal que acredite una deducción personal, para el caso en concreto del régimen.

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

III. El lugar y fecha de expedición.

²⁶ TODO CFDI, disponible en: <https://www.cfdi.org.mx/cfdi-4-0/>

IV. La clave del Registro Federal de Contribuyentes, nombre o razón social; así como el código postal del domicilio fiscal de la persona a favor de quien se expida, asimismo, se debe indicar la clave del uso fiscal que el receptor le dará al comprobante fiscal.

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

Como se puede apreciar y de conformidad con las fracciones II, II y IV, invocadas con antelación, hoy en día son indispensables los datos de identificación y validación en materia de comprobantes fiscales. Ello es así en virtud de que se realiza contabilidad desde la solicitud y emisión de comprobante fiscal, lo cual lleva implícito el riesgo de una adecuada emisión, que se traduce en una erogación que podría dejar de ser deducible y su impuesto trasladado, no acreditable.

V. La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen, estos datos se asentarán en los comprobantes fiscales digitales por Internet usando los catálogos incluidos en las especificaciones tecnológicas a que se refiere la fracción VI del artículo 29 de Código Fiscal de la Federación.

Cuando exista discrepancia entre la descripción de los bienes, mercancías, servicio o del uso o goce señalados en el comprobante fiscal digital por Internet y la actividad económica registrada por el contribuyente en términos de lo previsto en el artículo 27, apartado B, fracción II de este Código, la autoridad fiscal actualizará las actividades económicas y obligaciones de dicho contribuyente al régimen fiscal que le corresponda.

Lo mencionado en los dos últimos párrafos, si debe ser motivo de atención en los contribuyentes, pues un error, podría representar una actualización incorrecta en las obligaciones de los contribuyentes. De ahí la importancia de una adecuada al personal de facturación, que conozca y aplique adecuadamente las claves previstas por los catálogos vigentes del SAT.

También refiere el artículo 29-A de CFF en sus últimos párrafos, que:

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

Por lo que antecede, se confirma como medio fiscalizador al comprobante fiscal, pues es este instrumento se convierte en una de las principales fuentes de información de las autoridades fiscales, de donde se desprende que por un error en su emisión ponga en riesgo la deducibilidad y/o acreditamiento y peor aún, que sea motivo de presunción de operaciones inexistentes.

2.6.3 Código Fiscal de la Federación: Párrafos Reformados el 12 de noviembre de 2021

Salvo que las disposiciones fiscales prevean un plazo menor, los comprobantes fiscales digitales por Internet sólo podrán cancelarse en el ejercicio en el que se expidan y siempre que la persona a favor de quien se expidan acepte su cancelación.

Trasciende la delimitación en plazos para cancelación de los comprobantes fiscales, pues constituye una limitante importante para los causantes, ya que anterior a la entrada en vigor de dicha norma, se podían cancelar comprobantes de años anteriores sin restricción alguna, salvo el tema de autorización por parte del receptor. No obstante, los comprobantes emitidos al público en general, como se puede observar; no contaban con restricción alguna.

Otros aspectos de reforma de 2021 establecen:

Cuando los contribuyentes cancelen comprobantes fiscales digitales por Internet que amparen ingresos, deberán justificar y soportar documentalmente el motivo de dicha cancelación, misma que podrá ser verificada por las autoridades fiscales en el ejercicio de las facultades establecidas en este Código.

Como se observa, cada vez se establecen mayores parámetros de riesgos al margen de los comprobantes fiscales, y en dicho la autoridad ahora solicita documentar debidamente los motivos de cancelación, situación que sin lugar a dudas nos remite a los temas materialidad y razón de negocios.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá establecer los casos en los que los contribuyentes deban emitir el comprobante fiscal digital por Internet en un plazo distinto al señalado en el Reglamento de este Código.

Así en la actualidad el comprobante fiscal o Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) constituye la principal herramienta de fiscalización, toda vez que cada campo ahí vertido informa en tiempo real sobre datos que permiten al Servicio de Administración Tributaria (SAT) identificar transacciones al precisar momento y

forma de pago, desglose de impuestos y retenciones, domicilios de quien emite y quien recibe, regímenes de tributación, el producto o servicio que se está adquiriendo, uso de CFDI, el valor de las operaciones... y como se ha mencionado anteriormente, que proporciona elementos a la autoridad susceptibles de cruces a efectos de verificar que cada contribuyente emita CFDI's conforme a su actividad económica vigente.

Como ha quedado de manifiesto, el CFDI ha evolucionado, y la realidad es que dicho progreso es una reacción por parte del Fisco Federal, porque es precisamente el elemento formal respecto del cual surge la compra venta de facturas, origen de estudio del presente trabajo.

Ahora bien, aunque existe gran cantidad de lineamientos y requisitos respecto del CFDI, su correcta estructura y composición no constituyen en sí mismas en elemento probatorio pleno, tal como lo advierten los autores Gutiérrez y Ochoa en su artículo de nominado "el valor probatorio de los comprobantes fiscales y la reforma penal fiscal 2020" en la revista de la Procuraduría Fiscal de la Federación (enero-junio 2021). Donde mencionan:

"El hecho de que no sea cuestionado el comprobante fiscal respecto a los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A de CFF, no implica que proceda de forma automática el acreditamiento o la devolución solicitada con base en éste, pues la autoridad al advertir por diversos medios que la operación a que se refiere la factura es inexistente, está en posibilidad de desconocer el alcance y efecto fiscal que el contribuyente pretende con dicho documento. Por lo anterior, es importante destacar que, tanto para la autoridad como para el contribuyente el comprobante fiscal es un elemento de prueba básico para demostrar, en parte, la existencia de un gasto (el cual podrá ser deducible o acreditable), en otra, la de un ingreso, acto o actividad gravable".

Así, el comprobante fiscal acredita la posible realización de un gasto o erogación, pero, ello es insuficiente para que tenga efectos fiscales (aisladamente)...²⁷

²⁷ GUTIÉRREZ, Hugo S. y OCHOA, Rafael, "El valor probatorio de los comprobantes fiscales y la reforma penal fiscal 2020", *Revista de la Procuraduría Fiscal de la Federación*, Vol. 2, año I. Pág. 36. Disponible en: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/615249/Revista_PFF_N2_.pdf

De lo anterior se destaca uno de los principales ejes de estudio en cuanto a operaciones inexistentes refiere, pues se reconoce al comprobante fiscal o CFDI como un medio de prueba básico e incluso aislado que para su perfeccionamiento como medio de convicción pleno requiere otros elementos que concatenados permitan constituir una prueba pertinente e idónea. Resaltando que son cosas distintas la correcta emisión y real existencia del documento (formal) que refiere una transacción, sin que esto lleve implícito por sí mismo la realidad en la operación.

De lo anterior se concluye, que pueden existir comprobantes que formalmente cumplen con los requisitos vigentes, pero que carecen de elementos que permitan crear convicción de que la operación materialmente es real y no una simulación.

2.7 Buzón Tributario

La notificación hoy en día representa una función vital; como medio de comunicación, de ahí, la necesidad de crear un vínculo de intercambio de información entre el fisco y el contribuyente. Es así como desde la reforma fiscal 2014, surge el denominado buzón tributario, consistente en una herramienta tecnológica en apoyo a la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y que como otras plataformas ha sido motivo de modificaciones tanto en su estructura como en su carácter que dé inicio de fue optativo pero que mediante reformas recientes se ha tornado obligatorio, derivado de la preponderante forma de notificación electrónica.

De conformidad con la página oficial de la autoridad fiscal, el buzón tributario es un canal de comunicación entre el SAT y los contribuyentes, que tiene como objetivo simplificar la notificación de actos administrativos y envío de mensajes de interés de manera ágil y segura; así también, a través del Buzón, los contribuyentes presentan promociones, avisos o dan cumplimiento a requerimientos de información que realice el SAT.²⁸

²⁸ SAT, “Buzón Tributario”, [www.sat.gob.mx](http://omawww.sat.gob.mx/BuzonTributario/Paginas/beneficios.html), disponible en: <http://omawww.sat.gob.mx/BuzonTributario/Paginas/beneficios.html>

Y que a su vez manifiesta como beneficios que ofrece el utilizar dicho medio de contacto:

- Privacidad: Al ser un portal privado y personalizado del contribuyente (solo visualiza los contenidos que corresponden a su régimen fiscal).
- Reducción en tiempo: Respecto de trámites que se realizaban de forma presencial.
- Certeza Jurídica: Respecto de los actos y resoluciones emitidos por el SAT, así como en las operaciones que se realicen.
- Notificaciones: Notificar, vía electrónica, en cualquier momento y en cualquier lugar siempre que se tenga conexión a internet.
- Autocorrección: Generar oportunidades para una pronta autocorrección.
- Resoluciones: Conocer de manera oportuna cualquier requerimiento de información o resolución derivado de trámites realizados.
- Facilidades: Recibir información sobre beneficios y facilidades fiscales e invitaciones de programas en materia fiscal.
- Trámites Fiscales: Proporcionar información útil para el cumplimiento de las obligaciones y trámites fiscales.

En cuanto al fundamento actual de buzón tributario este se encuentra previsto en los siguientes ordenamientos:

- CFF 17-K

Las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual:

- I. La autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido y podrá enviar mensajes de interés.
- II. Los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal.

Las personas físicas y morales que tengan asignado un buzón tributario deberán consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban un aviso electrónico enviado por el Servicio de Administración Tributaria a cualquiera de los mecanismos de comunicación que el contribuyente registre de los que se den a conocer mediante reglas de carácter general. La autoridad enviará por única ocasión, mediante los mecanismos elegidos, un aviso de confirmación que servirá para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento de éste.

Para efectos de lo previsto en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán habilitar el buzón tributario, registrar y mantener actualizados los medios de contacto, de acuerdo con el procedimiento que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Cuando el contribuyente no habilite el buzón tributario o señale medios de contacto erróneos o inexistentes, o bien, no los mantenga actualizados, se entenderá que se opone a la notificación y la autoridad podrá notificarle conforme a lo señalado en el artículo 134, fracción III de este Código.

Así, de conformidad con la regla 2.2.7 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2023. Buzón tributario y sus mecanismos de comunicación para el envío del aviso electrónico, se establece que:

*Para los efectos de los artículos 17-H Bis, fracción VIII y 17-K del CFF, los contribuyentes **deberán** habilitar el buzón tributario registrando sus medios de contacto y **confirmándolos** dentro de las 72 horas siguientes, de acuerdo con el procedimiento descrito en la ficha de trámite 245/CFF "Habilitación del buzón tributario y registro de mecanismos de comunicación como medios de contacto", contenida en el Anexo 1-A.*

Los mecanismos de comunicación como medios de contacto que se deberán registrar son dirección de correo electrónico y número de teléfono móvil.²⁹

²⁹DOF, Diario Oficial de la Federación, Resolución Miscelánea Fiscal para 2023 y sus Anexos, disponible en: https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5675764&fecha=27/12/2022#gsc.tab=0

2.7.1 Notificaciones de los actos administrativos

En materia legal la notificación constituye esa formalidad que implica la demostración de que el destinatario tuvo conocimiento del acto de autoridad que debe cumplir, y bajo dicha definición resalta el requerimiento de una debida fundamentación y motivación (principios constitucionales) que sean suficientes para activar la acción de la autoridad.

Bajo este contexto, el Lic. Enrique Chavero Flores ha mencionado sobre la notificación de los actos administrativos...

*Que constituye un verdadero derecho de los administrados frente a la actividad de la Administración Tributaria, siendo éste, un mecanismo esencial para la seguridad jurídica de aquellos, además de ser la contrapartida de la obligación de notificar que tiene la administración, considerándose, por ende, un acto de responsabilidad y una carga para aquélla.*³⁰ (Flores, 2017).

Ahora bien, a través de CFF en su artículo 134 se establece que las notificaciones de los actos administrativos se harán:

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

De lo anterior se desprende que la tecnología ha servido como medio a la autoridad para agilizar los procesos y en esa medida, es que se ha perfeccionado la notificación electrónica, ya que a través de este instrumento los vicios en las notificaciones han disminuido, el factor humano y el error susceptible, pasaron a un segundo termino.

³⁰ Elconta.mx, Chavero, Enrique, abril 2023, disponible en: <https://elconta.mx/notificacion-definicion-caracteristicas-materia-fiscal/>

Sigue señalando CFF...

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

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

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

Los acuses de notificación electrónica constituyen medios probatorios cuando se trata de acreditar los momentos en que el contribuyente ha tenido conocimiento sobre los actos de autoridad, lo cual constituye en sí, el momento a partir del cual se comenzarán a computar los plazos cuando se trata de cumplir con las obligaciones u observaciones objeto de la notificación.

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

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

Como se ha referido, la autoridad fiscal ha establecido parámetros objetivos que permitan determinar y acreditar, el momento preciso (día y hora) en que se notifica a los contribuyentes a través de buzón tributario para evitar el argumento por parte de estos últimos, sobre el desconocimiento del acto que se ha notificado.

Además CFF señala:

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

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

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

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

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

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

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

V. (Se deroga).

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

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

La notificación como medio de comunicación directa, constituye el primer acercamiento entre el contriuyente y el acto de autoridad, de ahí la importancia de tal elemento formal, pues si esté adolece desde que se inicia el procedimiento, el actuar de la autoridad pudiese caer en una actuación ilegal, al no acotarse a las formalidades esenciales del procedimiento, de donde destacan el debido procedimiento y la correcta fundamentación y motivación.

2.8 Materialidad de las Operaciones

Derivado de la reforma al Código Fiscal de la Federación y con la implementación del procedimiento de presunción de las operaciones inexistentes, las autoridades fiscales comenzaron a solicitar de parte de los contribuyentes el requisito de materialidad de las operaciones que, si bien no es un concepto previsto por un cuerpo legal normativo, a través de diversos criterios judiciales es que se ha declarado como legal.

Partiendo de la premisa; de que, si la entidad económica (contribuyente) en cuanto a información cuenta con los elementos y medios de convicción adecuados, estaría en condiciones óptimas de desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes sin embargo como ya se ha analizado hasta este punto existen diversos razonamientos fácticos que deberán realizar las autoridades, no obstante debe ponerse gran

énfasis en que de primera instancia la información es analizada precisamente por funcionarios del SAT que aplican sus criterios que pudieran tornarse un tanto subjetivos, y solo en algunos casos dichos razonamientos pudieran ser ventilados en tribunales cuando se ejercen medios de defensa.

En este tenor, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) considera que:

“La materialidad radica en la “Efectiva realización o existencia de la actividad, negocio o acto jurídico por parte del emisor de los comprobantes fiscales (CFDI’s) así como la adquisición de los bienes o recepción de servicios”.³¹

La definición que antecede pareciera sencilla, sin embargo, lo complicado resulta al momento de establecer de *forma objetiva* los elementos válidos, idóneos y pertinentes que permitan a la vista de las autoridades fiscales, demostrar la efectiva realización.

Y es que el tópico de la materialidad surgió como un concepto no previsto de forma literal por la norma, pero que comenzó a utilizarse aunado a asuntos que versaban sobre operaciones inexistentes cuando la autoridad fiscal cuestionaba la realidad de las operaciones.

Por su parte, el magistrado Juan Carlos Roa Jacobo refiere, en la sentencia correspondiente al expediente 1/17ERF-01-1,

“Que, al retomar algunos precedentes del Poder Judicial de la Federación, así como de la Sala del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en los que se concluyó que la administración tributaria sí cuenta con atribuciones para exigir la materialidad de las operaciones de los causantes, para finalmente concluir que más allá de cuestiones adjetivas, se trata de un requisito implícito en la normatividad sustantiva que regula la procedencia de las deducciones”.³²

³¹ PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, *Presunción de la Inexistencia de Operaciones Amparadas en CFDI’s*, septiembre de 2020.

³² ROA, Jacobo, Juan Carlos, “La Materialidad de las Operaciones para efectos fiscales: algunas reflexiones a partir de la sentencia correspondiente al expediente 1/17- ERF-01-1”, *Revista de la Procuraduría Fiscal de la Federación*, Vol. 2, año I. Pág. 71. Disponible en: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/615249/Revista_PFF_N2_.pdf

Así refiere lo siguiente:

Tesis VI.3o.A.358 A (9a.), de rubro:

“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”.

En el mismo sentido se pronunció la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, según se desprende de la tesis con clave VIII-P-1aS-216, de rubro:

“FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL. EN SU EJERCICIO, VÁLIDAMENTE PUEDE DESCONOCER LOS EFECTOS FISCALES DE LOS ACTOS JURÍDICOS CONSIGNADOS EN LA CONTABILIDAD, CUANDO CAREZCAN DE MATERIALIDAD”.

Por su parte, el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa ha sostenido, al tenor de la tesis VIII-P-SS-362, de rubro:

“COMPROBANTES FISCALES. LA AUTORIDAD PUEDE VÁLIDAMENTE DESCONOCER SU EFECTO FISCAL CUANDO LAS OPERACIONES AMPARADAS EN ELLOS CAREZCAN DE MATERIALIDAD”.

Finalmente, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido, tal y como se desprende de la tesis de jurisprudencia 2a./J. 78/2019, de rubro:

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

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”. (Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, 2019)

Por cuanto se ha mencionado, el magistrado Roa concluye señalando:

Como se aprecia, en la sentencia del juicio 1/17-ERF-01-1, se considera a la materialidad como un requisito implícito en el de la estricta indispensabilidad de las deducciones —lo que sí es exigido explícitamente por la Ley del Impuesto sobre la Renta.³³

De la mención de diversos criterios que anteceden, se desprende que si bien, la materialidad no se encuentra establecida desde su texto, como un requisito de las deducciones, en su esencia sí sugiere la realidad de las operaciones y con ello la obligación de los contribuyentes de aportar los elementos que permitan corroborar su dicho.

2.8.1 Concepto de Deducción

Proviene del vocablo latino “deductio” y hace referencia al acto y la consecuencia de deducir y a su vez alude a extraer una conclusión o a descontar un cierto monto. En materia fiscal una deducción es una reducción de los ingresos sujetos a tributo, los cuales se encuentran estipulados en la ley de ISR en sus distintos apartados; así las personas morales encuentran previstas sus deducciones en el artículo 25 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta LISR que a su vez deben cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 27 de LISR. Mientras que las inversiones deducen vía depreciación de conformidad con los por cientos máximos autorizados previstos en los artículos 34 y 35 de la LISR y sus requisitos regulados en el 36 del mismo ordenamiento.³⁴

En tanto, las deducciones autorizadas de las personas físicas con actividad empresarial y profesional están señaladas en el artículo 103 LISR y deberán cumplir con los requisitos del artículo 105 de la LISR. (Zamudio, 2019).

Mientras que el fundamento de las deducciones del régimen de arrendamiento se encuentra en el artículo 115 ISR.

³³ ROA, *Op. Cit.*

³⁴ LISR Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Por su parte las deducciones autorizadas para la Enajenación de Bienes se ubican en el artículo 121 de LISR.

Así mismo para Adquisición de Bienes las deducciones se mencionan en el artículo 131 de LISR.

Cabe resaltar, la importancia de las deducciones en la determinación de las contribuciones, pues el efecto de dejar de considerar efectos fiscales en automático representa un incremento el impuesto a cargo de los contribuyentes. En este sentido, el procedimiento previsto por el artículo 69-B entre otras implicaciones genera en los contribuyentes la no deducibilidad de los comprobantes fiscales emitidos por las EDOS y como efecto colateral, se pierde también el derecho al acreditamiento de las contribuciones generadas por los ya mencionados comprobantes fiscales.

2.8.2 Concepto de Simulación

De conformidad con el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española el concepto de simulación refiere lo siguiente:

Del lat. *simulatio*, -ōnis.

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

Mientras simular proviene del lat. *simulāre*. Y consiste en:

1. tr. Representar algo, fingiendo o imitando lo que no es.³⁵

De lo anterior se infiere que la simulación consiste en la acción de alterar, fingir o imitar algo que no lo es.

Asimismo, el concepto de simulación se puede encontrar en el área del derecho civil en cuanto a la simulación de actos o contratos ubicándose dichos conceptos en el capítulo II denominado; De la simulación de los actos jurídicos dentro del Código Civil Federal, y de forma específica en los artículos que se mencionan a continuación.

³⁵ Real Academia Española, disponible en: <https://dle.rae.es/simular?m=form>

Artículo 2180.- Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas.³⁶

Así, en términos de Código Civil se considera simulado el acto, declarado falsamente y que no ha pasado, no obstante, ello, el termino simulación, para el procedimiento objeto del presente trabajo, es utilizado sin atender a los principios del Derecho Civil, máxime que es quien de primera instancia debería conocer y declarar mediante resolución correspondiente y no una autoridad fiscal, como ocurre en los supuestos previstos por el artículo 69-B de CFF.

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

Del análisis del artículo anterior, se puede cuestionar sobre la simulación absoluta, que tratándose de EFOS cuyas facturas de operaciones simuladas no constituyen la totalidad de sus operaciones, es decir, contribuyentes que sí cuentan con operaciones reales y adicionales las simuladas. Para lo cual, no existe criterio en materia fiscal que reconozca dicha proporción.

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

En términos fiscales no existe como tal, precepto legal que declare, una simulación toda vez que el procedimiento inicia con una presunción, que deberán desvirtuar los contribuyentes, por una vía distinta a la civil y con ello sigue siendo irregular el procedimiento.

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

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

³⁶ Código Civil Federal

habrá lugar a la restitución. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2013).

Del análisis de los artículos transcritos con antelación, se observa que en efecto: la simulación no produce efectos jurídicos, además de que se señala los terceros perjudicados con la simulación pueden pedir la nulidad de los actos y que en el caso de que la trasgresión se haya cometido a la Hacienda Pública, dicha nulidad será solicitada por el ministerio público. En consecuencia desde un punto de vista civil, la simulación de los actos (contratos) debería ser solicitada por el Ministerio Público, cuando el menoscabo sea para la Hacienda Pública y no mediante procedimiento vigente del artículo 69-B de CFF.

Al interpretar el artículado de CCF, se valida que para efectos de la norma hay dos tipos de simulación una absoluta y la otra relativa, resaltando que la primera se presenta cuando el acto jurídico no tiene nada de real mientras que en la segunda se diferencia entre dos actos; uno que aconteció realmente y otro que aparenta lo que no es.

2.8.3 Concepto de Presunción

Del latín *praesumptio*, acción y efecto de presumir, sospechar, conjeturar, juzgar por inducción.³⁷

En materia jurídica: La consecuencia que la ley o el juzgador deduce de un hecho conocido para establecer un desconocido.

La primera es una presunción legal, que a su vez se dividen en *juris tantum* (presunción que admite prueba en contrario) y *juris et de jure* (es absoluta y no admite prueba en contrario, lo que no deja de ser contradictorio con la propia definición del vocablo). En tanto la segunda es una presunción humana.

La presunción en materia tributaria es un elemento que ha servido para las autoridades como medio para determinar impuestos directa o indirectamente

³⁷ Real Academia Española, disponible en: <https://dle.rae.es/presunci%C3%B3n>

recaudar impuestos. De tal forma que a continuación mencionaremos algunas acepciones que se han atribuido al concepto de “presunción en materia tributaria”. Mecanismo previsto por el legislador, que en la mayoría de los casos le permite a la autoridad fiscal asumir que ciertos hechos, de los que no existe certeza de que sean de determinada forma, se le pueda atribuir específicamente la que la norma dice, normalmente favoreciendo la actividad fiscalizadora.

Mecanismo que ha operado multipropósitos, que le permiten a la autoridad, desde luego, asumir que ciertas conductas tienen determinado significado, con el claro objetivo de evitar la evasión o, incluso la elusión fiscal, pero se ha llegado a revertir cargas probatorias para el contribuyente que en realidad no le corresponden e, incluso, hacer nugatorias garantías constitucionales.³⁸

Refiere el Dr. Arteaga, que, en toda presunción legal, la norma jurídica debe indicar que hecho o hechos deben existir o ausencia de ellos deben apreciarse, que dan pauta a la configuración de la presunción y, evidentemente que hecho o ausencia de él, se presume. Por ejemplo:

1. La autoridad detecta que un contribuyente emite 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, luego entonces puede presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.
2. Hechos o ausencia de ellos: Emisión de comprobantes fiscales y carencia de activos, personal, infraestructura o capacidad para vender lo que dice vender.
3. Hecho o presumido: inexistencia de operaciones.

Actualmente existen diversos procedimientos recaudatorios cuyo origen se remonta a la presunción y su éxito radica en ese privilegio que se le atribuye a la autoridad fiscalizadora en cuanto a la presunción legal de la cual se encuentran dotados sus actos, tal como lo establece el CFF en su artículo 68 que de manera textual señala:

³⁸ ARTEAGA, Magallón, Ricardo, *"Presunciones Legales en los Procedimientos de Fiscalización"*, (Morelia Michoacán, Colegio de Contadores Públicos de Michoacán, 2021).

Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos, que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

2.8.4 Sustancia Económica

De conformidad con las Normas de Información Financiera (NIF), la sustancia económica constituye un postulado básico referido dentro del marco conceptual de dicha norma contable.

Así el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF), ha definido la sustancia económica como:

“Un fundamento clave que rige la operación del sistema de información contable; dicho sistema debe ser configurado en forma tal que pueda ser capaz de captar la esencia económica del ente emisor de información financiera y de reconocer las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad, de acuerdo con su realidad económica y no solo conforme a su forma legal”. ³⁹

En tanto el magistrado Roa, ha sostenido que cuando las autoridades fiscales aleguen la inexistencia de las transacciones, puede atenderse a un parámetro objetivo para demostrar que las operaciones respectivas si cuentan con materialidad, como lo es el correspondiente a la sustancia económica de las transacciones.

Por lo anterior, la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa sostuvo que la sustancia económica: se trata de un estándar objetivo demostrable fácticamente, que podría apreciarse en aquellos casos en los que se altere significativamente la posición económica del contribuyente y que, por ende, no se limita únicamente a la demostración de pago de la contraprestación pactada, pues tales circunstancias

³⁹ Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera A.C., “Normas de Información Financiera NIF” (Ciudad de México, 2019).

pueden no bastar para acreditar una efectiva enajenación de bienes o una prestación de servicios.

Y abona como parte de la multirreferida resolución los siguientes elementos probatorios respecto de la sustancia económica, los cuales pudieran constituir aspectos trascendentales para denotar la sustancia económica, y son:

1. *Escritos relativos a la necesidad o pertinencia de adquirir el bien o contratar el servicio, utilizados para la toma de decisiones relacionadas con la transacción;*
2. *Documentos relativos al ofrecimiento de los bienes o servicios;*
3. *Documentos que acrediten las negociaciones previas a la contratación;*
4. *Documentos que acrediten la formalización propiamente dicha de la transacción, es decir, los contratos correspondientes;*
5. *Documentos que acrediten el seguimiento de los compromisos pactados;*
6. *Documentos que acrediten la supervisión de los trabajos;*
7. *Documentos que soporten la realización de los servicios y reportes periódicos de avance, entre otros;*
8. *Entregables propiamente dichos;*
9. *Documentos y asientos contables que acrediten la forma de pago y la efectiva realización de éste, así como documentos relacionados con dicha operación, como podrían ser los que demuestren la forma en la que se hubiere fondeado el pago;*
10. *Opiniones escritas de asesores, relacionadas no solo con la necesidad o pertinencia de adquirir el bien o contratar el servicio, sino también con las características del proveedor que pudiera considerarse idóneo para contratar, así como con la transacción específicamente pactada con el proveedor de que se trate;*
11. *Correspondencia que acredite todos los aspectos anteriores, no solo entre el proveedor y el cliente, sino también con asesores y otros terceros relacionados con la transacción;*

12. *Documentos que acrediten aspectos relevantes del sector o rama en la que se desempeñe el contribuyente, relacionados con la necesidad o pertinencia de la adquisición del bien o la recepción del servicio.*⁴⁰

Al analizar cada punto anterior, se establece ese nexo que en la actualidad buscan las autoridades a efectos de acreditar desde el proceso de decisión que llevo a la adquisición del bien o contratación del servicio; la existencia formalmente de un acuerdo entre las partes; los derechos y obligaciones que derivan de dicho acuerdo (como es que se da esa modificación de la realidad de cada una de las partes), los propósitos buscados al contratar y las consecuencias o efectos de las transacciones respectivas, ya sea en forma de fabricar, distribuir y administrar entre otros.

2.8.5 Fecha Cierta

La fecha cierta es una figura jurídica con fundamento en el Código Civil Federal CCF, cuya finalidad radica en otorgar eficacia probatoria a los documentos privados para evitar actos fraudulentos o en que sean utilizados en perjuicio de terceros.

Así el CCF en su artículo 2034 establece:

La cesión de créditos que no sean a la orden o al portador, no produce efectos contra tercero, sino desde que su fecha deba tenerse por cierta conforme a las reglas siguientes:

- *Si se tiene por objeto un crédito que deba inscribirse, desde la fecha de su inscripción, en el Registro Público de la Propiedad;*
- *Si se hace en escritura pública, desde la fecha de su otorgamiento.*
- *Si se trata de un documento privado, desde el día en que se incorpore o inscriba en un Registro Público; desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaren, o desde la fecha en que se entregue a un funcionario público por razón de su oficio.*

No obstante, la naturaleza del tópico en mención, y derivado de las prácticas simuladas de los contribuyentes, las autoridades fiscales han venido solicitando como parte de los entregables para acreditar materialidad, documental como lo son

⁴⁰ ROA, *Op. Cit.*

contratos, que si bien, constituyen en primera instancia una documental privada, al pasar por fedatario público, se encuentra en condiciones de establecer certeza sobre su existencia en el tiempo ahí manifestado.

Así una vez más, principios jurídicos establecidos en el cuerpo normativo civil, han sido establecidos en materia fiscal, esto a razón de supletoriedad, como se mencionará enseguida.

El Código Fiscal de la Federación (CFF) se constituye del conjunto de normas que regula la relación tributaria entre el Estado en su calidad de sujeto activo, y el gobernado, como sujeto pasivo. Sin embargo, la norma fiscal, también prevé la ausencia de norma expresa, y en tanto el artículo 5 de CFF señala 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”.

Ahora bien, de acuerdo con la SCJN, para aplicar una ley supletoriamente es necesario que: 1) la ley establezca expresamente la supletoriedad total o parcial a determinado ordenamiento; 2) la ley a suplir no contemple las cuestiones jurídicas que se pretendan aplicar; 3) la omisión legislativa haga necesario aplicar supletoriamente las normas para solucionar la controversia; y 4) exista congruencia entre ambos ordenamientos. Por lo anterior, se desprende que el CFF prevé la aplicación del Código Civil Federal (CCF) para integrar las normas y evitar lagunas jurídicas y contradicciones.⁴¹

Finalmente, la Segunda Sala de la SCJN emitió la jurisprudencia 2a./J. 161/2019 (10a.), en donde se precisa que los documentos privados, exhibidos ante la autoridad fiscal en el ejercicio de facultades de comprobación deben contar con fecha cierta.

DOCUMENTOS PRIVADOS. DEBEN CUMPLIR CON EL REQUISITO DE "FECHA CIERTA" TRATÁNDOSE DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE

⁴¹ YABER, Coronado, Paola, “Requisito de fecha cierta: matices procesales y probatorios de la contradicción de tesis 203/2019”, *Revista de la Procuraduría Fiscal de la Federación*, Vol. 2, año I. Pág. 137-149. Disponible en: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/615249/Revista_PFF_N2_.pdf

COMPROBACIÓN, PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES DEL CONTRIBUYENTE.⁴²

Del criterio anterior resulta trascendente aclarar que, para efectos del mismo, se ha manifestado como fecha cierta el momento: a partir de la fecha en que se presenten ante un fedatario público, de donde se advierte que dicha presentación puede ser para efectos de ratificación o cotejo, ya que el mismo criterio no distingue ambos son válidos.

Sin lugar a dudas el criterio emitido por el máximo órgano jurisdiccional en diciembre de 2019, de fecha cierta, ha incrementado de forma fehaciente el numeral de requisitos de deducibilidad de los comprobantes fiscales, incluso sin encontrarse previsto este tópico en el propio Código Fiscal de la Federación. Ello a razón de que, de conformidad con la Corte, constituye un requisito exigible respecto de los documentos privados que se presentan a la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades, de aquí la importancia de su resguardo.

Por lo anterior, el tema de la fecha cierta constituye un elemento de gran relevancia para el objeto del presente estudio, pues como se analizará más adelante, si las EFOS no logran desvirtuar la presunción o aun cuando éstas se encuentren en dicho proceso, las EDOS pueden llegar a ser sujetas a facultades de comprobación, para lo cual requerirán aportar medios de convicción como la materialidad que se encuentra constituida de entre otros, por contratos con autenticidad y eficacia probatoria frente a terceros.

Ante el panorama actual, se encuentran cuestionables los principios de legalidad jurídica y buena fe; por los razonamientos ya analizados, pues el requisito de fecha cierta no se encuentra previsto dentro del apartado de los requisitos de deducibilidad en CFF y, por otra parte, se cuestiona sobre la buena fe de los contribuyentes, al obligarlos a pasar ante notario los contratos privados o al menos aquellos que versan sobre cifras relevantes.

⁴² CONTRADICCIÓN DE TESIS 203/2019, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, diciembre de 2019, pág. 430. Disponible en: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/ejecutoria/29181>

2.9 Delitos Fiscales

En los últimos años los delitos fiscales han tenido gran relevancia dentro del estudio del derecho, pues se trata de delitos que si bien surgen derivado de un acto u omisión administrativa, pueden tener implicaciones penales. Esta situación ha representado la tendencia de la normativa fiscal, pues ha menudo se han establecido situaciones administraciones cuyas sanciones han parecido “sencillas”, por lo cual el legislador ha pensado en el derecho penal como un medio, para mitigar la defraudación y evasión fiscales. Así se constituyó la reforma penal fiscal 2019 aplicable a partir del año 2020 y modificada en noviembre de 2022, con la eliminación de la prisión preventiva oficiosa para los delitos fiscales.

2.9.1 Definición y elementos del Delito

De conformidad con la Real Academia de la Lengua Española el delito se define como:

1. Culpa, quebrantamiento de la ley.
2. Acción o cosa reprochable.
3. Acción u omisión voluntaria o imprudente penada por la ley.⁴³

Por su parte el Código Penal Federal en el artículo 7 establece que delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales.

De conformidad con lo anterior, y según el maestro Jiménez Azúa se identifican como elementos del delito:

- Conducta
- Tipicidad
- Antijuricidad
- Imputabilidad
- Culpabilidad
- Condiciones objetivas de penalidad

⁴³ Real Academia Española, disponible en: <https://dle.rae.es/delito>

2.9.2 Responsables en la Comisión de un Delito

De acuerdo con el Código Penal Federal vigente en su artículo 13 señala:

Son autores o partícipes del delito:

I.- Los que acuerden o preparen su realización.

II.- Los que los realicen por sí;

III.- Los que lo realicen conjuntamente;

IV.- Los que lo lleven a cabo sirviéndose de otro;

V.- Los que determinen dolosamente a otro a cometerlo;

VI.- Los que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para su comisión;

VII.- Los que con posterioridad a su ejecución auxilien al delincuente, en cumplimiento de una promesa anterior al delito y

VIII.- Los que sin acuerdo previo, intervengan con otros en su comisión, cuando no se pueda precisar el resultado que cada quien produjo.⁴⁴

Se anexa como parte fundamental del presente trabajo, la responsabilidad en la comisión del delito por la amplia posibilidad de situarse en el supuesto; tanto contribuyentes, como asesores y en general, las personas que oferten o promuevan la enajenación de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes. Maxime que todas las fracciones mencionadas antes, son de posible realización dentro del ciclo de operación normal de las empresas, de donde se desprende que pueden ser realizadas con dolo, sin conocimiento o con uso de engaño.

Ahora bien, el delito al implicar un quebrantamiento de la Ley; puede observarse en distintas modalidades, como ramas del derecho existen, no obstante, para efectos del presente estudio se tratará el delito desde una perspectiva fiscal y penal-fiscal.

2.9.3 Tentativa de Delito Fiscal.

De conformidad con el artículo 98 de Código Fiscal de la Federación se considera tentativa de Delito Fiscal:

⁴⁴ Código Penal Federal.

Cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de estos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente.

La tentativa se sancionará con prisión de hasta las **dos terceras** partes de la que corresponda por el delito de que se trate, si éste se hubiese consumado. Si el autor desistiere de la ejecución o impidiere la consumación del delito, no se impondrá sanción alguna, a no ser que los actos ejecutados constituyan por sí mismos delito.

2.9.4 Delito Continuado.

El artículo 99 de Código Fiscal de la Federación establece que:

El delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad.

Y en estos casos la pena *podrá aumentarse hasta por una mitad* más de la que resulte aplicable.

2.9.5 Caso para Proceder Penalmente por los Delitos Fiscales.

*Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en el Capítulo II de Código Fiscal de la Federación, será necesario que previamente la **Secretaría de Hacienda y Crédito Público**:*

- I. **Formule querella**, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.*
- II. **Formule querella**, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.*
- III. **Formule la declaratoria correspondiente**, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso*

de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido. (Artículo 92 de CFF).

Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los imputados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien esos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal y el asesor jurídico formulen el alegato de clausura, y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.

2.9.6 Extinción de la Acción Penal.

De acuerdo con el artículo 100 de Código Fiscal de la Federación:

El derecho a formular la querella, la declaratoria y la declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público **precluye** y, por lo tanto, se extingue la acción penal, **en cinco años**, que se computarán a partir de la comisión del delito. Este plazo será continuo y en ningún caso se interrumpirá.

La **acción penal** en los delitos fiscales **prescribirá** en un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de la libertad que señala este Código para el delito de que se trate, pero en ningún caso será menor de cinco años.

Con excepción de lo dispuesto por los artículos 105 y 107, primer párrafo, del Código Penal Federal, la acción penal en los delitos fiscales prescribirá conforme a las reglas aplicables previstas por dicho Código.

2.10 Defraudación, Elusión y Evasión Fiscales

Para efectos del presente estudio es indispensable identificar los conceptos en mención, en virtud de que fueron incluidos dentro de la exposición de motivos que realizó el Ejecutivo Federal al momento de proponer la implementación del artículo en análisis, haciendo gran referencia a la evasión fiscal.

Y es que la defraudación fiscal se ha convertido en un híbrido del derecho, que en materia fiscal tiene un origen administrativo que puede tener implicaciones penales, y que cada vez evoluciona al punto que como se analizará en adelante, el estado mexicano ha puesto gran énfasis en estos temas, tal como en su momento quedó evidenciado con la reforma penal fiscal 2020. De donde se destaca que el escrutinio del órgano legislador llegó al punto de prever un tratamiento de peligro a la seguridad nacional los ilícitos fiscales.

2.10.1 Defraudación Fiscal.

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

De la citación anterior, resulta claro que existe defraudación fiscal, cuando los contribuyentes con uso de engaños; como el caso de quien emite comprobantes fiscales de operaciones simuladas, así como quienes dan efectos fiscales a los mismos, omitan el pago de alguna contribución obteniendo beneficios indebidos, causando un detrimento al fisco federal.

Sigue señalando el artículo 108 de CFF:

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

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

En el párrafo anterior se contempla exista un procedimiento penal en contra de contribuyentes que han utilizado recursos de procedencia ilícita al mismo tiempo que han incurrido en defraudación fiscal, y se señala la posibilidad de cada ilícito siga su proceso y procedimiento correspondiente de forma separada.

Sobre las penas que establece el ordenamiento en estudio, se enfatiza en que se sancionará con las penas siguientes:

I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$2,236,480.00.

II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$2,236,480.00 pero no de \$3,354,710.00.

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$3,354,710.00.

*** Cantidades de la fracción compiladas por resolución miscelánea fiscal DOF 05-01-2022.
Actualizadas DOF 27-12-2022.

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

*Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un **cincuenta por ciento**.*

De la interpretación armónica de este artículo, se desprenden las sanciones a razón de las contribuciones omitidas, por las cifras anteriormente señaladas, de tal forma, que las autoridades al tener definido el importe de la contribución omitida se encuentra en condiciones de sancionar a los sujetos del ilícito.

Ello es relevante al estudiar las EDOS en virtud, de que uno de los primeros efectos que causa la publicación en definitiva de una EFO, repercute de forma directa a sus clientes, pues los efectos fiscales de los comprobantes fiscales de las relacionadas con los mismos, carecen de valor, en tanto implican de facto, la obligación directa de un incremento en la base gravable de la EDO.

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:

- a). - Usar documentos falsos.*
- b). - Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.*
- c). - Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.*
- d). - No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.*
- e). - Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.*
- f). - Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.*
- g). - Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.*
- h). - Declarar pérdidas fiscales inexistentes.*
- i). - Utilizar esquemas simulados de prestación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas, descritas en el artículo 15-D, penúltimo párrafo, de este Código, o realizar la subcontratación de personal a que se refiere el primer y segundo párrafos de dicho artículo.*
- j). - Simular una prestación de servicios profesionales independientes a que se refiere el Título IV, Capítulo II, Sección IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, respecto de sus trabajadores.*

k). - Deducir, acreditar, aplicar cualquier estímulo o beneficio fiscal o de cualquier forma obtener un beneficio tributario, respecto de erogaciones que se efectúen en violación de la legislación anticorrupción, entre ellos las erogaciones consistentes en dar, por sí o por interpósita persona, dinero, bienes o servicios, a servidores públicos o terceros, nacionales o extranjeros, en contravención a las disposiciones legales.

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

Nuevamente; varias de las fracciones que anteceden sin duda alguna, tienen relación con los contribuyentes involucrados en el procedimiento del 69-B, pues como se ha expuesto, se provee el uso de documentos falsos, manifestar datos falsos para en virtud de ello solicitar devoluciones indebidas, manifestar datos falsos para compensar contribuciones indebidas y utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones, entre otros.

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

En términos coloquiales, no formulará querella la SHCP, cuando el contribuyente de *forma espontánea* acuda a pagar las contribuciones correspondientes sin que la autoridad le haya requerido.

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

Este último párrafo aclara que las cuantías establecidas en el artículo en análisis no se consideran a efectos de pagos provisionales sino a razón del ejercicio fiscal, lo

delicado es que, si establece que aplica con respecto a la totalidad de contribuciones, aun cuando se trate de impuestos distintos.

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

- I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.*
- II. Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.*
- III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.*
- IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.*
- V. Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.*
- VI. (Se deroga)*
- VII. (Se deroga)*
- VIII. Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código.*

La simulación en contratos, también se considera como parte del delito equiparable a defraudación fiscal, situación que, aunada al tema de la omisión del pago de contribuciones, tiene relación con materia civil e incluso mercantil en atención a la naturaleza de los contratos.

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

2.10.2 Elusión y Evasión Fiscales

La legislación fiscal no define específicamente lo que se debe entender por evasión y elusión fiscales. No obstante dicha terminología no es ajena al sistema jurídico mexicano.

Así pues, “la Elusión fiscal consiste en el uso de mecanismos legales para reducir o evitar el pago de impuestos. Se caracteriza por no contradecir las normas, sino en valerse de sus defectos para obtener un beneficio económico”. (Olmedo & Hernández, 2020, pág. 14).

Evadir proviene del latín *evadere*, evitar un peligro, eludir una dificultad prevista, fugarse, escapar...

Así mismo, evasión fiscal, se define como cualquier hecho, comisivo u omiso del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal, en virtud del cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto por la ley. Para que la conducta sea capaz de producir consecuencias jurídicas en el ámbito de derecho tributario, es necesario que esté prevista una sanción penal o pecuniaria, que configure el delito o ilícito tributario.

La evasión fiscal se trata de la violación a la ley de manera dolosa para no pagar las contribuciones que el estado tiene derecho a percibir, esto a razón de la

obligación que atañe a todos los mexicanos residentes en territorio nacional de contribuir al gasto público, generando como lo menciona el doctor Arturo de la Cueva, (...)

*“Una menor recaudación; para la comunidad, la inmediata reducción del ahorro forzado, lo cual se traduce en menos empleos, escuelas, hospitales, servicios públicos, etc., en una palabra, una reducción de los gastos de carácter social”.*⁴⁵

Hasta este punto, al realizar un contraste respecto de los conceptos de evasión y elusión fiscales, con base en el estudio de Licona Vite se pueden identificar los siguientes elementos característicos:

- a) La evasión es una conducta de acción u omisión que contraviene las leyes fiscales, teniendo consecuencias jurídicas negativas para el contribuyente; por el contrario, en la elusión el actuar del contribuyente lo hace ajustado a las reglas tributarias mediante la búsqueda de figuras que le permitan reducir su carga tributaria.
- b) La similitud radica en que tanto en la evasión como en la elusión se persigue el mismo fin para el contribuyente, que es reducir la carga tributaria, lo que le generará más riqueza.
- c) En ambos casos los efectos son negativos para el Estado recaudador, ya que se pagan menos impuestos.
- d) Un sector de la doctrina habla de la evasión y la elusión fiscales como sinónimos, mientras que otro distingue entre esos conceptos, considerando a la evasión como un hecho ilícito y a la elusión como un actuar que no infringe la ley.
- e) En la evasión se considera que el incumplimiento de las obligaciones es intencional, se trata de una infracción a la ley, es un hecho ilícito; en la elusión

⁴⁵ OSORIO, Villamil, Juan Manuel, “La inconstitucionalidad del listado contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en virtud de las consecuencias sociales, económicas y jurídicas que produce”, repositorio.unam.mx, (CDMX, octubre 2019), Disponible en: <http://132.248.9.195/ptd2019/octubre/0796397/0796397.pdf>

se declina del pago usando vacíos que existen en la ley, sin que llegue a constituirse un delito.⁴⁶

2.11 Artículo 69-B de Código Fiscal de la Federación (CFF)

En este apartado se incorporan; la exposición de motivos, los sujetos del procedimiento e incluso el precepto legal y sus modificaciones. Destacando que el texto original ha sufrido algunas adecuaciones, derivado de que los contribuyentes han promovido acciones legales a efecto de que durante tal procedimiento se salvaguarden los principios constitucionales de los implicados.

2.11.1 Exposición de Motivos

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

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 77/2014, consideró que:

“La finalidad del procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones... es, por un lado, sancionar y neutralizar el esquema de adquisición o tráfico de comprobantes y, por otro, evitar un daño a la colectividad, garantizándole el derecho a estar informada sobre la situación fiscal de los contribuyentes, a fin de que quienes utilizaron en su beneficio los comprobantes fiscales traficados autocorrijan su situación o, en su caso, acrediten que la prestación del servicio o la adquisición de los bienes en realidad aconteció, para que aquéllos puedan surtir efectos fiscales; de ahí que los comprobantes que amparan operaciones inexistentes o simuladas no

⁴⁶ LICONA, Vite, Cecilia, “Cámara de Diputados LXI Legislatura-Centro de Estudios de Derecho e Investigaciones Parlamentarias”, biblioteca.diputados.gob.mx, (octubre 2011). Disponible en: http://biblioteca.diputados.gob.mx/janium/bv/cedip/lxi/esteva_elufis_mex.pdf

pueden producir efecto fiscal alguno, aunado a que el desarrollo de las actividades vinculadas con su emisión entraña una conducta que puede actualizar el delito de defraudación fiscal, conforme a los artículos 108 y 109 del propio código”.

Finalmente de la tesis citada en interpretación armónica con la exposición de motivos se observa que en afán de combatir los esquemas de evasión fiscal, consistentes en la utilización de comprobantes fiscales que contienen operaciones simuladas o inexistentes: se presenta el procedimiento previsto por el artículo 69 de CFF como una solución real con la finalidad de combatir ese problema. Sin embargo antes de que naciera a la vida jurídica tal precepto; ya existían otros mecanismos para atender tal problemática, abordando el ilícito desde actos administrativos e incluso de orden penal.

No debe perderse de vista que el procedimiento objeto de estudio ha resultado un tema muy novedoso por la forma en que se desahoga y que sigue siendo cuestionado en atención a los principios constitucionales que se pueden ver vulnerados. No obstante, es trascendente considerar las implicaciones penales que puede generar el ilícito de la comercialización de facturas, en el sentido de que hay sanción en sede administrativa pero también hay un “delito” que puede ser llevado a un tema de proceso penal al margen de tener éxito en sede administrativa.

2.11.2 Reformas al Artículo 69-B de Código Fiscal de la Federación; 25 de Junio de 2018

A continuación se presenta un cuadro comparativo a efecto de visualizar las adecuaciones publicadas en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el día 25 de junio 2018 con respecto al texto anterior.

Cuadro 1. Reformas al Artículo 69-B de Código Fiscal de la Federación; 25 de Junio de 2018.

Texto hasta el 25 de Julio de 2018	Texto Modificado en DOF el 25 de Junio de 2018
Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes. En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.	Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes. En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Transcurrido dicho <u>plazo</u>, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, <u>únicamente</u> de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.	<u>Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.</u> Transcurrido <u>el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga</u>, la autoridad, en un plazo que no excederá de <u>cincuenta</u> días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. <u>Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se</u>
--	---

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.	publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución. 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. <u>La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.</u> <u>Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la</u>
--	---

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

simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.	
--	--

Fuente: FCH Ficachi Consultores.⁴⁷

Del cuadro que antecede, se destacan las siguientes situaciones:

1. EFOS: La posibilidad de solicitar prórroga (por única ocasión) a través de buzón tributario, para extender con 5 días adicionales, el plazo de los 15 días posteriores a la última de las notificaciones a fin de aportar los elementos para desvirtuar la presunción notificada.
2. Se extiende el plazo para que la autoridad valore las pruebas aportadas por el contribuyente; el cual inicialmente era máximo cinco y se modifica hasta cincuenta días. Además, durante los primeros veinte días de ese plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores a que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará al día siguiente a aquel en que venza el referido plazo de diez días.
3. La autoridad fiscal también publicará en el DOF y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que haya dejado sin efectos la resolución correspondiente, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente. Y si la autoridad omite notificar la resolución correspondiente dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.

⁴⁷ FCH Ficachi Consultores, Disponible en: [ART 69-B Comparativo reforma 25Jun2018_FCH330.pdf \(ficachi.com.mx\)](#)

2.12 Sujetos del Procedimiento

Ahora bien, es importante tener presentes cada una de las partes involucradas en el procedimiento, para lo cual se detallan a continuación:

2.12.1 La Autoridad Fiscal

En virtud de que es el órgano facultado para aplicar el procedimiento en cuestión, que para la autora Sonia Venegas Álvarez, el fisco es:

“El sujeto de derecho público donde se deposita el poder que hace posible la integración de la hacienda pública” (...) si bien existe el órgano del Estado que ejerce la función del fisco, que es la Secretaría De Hacienda y Crédito Público, está cuenta con un órgano desconcentrado que a su vez se subdivide en diversas administraciones, todas investidas con las facultades del fisco, y, además, existen organismos fiscales autónomos”.

De lo anterior, se desprenden las siguientes atribuciones de la autoridad fiscal:

- a) Facultades de comprobación: capacidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- b) Facultades de determinación: capacidad para liquidar el importe de créditos fiscales y sus accesorios.
- c) Facultad económica-coactiva: capacidad para cobrar los créditos fiscales, incluso de manera forzosa.⁴⁸

2.12.2 El Contribuyente; Presunta Empresa que Factura Operaciones Simuladas (EFOS)

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

- a) Sean detectados en cuanto a la emisión comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura, capacidad material directa o indirectamente, para prestar los servicios, producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes.

⁴⁸ VENEGAS, Álvarez, Sonia, *Derecho Fiscal*, (México: Oxford).

b) Se encuentren no localizados.

(Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2020).⁴⁹

Así, Servicio de Administración Tributaria ha podido identificar una serie de patrones que generalmente están presentes en las sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales, como son:

1. Tienen un objeto social muy amplio.
2. Emiten comprobantes fiscales correspondientes a operaciones que no se utilizaron.
3. Emiten comprobantes fiscales cuya contraprestación realmente pagada por las operaciones consignadas en los mismos es solo un mínimo porcentaje y no tiene proporción con dichas operaciones.
4. No tienen personal o éste no es idóneo o suficiente para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.
5. No tienen activos o éstos no son idóneos o suficientes para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.
6. Reciben ingresos que no tienen proporción a las características de su establecimiento.
7. Tienen cuentas bancarias o de inversiones que se encuentran activas durante un periodo determinado y después son canceladas o las dejan con saldos ínfimos después de haber manejado cantidades elevadas.
8. Tienen sus establecimientos en domicilios que no corresponden al manifestado ante el registro federal de contribuyentes.
9. Sus sociedades se encuentran activas durante un período y luego se vuelven no localizables.
10. Sus ingresos en el ejercicio de que se trate son casi idénticos a sus deducciones o bien, éstas son mayores por escaso margen.

⁴⁹ PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, “Presunción de inexistencia de operaciones amparadas en CFDI’s” (2020). Disponible en: <https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2020/09/Anexo-1-Folio-102.-Art.-69B-del-CFF.pdf>

11. Prestan servicios y a la vez reciben servicios por casi exactamente los mismos montos.

12. Com
parten domicilios con otros contribuyentes también prestadores de servicios.⁵⁰

2.12.3 Persona Física o Moral; Presunta Empresa que Deduce Operaciones Simuladas (EDOS)

A quienes se les atribuye ubicarse en los siguientes supuestos de Ley:

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

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

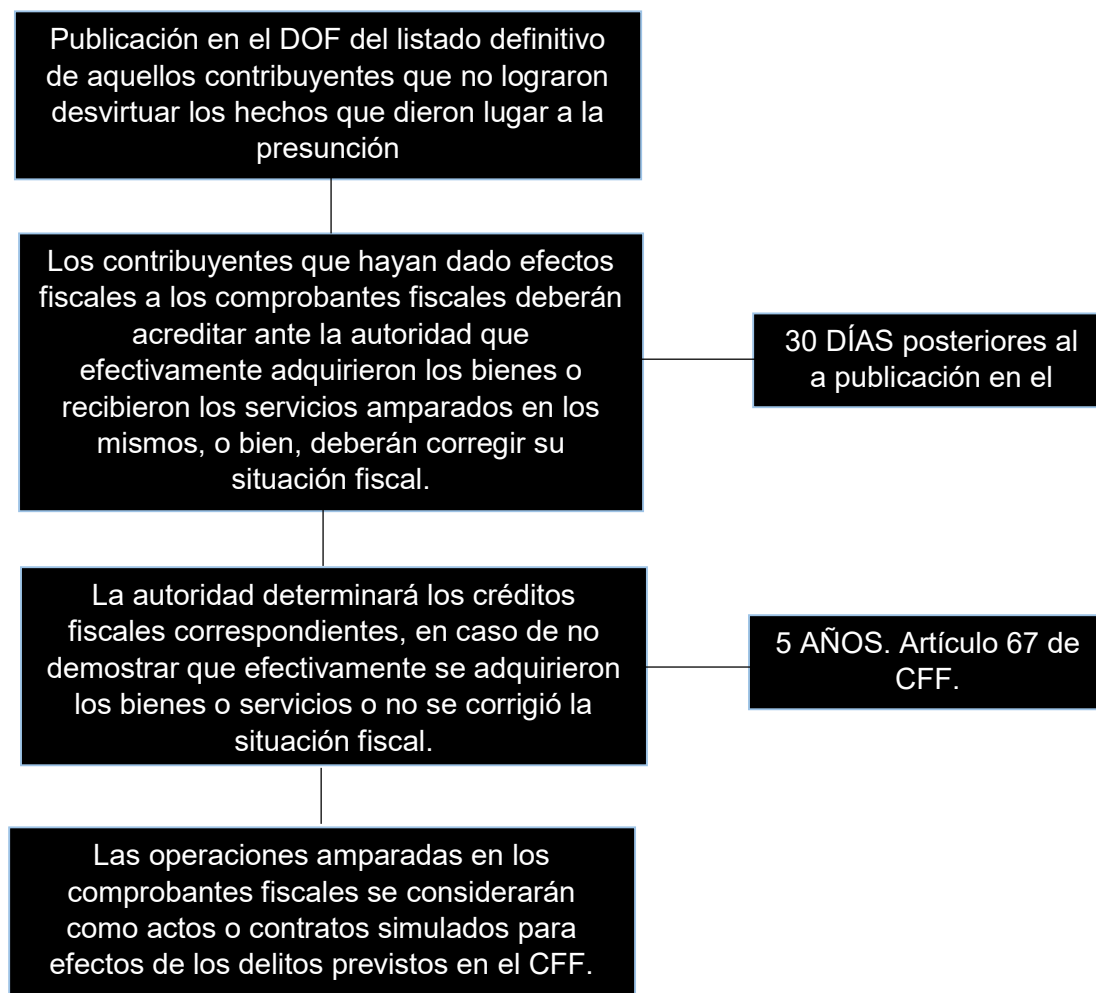
De lo que antecede se destacan a las personas físicas o morales que: hayan dado efectos fiscales a los comprobantes expedidos por las personas que se encuentren en las listas que dé a conocer la autoridad sobre los que se encuentran en forma

⁵⁰ RIVERA Vargas, José Antonio, Seguridad Jurídica y Derecho de Audiencia de los EDOS en el artículo 69-B de Código Fiscal de la Federación, *Revista de la Procuraduría Fiscal de la Federación*, Vol. 2, año I. Pág. 241-257. Disponible en: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/615249/Revista_PFF_N2_.pdf

definitiva en el supuesto de operaciones inexistentes o cuando la autoridad detecte que hay emisión de facturas por parte de un tercero respecto de las operaciones de un presunto EFOS.

A continuación, se presenta el procedimiento previsto en el artículo 69-B de CFF para las EDOS:

Figura 3. Procedimiento previsto en el artículo 69-B de CFF para las EDOS



Fuente: (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2020).⁵¹

⁵¹ PRODECON, Ibíd.

2.13 Supuestos Para Presumir la Inexistencia de las Operaciones

Cuando la autoridad fiscal detecte,

i. El 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,

ii. Que dichos contribuyentes se encuentren no localizados

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

Así los supuestos para presumir la inexistencia de operaciones amparadas por los comprobantes fiscales son los siguientes:

A. Que no cuenten de forma directa o indirecta con:

- Activos
- Personal
- Infraestructura
- Capacidad Material
 - Para...
 - i. Prestar servicios,
 - ii. Producir
 - iii. Comercializar
 - iv. Entregar bienes.

B. Que los contribuyentes se encuentren como no localizados.

Al margen de que existe un procedimiento propio, hay elementos que permiten cuestionar la forma en que se desarrolla en tanto que resulta indebido que el legislador establezca de forma genérica diversos supuestos para distintas actividades sin considerar que cada una tiene su propia naturaleza y que pueden

tener sus particularidades. En virtud de que se deja a la plena interpretación o presunción de la autoridad fiscal sobre si se dan las hipótesis establecidas o no, lo cual podría ocasionar que se emitan resoluciones arbitrarias y lejanas de la realidad.

2.14 Notificación y Publicación de las Listas

En materia fiscal las notificaciones que la autoridad tiene que llevar a cabo dentro del procedimiento establecido en el artículo 69-B de CFF, son las siguientes:

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

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

Es pues el artículo 69 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación RCFF que señala:

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

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

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

Ello con la finalidad de garantizar el derecho de la sociedad de estar informada sobre la situación fiscal de los contribuyentes que se encuentren en el supuesto del Art. 69- B de CFF.

B. **La segunda notificación** sirve para que la autoridad pueda requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro de los diez días siguientes al que surta efectos la notificación. Así mismo el plazo de cincuenta días para emitir la resolución respectiva se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento, y se reanudará el día siguiente en que se venza el plazo de diez días que tiene el contribuyente para aportar la información adicional.

La facultad de la autoridad para requerir al contribuyente mayor información como ya se comentó fue incorporada en 2018 con la finalidad de que la autoridad cuente con más elementos para poder estar en condiciones de emitir una resolución exhaustiva y apegada a la realidad de los hechos, salvaguardando los principios constitucionales de audiencia, legalidad y seguridad jurídica de los contribuyentes.

C. **La tercera notificación** es para notificar al contribuyente la resolución recaída al procedimiento, misma que no deberá de exceder de cincuenta días. Bajo el apercibimiento de que en caso de que la Autoridad no realice la notificación en el término antes precisado, la presunción quedará sin efectos respecto de los comprobantes observados y que dieron como consecuencia la imputación realizada.

Por otra parte, las publicaciones de las listas que la autoridad debe llevar a cabo son:

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

Este listado será publicado en el DOF y en la página del SAT, después de los 30 días posteriores a la notificación de la resolución, teniendo como principal consecuencia declarar con efectos generales que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales no producen, ni produjeron efecto fiscal alguno.

En principio es de señalarse que dicha publicación de la lista definitiva.

2. Trimestralmente, publicará un listado de aquellos contribuyentes que lograron desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que

obtuvieron resoluciones o sentencias firmes que hayan dejado sin efectos la resolución emitida por la autoridad fiscal. Sin embargo, dicha publicación no repara el hecho de que en el ámbito comercial el contribuyente fue afectado en su imagen y su honor.

Trasciende que dentro del procedimiento en comento haya divulgación de información que no versa en todos los casos sobre resolución en firme; a continuación, se presenta una tesis aislada respecto del derecho al honor, que establece:

Si bien el oficio por el que se informa al contribuyente que se encuentra en el supuesto previsto en el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, relativo a la presunción de inexistencia de operaciones, no constituye una resolución definitiva, pues atiende al inicio de un procedimiento administrativo, lo cierto es que tal oficio causa un agravio en materia fiscal que actualiza la procedencia del juicio de nulidad, porque en términos de ese precepto, así como del diverso 69 de su reglamento, una vez notificado el mismo, la autoridad procederá a publicitar que sigue tal procedimiento contra el contribuyente, tanto en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, como en el Diario Oficial de la Federación.

Siendo así, esos actos de emisión, publicación y divulgación de la presunta conducta irregular del contribuyente, afectan su imagen y reputación derecho al honor en sentido objetivo, el cual ha sido definido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *como la estimación interpersonal que la persona tiene por sus cualidades morales y profesionales dentro de la comunidad y es lesionado por todo aquello que afecta a la reputación que la persona merece*, es decir, el derecho a que otros no condicionen negativamente la opinión que los demás hayan de formarse de nosotros.

Lo anterior, en la medida en que expone su imagen negativamente, al propiciar la percepción pública de que opera de manera irregular, aun cuando en ese momento sólo es una presunción no comprobada por la autoridad fiscal, que puede imposibilitarle o dificultarle de manera significativa desarrollar con normalidad las actividades encaminadas a la realización de su objeto social y traducirse en que

resienta algún perjuicio en su patrimonio, todo lo cual le agravia fiscalmente y, por ello, le legitima a acudir, desde luego, al juicio de nulidad.

Así, sin perjuicio de que pueda optar por impugnar sólo la resolución definitiva que se llegue a dictar en el procedimiento administrativo previsto en el citado artículo 69-B, o bien, de haber optado por impugnar la inicial, si durante el procedimiento del juicio de nulidad se dictara la resolución final, ampliar su demanda en contra de ese acto.

2.15 Artículo 69-B. De Código Fiscal de la Federación;

Disposición Vigente aplicable a las EDOS

El artículo objeto del presente trabajo en la actualidad establece:

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

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

2.16 Pronunciamientos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación SCJN

Aún y cuando el procedimiento materia del presente estudio, ha sido reestructurado; existen situaciones en donde resultan cuestionables las bases sobre las que descansa tal precepto legal, pues para muchos contribuyentes ha causado estragos. Sin embargo, desde su publicación y hasta la actualidad se han interpuesto gran cantidad de medios de defensa, razón por la cual también la SCJN ha tenido que pronunciarse, sin observarse gran protección a los principios constitucionales de los contribuyentes.

A continuación, se mencionan algunos de los criterios que ha emitido el máximo tribunal del país.

- Procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones. El artículo 69-B del código fiscal de la federación que lo prevé, no contraviene el derecho de audiencia.
- Procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones. El artículo 69-B del código fiscal de la federación que lo prevé, no contraviene el principio de irretroactividad de la ley.
- Procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones. El artículo 69-B del código fiscal de la federación que lo prevé, no contraviene el principio de presunción de inocencia.
- Procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones. El artículo 69-B del código fiscal de la federación que lo prevé, no viola el derecho a la libertad de trabajo.
- Procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones. Los datos de los contribuyentes a que hace referencia el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación es de carácter público y, por ende, pueden darse a conocer a terceros.
- Procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones. Las publicaciones con los datos de los contribuyentes a que hace referencia el artículo 69-b del código fiscal de la federación no se rigen por el artículo 22 de la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos.

- Procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones. El artículo 69-B del código fiscal de la federación que lo prevé, es de naturaleza heteroaplicativa.

2.17 Reforma Penal Fiscal 2020 y la Acción de Inconstitucionalidad de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) en noviembre de 2022

El 15 de octubre de 2019, el Congreso de la Unión (Cámara de Diputados) aprobó el Decreto por el que se reformaban, adicionaban y derogaban diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal, en materia de comprobantes fiscales falsos, el cual fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 08 de noviembre de 2019.

Era indudable que toda esa reforma en diversos cuerpos normativos, pretendía acabar con las EFOS, o al menos combatir en gran medida el modus operandi de las mismas. Destacando el delito de defraudación fiscal como equiparable de delincuencia organizada y previendo como medida cautelar del mismo, la prisión preventiva oficiosa.

La Reforma aprobada y publicada señalaba que el fenómeno de la defraudación fiscal debía ser reconocido como una cuestión de delincuencia organizada que atenta contra la seguridad nacional, siendo el punto toral del Decreto que entró en vigor el día 1º de enero de 2020, el cual incluía los delitos de defraudación fiscal establecidos en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación, así como el delito específico de enajenación y adquisición de facturas simuladas establecido en el artículo 113 Bis del mismo ordenamiento, en el catálogo de delitos que constituyen la figura penal de delincuencia organizada. Además, disponía que la

comisión de los delitos fiscales calificados eran actos que atentan contra la seguridad de la nación.⁵²

Sin embargo, la Reforma Penal Fiscal sólo estuvo vigente un par de años, pues recientemente hubo pronunciamiento de la Corte a efectos de invalidar gran parte del articulado, tal como se analizará posteriormente.

Así pues, con fecha de 24 de noviembre de 2022; por mayoría de nueve votos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) resolvió que los delitos fiscales, como contrabando, defraudación y uso de facturas falsas no constituyen una conducta de delincuencia organizada, y por tanto no es susceptible de ser sujeta a prisión preventiva oficiosa.

De esta manera se invalidó el artículo 2º, párrafo primero, fracciones VIII, VIII Bis y VIII Ter, de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, que consideraban que los imputados por esta conducta podrían ser privados de su libertad durante su proceso legal.

El ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena explicó que, por definición, la delincuencia organizada es la conducta ilícita que tiene como objetivo desestabilizar al Estado de Derecho, y que la SCJN debe ceñirse a esta definición constitucional, por lo que los delitos fiscales no pueden entrar en esta tipificación.

En la discusión, el ministro Javier Laynez sostuvo que esta medida cautelar es “un fraude a la Constitución”, pues el Poder Legislativo se excedió al incluir la prisión preventiva oficiosa a más delitos que no están en la Carta magna.⁵³

Derivado de lo expuesto hasta este punto; a continuación, se presenta un cuadro comparativo donde se señalan las disposiciones legales antes de la reforma 2020, después de la reforma y finalmente cómo han quedado establecidos los preceptos,

⁵² RUMORO, Rodríguez, José Antonio, “Cuadros explicativos de la Reforma Penal Fiscal 2020”, *Revista de la Procuraduría Fiscal de la Federación*, Vol. 2, año I. Pág. 307-322. Disponible en: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/615249/Revista_PFF_N2_.pdf

⁵³ La Jornada, “Invalida Corte la PPO para delitos fiscales”, *jornada.com.mx*, noviembre 2022, disponible en: <https://www.jornada.com.mx/notas/2022/11/24/politica/invalida-la-corte-la-ppo/>

posterior a la declaración de la Acción de Inconstitucionalidad de la SCJN de noviembre de 2022.

2.17.1 Reformas al Código Fiscal de la Federación

Cuadro 2. Reforma Penal Fiscal; Código Fiscal de la Federación.

TEXTO ANTERIOR A LA REFORMA	TEXTO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL DÍA 8 DE NOVIEMBRE DE 2019
Artículo 113. Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que: I. Altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados. II. Altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes o precintos sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado para ello. III. Adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.	Artículo 113. Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que: I. ... II. ... III. Se deroga.
	Artículo 113 Bis. Se impondrá sanción de dos a nueve años de prisión, al que por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen

No existe correlativo.	operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados. Será sancionado con las misma 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. Cuando el delito sea cometido por un servidor público en ejercicio de sus funciones, será destituido del empleo e inhabilitado de uno a diez años para desempeñar cargo o comisión públicos, en adición a la agravante señalada en el artículo 97 de este Código.
------------------------	---

Fuente: Revista de la Procuraduría Fiscal de la Federación.⁵⁴

El artículo 113 Bis. De CFF surge con dedictoria especial para las EFOS en su calidad de emisor de comprobantes de operaciones simuladas; en acción de expedir o enajenar, mientras que también se incluye a las la EDOS en cuanto compren o adquieran comprobantes de operaciones simuladas. Además que incluye a personas (físicas o morales) que posiblemente no sean las EFOS, pero si las promuevan o publiquen, fomentando con ello la venta de comprobantes fiscales de operaciones inexistentes.

Otra adecuación que se observa de la reforma en CFF es la sanción, pues la anterior era de tres meses a seis años de prisión modificándose para quedar; de dos a nueve años de prisión. Y destacando que en cuanto a los efectos de la Acción de Inconstitucionalidad declarada por la SCJN no existe modificación alguna en CFF.

⁵⁴ RUMOROSO, Rodríguez, José Antonio, “Cuadros Explicativos de la Reforma Penal Fiscal”, *Revista de la Procuraduría Fiscal de la Federación*, disponible en: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/615249/Revista_PFF_N2_.pdf

2.17.2 Reformas a la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada y la Acción de Inconstitucionalidad de Noviembre de 2022

Cuadro 3. Reforma Penal Fiscal; Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada

TEXTO ANTERIOR A LA REFORMA	TEXTO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL DÍA 8 DE NOVIEMBRE DE 2019
Artículo 2º... I a VII... VIII. Contrabando y su equiparable, previstos en los artículos 102 y 105, cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II o III del artículo 104 del Código Fiscal de la Federación; IX. a X...	Artículo 2º... I a VII... VIII. Contrabando y su equiparable, previstos en los artículos 102 y 105 del Código Fiscal de la Federación. (Fracción declarada inválida por sentencia de la SCJN a Acción de Inconstitucionalidad notificada para efectos legales 25-11-2022). VIII. Bis. Defraudación fiscal, previsto en el artículo 108, y los supuestos de defraudación fiscal equiparada, previstos en los artículos 109, fracciones I y IV, ambos de Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando el monto de lo defraudado supere 3 veces lo dispuesto en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación; (Fracción declarada inválida por sentencia de la SCJN a Acción de Inconstitucionalidad notificada para efectos legales 25-11-2022). VIII Ter. Las conductas previstas en el artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o

...	valor de los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, superen 3 veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación; (Fracción declarada inválida por sentencia de la SCJN a Acción de Inconstitucionalidad notificada para efectos legales 25-11-2022). IX. a X... ...
-----	--

Fuente: Revista de la Procuraduría Fiscal de la Federación.⁵⁵

Retomando el cuadro que antecede, y de conformidad con la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada⁵⁶ en su artículo 2º, que establece:

Cuando tres o más personas se organicen de hecho para realizar, en forma permanente o reiterada, conductas que por sí o unidas a otras, tienen como fin o resultado cometer alguno o algunos de los delitos siguientes, serán sancionadas por ese solo hecho, como miembros de la delincuencia organizada (...)

VIII. Bis. Defraudación fiscal(...)

“Exclusivamente cuando el monto de lo defraudado supere 3 veces lo dispuesto en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación;”

Por su parte la fracción III del artículo 108 de CFF indica: *cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2, 601,410.00 (...)* Por lo que se concluye

⁵⁵ RUMOROSO, Op. Cit.

⁵⁶ Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada.

que el valor de referencia para 2020 (año en que entró en vigor la reforma) era de 3 veces \$2, 601,410.00, igual a \$7,804,230.00 pesos.

Mientras que para la fracción VIII Ter. Sobre las conductas previstas en el artículo 113 Bis del CFF que establecía:

Exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, superen 3 veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del CFF... Es decir, cuando se superarán los \$7, 804,230.00 pesos. De referencia.

Cabe destacar que las cifras manifestadas con antelación fueron variables por los periodos de su vigencia, en atención a cada ejercicio fiscal de su vigencia, pues se encontraban en concordancia con regla de Resolución Miscelánea, Para el año 2020.RM. 2.1.13.

El reformar la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada obedecía a que a la expedición, adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que ampararan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, se consideran no sólo como defraudación fiscal, sino también como delincuencia organizada, no obstante recientes pronunciamientos de la Corte, han venido a invalidar ciertas reformas, como se indicará posteriormente.

2.17.3 Reformas a la Ley de Seguridad Nacional

Cuadro 4. Reforma Penal Fiscal; Ley de Seguridad Nacional

TEXTO ANTERIOR A LA REFORMA	TEXTO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL DÍA 8 DE NOVIEMBRE DE 2019
Artículo 5º. Para los efectos de la presente Ley, son amenazas a la Seguridad Nacional: I a X...	Artículo 5º... I a X...

XI. Actos tendentes a obstaculizar o bloquear actividades de inteligencia o contrainteligencia, y XII. Actos tendentes a destruir o inhabilitar la infraestructura de carácter estratégico o indispensable para la provisión de bienes o servicios públicos-	XI. Actos tendentes a obstaculizar o bloquear actividades de inteligencia o contrainteligencia; XII. Actos tendentes a destruir o inhabilitar la infraestructura de carácter estratégico o indispensable para la provisión de bienes o servicios públicos, y XIII. Actos ilícitos en contra del fisco federal a los que hace referencia el artículo 167 del Código Nacional de Procedimientos Penales. (Fracción declarada inválida por sentencia de la SCJN a Acción de Inconstitucionalidad notificada para efectos legales 25-11-2022)
--	---

Fuente: Revista de la Procuraduría Fiscal de la Federación.⁵⁷

Las modificaciones a la Ley de Seguridad Nacional ⁵⁸buscaron reforzar los mecanismos en contra de los defraudadores fiscales, al considerarlos como una amenaza para la Nación. De tal suerte que los efectos de la reforma penal fiscal, estableció como actos ilícitos en contra del Fisco Federal y que ameritaban prisión preventiva oficiosa: el contrabando y su equiparable cuando fueran calificados, la defraudación fiscal y su equiparable cuando fueran calificados y el monto de lo defraudado superara tres veces lo dispuesto en la fracción III del artículo 108 de CFF, así como la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que ampararen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales, superaran la cantidad establecida en la fracción del citado artículo.

⁵⁷ RUMOROSO, *Op. Cit.*

⁵⁸ Ley de Seguridad Nacional

2.17.4 Reformas al Código Nacional de Procedimientos Penales⁵⁹

Cuadro 5. Reforma Penal Fiscal; Código Nacional de Procedimientos Penales.

TEXTO ANTERIOR A LA REFORMA	TEXTO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL DÍA 8 DE NOVIEMBRE DE 2019
Artículo 167. Causas de procedencia Se consideran delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa, los previstos en el Código Penal Federal, de la manera siguiente:	Artículo 167. Causas de procedencia Se consideran delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa, los previstos en el Código Penal Federal, de la manera siguiente: I a XI... Se consideran delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa, los previstos en el Código Fiscal de la Federación, de la siguiente manera: I. Contrabando y su equiparable, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 102 y 105, fracciones I y IV, cuando estén a las sanciones previstas en las fracciones II o III, párrafo segundo, del artículo 104, exclusivamente cuando sean calificados; 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

⁵⁹ Código Nacional de Procedimientos Penales.

El juez no impondrá la prisión preventiva oficiosa y la sustituirá por otra medida cautelar, únicamente cuando lo solicite el Ministerio Público por no resultar proporcional para garantizar la comparecencia del imputado en el proceso, el desarrollo de la investigación, la protección de la víctima y de los testigos o de la comunidad. Dicha solicitud deberá contar con la autorización del titular de la Procuraduría o el funcionario que en él delegue esta facultad.	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. (Párrafo con fracciones declarado inválido por sentencia de la SCJN a Acción de Inconstitucionalidad notificada para efectos legales 25-11-2022).
Artículo 187. Control sobre los acuerdos reparatorios Procederán los acuerdos reparatorios únicamente en los casos siguientes: I a III... No procederán los acuerdos reparatorios en los casos en que el imputado haya celebrado anteriormente otros acuerdos por hechos que correspondan a los mismos delitos dolosos, tampoco	Artículo 187. Control sobre los acuerdos reparatorios Procederán los acuerdos reparatorios únicamente en los casos siguientes: I a III... No procederán los acuerdos reparatorios en los casos en que el imputado haya celebrado anteriormente otros acuerdos por hechos que correspondan a los mismos delitos dolosos, tampoco procederán cuando se trate de delitos de violencia familiar o sus equivalentes en las

procederán cuando se trate de delitos de violencia familiar o sus equivalentes en las Entidades federativas.	Entidades federativas. <i>Tampoco serán procedentes los acuerdos reparatorios para las hipótesis previstas en las fracciones I, II y III del párrafo séptimo del artículo 167 del presente Código.</i> (Párrafo declarado inválido por sentencia de la SCJN a Acción de Inconstitucionalidad notificada para efectos legales 25-11-2022 (En la porción normativa “Tampoco serán procedentes los acuerdos reparatorios para las hipótesis previstas en las fracciones I, II y III del párrafo séptimo del artículo 167 del presente Código”).
Artículo 192. Procedencia La suspensión condicional del proceso, a solicitud del imputado o del Ministerio Público con acuerdo de aquél, procederá en los casos en que se cubran los requisitos siguientes: I a III... Lo señalado en la fracción III del presente artículo, no procederá cuando el imputado haya sido absuelto en dicho procedimiento.	Artículo 192. Procedencia La suspensión condicional del proceso, a solicitud del imputado o del Ministerio Público con acuerdo de aquél, procederá en los casos en que se cubran los requisitos siguientes: I a III... ... La suspensión condicional será improcedente para las hipótesis previstas en las fracciones I, II y III del párrafo séptimo del artículo 167 del presente Código. (Párrafo declarado inválido por sentencia de la SCJN a Acción de Inconstitucionalidad notificada para efectos legales 25-11-2022).
Artículo 256. Casos en que operan los criterios de oportunidad	Artículo 256. Casos en que operan los criterios de oportunidad

... ... I a VII. ... No podrá aplicarse el criterio de oportunidad en los casos de delitos contra el libre desarrollo de la personalidad, de violencia familiar ni en los casos de delitos fiscales o aquellos que afecten gravemente el interés público. El Ministerio Público aplicará los criterios de oportunidad sobre la base de razones objetivas y sin discriminación, valorando las circunstancias especiales en cada caso, de conformidad con lo dispuesto en el presente Código, así como en los criterios generales que al efecto emita el Procurador o equivalente. Las aplicaciones de los criterios de oportunidad podrán ordenarse en cualquier momento y hasta antes de que se dicte el auto de apertura a juicio. La aplicación de los criterios de oportunidad deberá ser autorizada por	 I a VII. ... No podrá aplicarse el criterio de oportunidad en los casos de delitos contra el libre desarrollo de la personalidad, de violencia familiar ni en los casos de delitos fiscales o aquellos que afecten gravemente el interés público. <i>Para el caso de delitos fiscales y financieros, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación, únicamente podrá ser aplicado el supuesto de la fracción V, en el caso de que el imputado aporte información fidedigna que coadyuve para la investigación y persecución del beneficiario final del mismo delito, tomando en consideración que será este último quien estará obligado a reparar el daño.</i>
--	---

el Procurador o por el servidor público en quien se delegue esta facultad, en términos de la normatividad aplicable.	
--	--

Fuente: Revista de la Procuraduría Fiscal de la Federación.⁶⁰

Del cuadro que antecede se destacan, los delitos que ameritaban prisión preventiva oficiosa de conformidad con la reforma 2020 así como los efectos de la Acción de Inconstitucionalidad. Y se destaca que no existen sobre los mismos criterios de oportunidad, salvo los aplicables para aquellos participantes que hubiesen sido utilizados para encubrir a los supuestos defraudadores, lo que en términos coloquiales se reconocería como el soplón fiscal, cuya oportunidad de acusar al tercero, le generaría el beneficio evitar incurrir en delitos de delincuencia organizada cuando estuvo vigente esa acepción y que en la actualidad el beneficio consiste en que la reparación del daño generada por el delito fiscal, recae sobre el acusado.

2.17.5 Reformas al Código Penal Federal

Cuadro 6. Reforma Penal Fiscal; Código Penal Federal.

TEXTO ANTERIOR A LA REFORMA	TEXTO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL DÍA 8 DE NOVIEMBRE DE 2019
Artículo 11 Bis. - Para los efectos de lo previsto en el Título X, Capítulo II, del Código Nacional de Procedimientos Penales, a las personas jurídicas podrán imponérseles algunas o varias de las consecuencias jurídicas cuando hayan intervenido en la comisión de los siguientes delitos: A. De los previstos en el presente Código:	Artículo 11 Bis. - Para los efectos de lo previsto en el Título X, Capítulo II, del Código Nacional de Procedimientos Penales, a las personas jurídicas podrán imponérseles algunas o varias de las consecuencias jurídicas cuando hayan intervenido en la comisión de los siguientes delitos: A ...

⁶⁰ RUMOROSO, *Op. Cit.*

I. Terrorismo, previsto en los artículos 139 al 139 Ter y terrorismo internacional previsto en los artículos 148 Bis al 148 Quáter; II. Uso ilícito de instalaciones destinadas al tránsito aéreo, previsto en el artículo 172 Bis; III. Contra la salud, previsto en los artículos 194 y 195, párrafo primero; IV. Corrupción de personas menores de 18 años de edad o de personas que no tienen capacidad para comprender el significado del hecho o de personas que no tienen capacidad para resistirlo, previsto en el artículo 201; V. Tráfico de influencia previsto en el artículo 221; VI. Cohecho, previsto en los artículos 222, fracción II, y 222 bis; VII. Falsificación y alteración de moneda, previstos en los artículos 234, 236 y 237; VIII. Contra el consumo y riqueza nacionales, prevista en el artículo 254; IX. Tráfico de menores o de personas que no tienen capacidad para comprender el significado del hecho, previsto en el artículo 366 Ter; X. Comercialización habitual de objetos robados, previsto en el artículo 368 Ter; XI. Robo de vehículos, previsto en el artículo 376 Bis y posesión, comercio, tráfico de vehículos robados y demás	I. a XVI...
--	--------------------

comportamientos previstos en el artículo 377; XII. Fraude, previsto en el artículo 388; XIII. Encubrimiento, previsto en el artículo 400; XIV. Operaciones con recursos de procedencia ilícita, previsto en el artículo 400 Bis; XV. Contra el ambiente, previsto en los artículos 414, 415, 416, 418, 419 y 420; XVI. En materia de derechos de autor, previsto en el artículo 424 Bis; B. De los delitos establecidos en los siguientes ordenamientos: I. Acopio y tráfico de armas, previstos en los artículos 83 Bis y 84, de la Ley Federal de Armas de Fuego y Explosivos; II. Tráfico de personas, previsto en el artículo 159, de la Ley de Migración; III. Tráfico de órganos, previsto en los artículos 461, 462 y 462 Bis, de la Ley General de Salud; IV. Trata de personas, previsto en los artículos 10 al 38 de la Ley General para Prevenir, Sancionar y Erradicar los delitos en Materia de Trata de Personas y para la Protección y Asistencia a las Víctimas de estos Delitos; V. Introducción clandestina de armas de fuego que no están reservadas al uso exclusivo del Ejército, Armada o	B... I. a VIII...
---	---------------------------------

Fuerza Aérea, previsto en el artículo 84 Bis, de la Ley Federal de Armas de Fuego y Explosivos; VI. De la Ley General para Prevenir y Sancionar los Delitos en Materia de Secuestro, Reglamentaria de la fracción XXI del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los previstos en los artículos 9, 10, 11 y 15; VII. Contrabando y su equiparable, previstos en los artículos 102 y 105 del Código Fiscal de la Federación; 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; (...)
--	--

Fuente: Revista de la Procuraduría Fiscal de la Federación.⁶¹

Sobre reforma al Código Penal Federal⁶², se incluye la responsabilidad penal para las personas jurídicas con respectos al artículo 113 Bis de CFF (emisión, enajenación o promoción, así como quien adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones simuladas), en este ordenamiento no se presenta adecuación por tema de inconstitucionalidad, de tal forma que la responsabilidad de las personas jurídicas persiste y llega para quedarse.

⁶¹ RUMOROSO, *Op. Cit.*

⁶² Código Penal Federal

2.18 Resoluciones

Como se ha mencionado con antelación, el procedimiento de operaciones inexistentes puede llevar a diferentes contextos a los contribuyentes en atención a la realidad jurídica de cada uno de ellos y su actuación u omisión en cada momento, así cada uno de estos elementos abonará a la defensa exitosa o publicación definitiva para las EFOS, mientras que para las EDOS puede denotar desde una carta invitación o hasta un ejercicio de facultades de comprobación.

2.18.1 Operaciones Inexistentes

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

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

Como se señaló, no hay parámetros que señalen cuales son los requisitos que se debe cumplir una operación para existir y producir efectos jurídicos. Pues como se advierte de la simple lectura del precepto legal de estudio, no basta con que se cumplan las formalidades y requisitos que la legislación exige para que las operaciones comerciales causen efectos en el ámbito fiscal, sino que además debe de acreditarse la materialidad de la operación.

Lo anterior es así, derivado de los esquemas que ciertos contribuyentes emplearon para obtener beneficios fiscales en perjuicio del fisco federal, o en su caso para evadir el pago total o parcial de contribuciones, el legislador estimó pertinente la

materialidad de la operación, para poder otorgarle efectos jurídicos en el ámbito fiscal a las mismas.

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

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

La inexistencia se presenta cuando faltan los elementos esenciales del acto jurídico, aquellos elementos sin los cuales, el acto no nace a la vida jurídica; en cambio, la nulidad presupone la existencia del acto, aun cuando sea de manera imperfecta. Dicho en otras palabras, el acto existe, pero está viciado por la falta de alguno o algunos de los elementos de validez.⁶³

El anterior criterio, establece claramente la diferencia principal entre la inexistencia y la nulidad, señalando que el primero se presenta cuando el acto jurídico no cuenta con todos los elementos esenciales para su existencia, mientras que el segundo se presenta cuando el acto nace a la vida jurídica, pero alguno de sus elementos de validez se encuentra viciado.

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

Conforme a una interpretación objetiva y sistemática de los artículos 1623, 1624 y 2078 del abrogado Código Civil para el Estado de México (cuyo texto es similar a lo dispuesto por los numerales 7.10, 7.13 y 7.16 del código sustantivo vigente) se sigue que todo contrato, en cuanto acto jurídico, podrá declararse inexistente sólo cuando le falte el consentimiento o el objeto que pueda ser materia de él; así, de acuerdo con una intelección armónica de tales preceptos, es obvio que la ausencia de dicho consentimiento y del

⁶³ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Séptima Época, disponible en: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/242241>

*objeto implicarán que no pueda concebirse la existencia de cierto acto jurídico. En cambio, la nulidad relativa o invalidez accidental de los contratos tiene lugar cuando no comprendan las condiciones especiales a que se refiere el diverso artículo 1624 del invocado código sustantivo, consistentes en la falta de capacidad legal de las partes o de una de ellas, vicios del consentimiento, ilicitud en el objeto o en el fin del contrato, o bien porque el consentimiento no se haya manifestado en la forma establecida por la ley. No obstante, si se reúnen las condiciones especiales de existencia, el acto respectivo nace a la vida jurídica, aunque luego pudiere producirse dicha nulidad, de no satisfacerse sus requisitos de validez; de consiguiente, acorde con lo anterior, es notoria la diferencia sustancial entre la inexistencia y la nulidad relativa de un acto jurídico.*⁶⁴

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

- a) La existencia de un contrato depende de que se satisfagan sus elementos de existencia, y en caso de que no se colmen no habrá contrato.
- b) Se presentará la nulidad en un contrato cuando alguno de sus elementos de existencia o validez esté viciado, misma que puede ser absoluta o relativa.
- c) Resulta incongruente que se señale que un contrato es inexistente, si este nunca nació a la vida jurídica.

No se puede decir que es inexistente un contrato porque este nunca existió, por lo que el procedimiento en estudio, al tener la finalidad de emitir la declaratoria general de inexistencia de operaciones, tampoco podría tener efectos jurídicos, ya que si no

⁶⁴ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, disponible en: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/182396>

se reúnen los elementos esenciales para que nazca la operación, quiere decir que no hubo una operación.

Sobre el particular, refiere Rafael Ricardo Soler Suastegui que “la existencia de un acto jurídico requiere, en los términos del artículo 1794, consentimiento y objeto. Si alguno de esos elementos se ausenta, el acto no existe por simple deducción, pues no actualiza el precepto legal que prevé su formación”.

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

2.18.2 Crédito Fiscal

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

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

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

Como se observa de lo anterior, el precepto legal prevé que la autoridad fiscal pueda iniciar otro procedimiento con la finalidad de determinar los créditos fiscales

correspondientes, por lo que para comprender que se entiende por crédito fiscal se remite al artículo cuarto, primer párrafo del CFF, que señala lo siguiente:

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

2.18.3 Resoluciones Favorables

El procedimiento de presunción de operaciones inexistentes contempla tres situaciones en las cuales el contribuyente puede obtener una resolución favorable a sus intereses, las cuales se detallan a continuación:

- A. Que se logre desvirtuar los hechos que la autoridad imputaba, a través de los documentos e información que consideró pertinente y que exhibió durante el procedimiento.
- B. Que se interponga un medio de defensa en contra de la determinación pronunciada por la autoridad en el procedimiento de presunción de operaciones inexistentes, consiguiendo una resolución o sentencia en firme que deje sin efectos la resolución impugnada.
- C. Que la autoridad no notifique la resolución correspondiente dentro del plazo de cincuenta días que establece el procedimiento, trayendo como consecuencia que la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados quede sin efectos.

Ahora bien, a efecto de tener una visión amplia de cuál es la situación actual, así como de la eficiencia del procedimiento de presunción de operaciones inexistentes, se propone como ejercicio realizar una consulta detallada de los listados de “presuntos” vs “definitivos” y adicional indagar sobre los casos sobre los que la autoridad fiscal ha presentado querellas, esto en virtud de que de la exposición de motivos se extrae que la razón del precepto en estudio es “mitigar la evasión y defraudación fiscales”.

2.19 Medios de Impugnación

Los contribuyentes que no hayan logrado desvirtuar los hechos que la autoridad les imputó, tienen a su alcance los medios de impugnación respectivos para combatir la determinación alcanzada por la autoridad fiscal, los cuales se precisarán de forma general a continuación:

2.19.1 Recurso de Revocación

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

Es el medio de defensa a través del cual los particulares pueden impugnar ante la autoridad Fiscal Federal actos o resoluciones definitivas, provenientes de autoridades Fiscales Federales, que lesionen o menoscaben sus derechos, teniendo por objeto invalidar o modificar dicha situación administrativo fiscal, emitiendo una resolución administrativa en la que se establezca (si así procede) la legalidad de la actividad administrativa fiscal, mejorando su propia actuación.

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

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

Dicho recurso será optativo para el particular antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Administrativa TFJA de conformidad con el artículo 120 de CFF.

En los artículos 18, 122 y 123 del CFF, se establece cuáles son los requisitos y lo que debe contener el recurso.

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

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

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

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

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

2.19.2 Juicio de Nulidad

El juicio de Nulidad se tramita ante los Tribunales de Justicia Administrativa en nuestro país, mismos que tienen su fundamento en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos CPEUM en el artículo 73, fracción XXIX-H, que a la letra señala:

Para expedir la ley que instituya el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, y que establezca su organización, su funcionamiento y los recursos para impugnar sus resoluciones. El Tribunal tendrá a su cargo dirimir las controversias que

se susciten entre la administración pública federal y los particulares. Asimismo, será el órgano competente para imponer las sanciones a los servidores públicos por las responsabilidades administrativas que la ley determine como graves y a los particulares que participen en actos vinculados con dichas responsabilidades, así como fincar a los responsables el pago de las indemnizaciones y sanciones pecuniarias que deriven de los daños y perjuicios que afecten a la Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales. El Tribunal funcionará en Pleno o en Salas Regionales. La Sala Superior del Tribunal se compondrá de dieciséis Magistrados y actuará en Pleno o en Secciones, de las cuales a una corresponderá la resolución de los procedimientos a que se refiere el párrafo tercero de la presente fracción. Los Magistrados de la Sala Superior serán designados por el Presidente de la República y ratificados por el voto de las dos terceras partes de los miembros presentes del Senado de la República o, en sus recesos, por la Comisión Permanente. Durarán en su encargo quince años improrrogables. Los Magistrados de Sala Regional serán designados por el Presidente de la República y ratificados por mayoría de los miembros presentes del Senado de la República o, en sus recesos, por la Comisión Permanente. Durarán en su encargo diez años pudiendo ser considerados para nuevos nombramientos. Los Magistrados sólo podrán ser removidos de sus cargos por las causas graves que señale la ley. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2021).

Cómo se observa de lo anterior, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa es el encargado de dirimir la controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal y los particulares, contando con plena autonomía garantizando su absoluta imparcialidad el momento de emitir sus fallos.

Es importante tener presente que es dentro de los treinta días hábiles siguientes a aquel en que surta efectos la notificación de la resolución recaída al procedimiento de presunción de operaciones inexistentes, se podrá interponer el juicio contencioso administrativo federal ante la Sala competente en turno del TFJA en la vía tradicional

o en línea, a través del sistema de Justicia en Línea, de conformidad con los artículos 3° y 11 de la Ley Orgánica del Tribunal de Justicia Administrativa⁶⁵ LOTFJA, solicitando la nulidad de dicha resolución.

Bajo ese contexto, cabe precisar que el procedimiento contencioso administrativo federal se regula en la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo⁶⁶ LFPCA, mismo que se sigue en forma de juicio; el cual comprende las siguientes etapas procesales:

I. Etapa de Instrucción

Que comprende desde la presentación de la demanda hasta el acuerdo de cierre de instrucción.

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

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

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

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

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

Cinco días después de que se hayan sustanciado todas las partes del juicio, y de que no existiere ninguna cuestión pendiente para que se pueda emitir una sentencia, se le otorgará a las partes un término de cinco días, a efecto de que

⁶⁵ Ley Orgánica del Tribunal de Justicia Administrativa

⁶⁶ Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo

presenten sus alegatos, y una vez que venza dicho plazo con alegatos o sin ellos, quedará cerrada la instrucción.

II. Emisión de Sentencia

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

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

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

2.19.3 Juicio de Amparo Directo

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

El fundamento constitucional del juicio de amparo directo se encuentra en el artículo 107, fracciones IV, V Y VI. Las citadas disposiciones mencionan que el amparo procede contra resoluciones definitivas, es decir, que pongan fin al proceso o procedimiento, causando una violación no reparable por ningún tipo de recurso o medio de defensa ordinario. En la ley de amparo su fundamento legal se encuentra en los artículos 160 a 172.

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

En el artículo 175 de la Ley de Amparo⁶⁷ se mencionan los requisitos que deben plasmarse en el escrito de demanda.

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

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

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

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

El artículo 74 de la Ley de Amparo señala los requisitos que debe contener la resolución que emita el Tribunal.

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

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

Las garantías y los procedimientos del estado de derecho cobran singular importancia en algunas materias en las que el riesgo de la arbitrariedad estatal es

⁶⁷ Ley de Amparo

mayor, como podría ser la tributaria, de la que el ente depende para su existencia material.

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

No obstante, a través del paso de los años se ha comprendido la necesidad de no recargar a los tribunales de la federación con el trabajo de conocer de todos los actos administrativos que los particulares estimen ilegales o contrarios a sus garantías. De ese modo se han creado otros medios de control que han venido a reducir el número de controversias que se llevan a los tribunales federales.

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

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

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

en virtud de que es un órgano técnico especializado en materia tributaria, y sobre todo, que sus actuaciones se basan en el principio de buena fe.

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

Los artículos 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 14, numeral 1, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, así como la Observación General No. 32 del Comité de Derechos Humanos de las Naciones Unidas sobre este último ordenamiento, reconocen el derecho humano de acceso a la justicia y los diversos a la igualdad de medios procesales ante los tribunales y a la imparcialidad en la administración de justicia. En estas condiciones, el artículo 69-C del Código Fiscal de la Federación, al regular los acuerdos conclusivos en la materia, no sólo respeta el derecho humano mencionado, sino que lo promueve con un mecanismo alternativo de solución de controversias, en tanto tiene como pretensión garantizar que los contribuyentes que cumplan con los requisitos establecidos para ello, regularicen su situación fiscal y resuelvan sus diferendos con el fisco, dándoles fin mediante una solución alternativa a la vía jurisdiccional, lo cual les permite que al solicitar y proponer un acuerdo conclusivo, gocen de la posibilidad de resolver un conflicto con la autoridad fiscalizadora, en un plano paralelo a la tutela judicial. (Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, 2018)

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

Finalmente se invoca la creación del juicio de resolución exclusiva de fondo y el recurso de revocación exclusivo de fondo, que nace a partir de la necesidad de que se reasuevan los conflictos tributarios mediante el análisis de las cuestiones de fondo, dejándose de lado los formalismos procesales al considerar los hechos que

en realidad acontecieron, analizando la existencia o no de la obligación fiscal o el incumplimiento del mismo, en virtud de que incluso en el medio jurídico se es conciente de que las controversias en materia contenciosa administrativa, por lo general, se observan que en primera instancia se resuelve sobre los formalismos, dejándose de analizar todo el asunto, por lo que este tipo de juicios tiene como finalidad garantizar una verdadera justicia fiscal.

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

Capítulo 3

Contexto Actual De Las EDOS

3.1 Estrategia Contra las Operaciones Simuladas

Como se ha precisado en capítulos anteriores, la reforma fiscal 2014 trajo consigo una serie de herramientas fiscalizadoras orientadas a la recaudación, así como el nacimiento a la vida jurídica del precepto legal objeto del presente estudio. Siendo así como el marco legal con respecto a EFOS y empresas que han dado efectos fiscales a los comprobantes objeto del artículo 69-B se han convertido en el ojo del huracán. Y es que con la reforma penal fiscal y todas sus implicaciones el delito de defraudación ha venido a activar otros mecanismos de persecución por parte de las autoridades como bien, se ha referido en el siguiente comunicado de prensa emitido por el SAT: (Servicio de Administración Tributaria, 2019).⁶⁸

Comunicado de prensa 096

Ciudad de México, 22 de octubre de 2019

Seguimiento de la estrategia contra las Operaciones Simuladas

(Factureros)

Margarita Ríos Farjat, titular del Servicio de Administración Tributaria (SAT); Santiago Nieto, titular de la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF) y Carlos Romero Aranda, titular de la Procuraduría Fiscal de la Federación (PFF) mostraron los resultados del seguimiento a la estrategia de operaciones simuladas presentada el 20 de junio de 2019. Dicha estrategia se está implementando con la colaboración de estas tres unidades como se explica a continuación:

⁶⁸ SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, "Seguimiento de la estrategia contra las Operaciones Simuladas", [www.gob.mx](https://www.gob.mx/sat/prensa/seguimiento-de-la-estrategia-contra-las-operaciones-simuladas-factureros), disponible en: <https://www.gob.mx/sat/prensa/seguimiento-de-la-estrategia-contra-las-operaciones-simuladas-factureros>

En una primera instancia, en junio de 2019, el Servicio de Administración Tributaria identificó 150 posibles empresas factureras a través de su Modelo de Riesgos. Éste incluye el seguimiento de empresas de nueva creación que tengan un incremento exponencial en la facturación e incongruencias entre lo facturado y lo declarado. De las 150 empresas identificadas se bloqueó el Certificado de Sello Digital (CSD) de 144 empresas, ya que de los 6 restantes se comprobó la materialidad de sus operaciones. Es decir, se constató que se encontraban en el domicilio fiscal, realizaban la actividad económica que tenían registrada ante el RFC y contaban con la infraestructura y el personal para acreditar los montos facturados.

Tras la cancelación de los CDS, una empresa acudió al SAT el mismo día que se notificó el oficio y fue atendida de inmediato. Una vez que dicha empresa acreditó que era de reciente creación y pertenecía a un grupo de empresas transnacionales, así como la actividad económica que realizaba, se levantó al día siguiente hábil el bloqueo de su sello, permitiéndole operar de manera normal.

Posteriormente, con la información del SAT, la Unidad de Inteligencia Financiera analizó la información de los 144 casos que incluía: 1) Relación de RFC y lo facturado por los ejercicios 2017, 2018 y 2019; 2) relación de clientes y lo facturado por los ejercicios 2017, 2018 y 2019; y 3) la relación de socios y accionistas, así como representantes legales. La UIF analizó los movimientos en las cuentas bancarias y generó alertas por lavado de dinero en el 100% de los casos.

En una primera etapa, la UIF seleccionó una muestra de 10 empresas y de ellas se identificaron 135 personas relacionadas (físicas y morales), asegurándoles cuentas bancarias. Dicho operativo se llevó a cabo el 9 de octubre de 2019.

A continuación, el SAT revisó los 145 casos remitidos por la UIF. Estos casos representan \$50 mil millones de pesos facturados (\$12 mmdp corresponden a los 10 casos de la primera etapa y \$38 mmdp a los 135 sujetos

relacionados). En 92 casos se bloqueó el CDS, en los restantes no se encontraron diferencias fiscales, o bien están inactivos en el RFC (amas de casa, estudiantes, empleados, etc.) o ya se liquidaron.

Asimismo, se dio vista a la Procuraduría Fiscal de la Federación para que procediera por defraudación fiscal contra quien reciba las ganancias. Además, se están integrando 14 investigaciones penales por lavado de dinero, que abarca a 145 sujetos, y el SAT está trabajando en 130 denuncias por delitos fiscales.

Si se compara el número de denuncias realizadas por el delito de expedición y/o enajenación de comprobantes que amparan operaciones inexistentes (artículo 113 del Código Fiscal de la Federación), entre el 2015 y el 2018, se presentaron únicamente 210 denuncias. De enero a septiembre de 2019 se han presentado 174 denuncias y se están preparando 130 denuncias adicionales.

Como se puede observar, estos resultados muestran que el Modelo de Riesgos que el SAT está implementando es eficaz para detectar empresas que realizan operaciones simuladas, ya que, de 150 casos detectados, solo causó excepción en 6 contribuyentes. Esto demuestra una efectividad en la parte empírica del 96%, ya que de los 150 casos identificados procedieron 144. En cuanto a la efectividad probada en colaboración con la UIF es del 100%, debido a que, de los 144 casos transmitidos, todos coincidieron con el modelo de riesgo implementado por la UIF.

Gracias a la colaboración entre las Unidades se identificaron redes en las que se detectaron a todos los involucrados en el delito de factureros, tanto a los que emiten y reciben los comprobantes que amparan operaciones inexistentes, como a los que reciben las ganancias de tales conductas ilícitas. Las redes se generan a partir de la información fiscal con la que cuenta el SAT, respecto de la emisión, recepción y efecto fiscal de las facturas y se complementan con el flujo de dinero que la UIF detecta con base al sistema

financiero, lo que sirve para la identificación e investigación penal de los futuros imputados.

Como se advierte en el comunicado son tres las autoridades que se están llevando a cabo análisis de riesgos dentro de sus parámetros a efectos de contar con elementos para proceder a activar las acciones administrativas y penales correspondientes en contra de las EDOS. Sin embargo, el estudio que nos ocupa en esta ocasión es lo correspondiente a las empresas que dieron efectos fiscales a los comprobantes emitidos por las 144 empresas que fueron identificadas como empresas que realizan operaciones simuladas. Y es que como se ilustra en el comunicado que antecede, basta identificar una para exponencialmente cuestionar al resto de las personas físicas o morales que tuvieron operación con dichas empresas.

3.2 Información Estadística Sobre las EFOS y su Implicación en los EDOS.

Sin duda alguna, la referencia más próxima que existe para dimensionar la cantidad de EDOS que se han configurado hasta hoy en día, se constituye a partir de identificar a las EFOS publicadas como definitivas.

Por citar un ejemplo, Rivera Vargas en la Revista de la Procuraduría Fiscal de la Federación, refiere, que derivado del análisis de la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros de los ejercicios 2008 a 2012, se identificaron al menos 316 facturadores que realizaron operaciones por \$105,369 millones de pesos con más de 12 mil contribuyentes que utilizan indebidamente estas facturas que amparan operaciones simuladas y sólo por lo que refiere al Impuesto al Valor agregado.

La realidad es que el tema de operaciones simuladas ha sido en demasía analizado y existe un sinnúmero de información, como muestra las mismas listas que emite el SAT en cuanto EFOS, no obstante, es importante hacer conciencia sobre el procedimiento que se sigue a los presuntos EFOS puesto que sus alcances generan

efectos en terceros (EDOS) los cuales también deberían tener bien definido un procedimiento a efecto de lograr garantizar sus derechos.

Así partiendo de la información estadística que presenta en su página oficial el SAT se realizan los siguientes planteamientos.

- A. Cuadros sobre datos históricos con respecto a contribuyentes presuntos y confirmados.

Tabla 1. Tendencia de EFOS confirmados como definitivos en 2014.

AÑO	MES	PRESUNTOS	DIFINITIVOS	% CONFIRMACIÓN
2014	Junio	374	8	2%
2014	Julio	416	17	4%
2014	Agosto	457	48	11%
2014	Septiembre	497	48	10%
2014	Octubre	539	102	19%
2014	Noviembre	580	102	18%
2014	Diciembre	620	119	19%
			TENDENCIA	12%

Tabla 2. Tendencia de EFOS confirmados como definitivos en 2015.

AÑO	MES	PRESUNTOS	DIFINITIVOS	% CONFIRMACIÓN
2015	Enero	652	151	23%
2015	Febrero	678	173	26%
2015	Marzo	698	206	30%
2015	Abril	728	235	32%
2015	Mayo	753	249	33%
2015	Junio	780	320	41%
2015	Julio	806	367	46%
2015	Agosto	831	423	51%
2015	Septiembre	899	465	52%
2015	Octubre	932	498	53%
2015	Noviembre	1001	515	51%
2015	Diciembre	1031	558	54%
			TENDENCIA	41%

Tabla 3. Tendencia de EFOS confirmados como definitivos en 2016.

AÑO	MES	PRESUNTOS	DIFINITIVOS	% CONFIRMACIÓN
2016	Enero	1046	569	54%
2016	Febrero	1084	601	55%
2016	Marzo	1154	620	54%
2016	Abril	1203	680	57%
2016	Mayo	1236	715	58%
2016	Junio	1273	754	59%
2016	Julio	1377	807	59%
2016	Agosto	1443	833	58%
2016	Septiembre	1636	895	55%
2016	Octubre	1888	1004	53%
2016	Noviembre	2284	1100	48%
2016	Diciembre	2705	1131	42%
TENDENCIA				54%

Tabla 4. Tendencia de EFOS confirmados como definitivos en 2017.

AÑO	MES	PRESUNTOS	DIFINITIVOS	% CONFIRMACIÓN
2017	Enero	3006	1192	40%
2017	Febrero	3460	1317	38%
2017	Marzo	3867	1462	38%
2017	Abril	4329	1677	39%
2017	Mayo	4583	1866	41%
2017	Junio	4902	2124	43%
2017	Julio	5195	2428	47%
2017	Agosto	5351	2700	50%
2017	Septiembre	5785	3001	52%
2017	Octubre	5894	3400	58%
2017	Noviembre	6195	3705	60%
2017	Diciembre	6492	3918	60%
TENDENCIA				47%

Tabla 5. Tendencia de EFOS confirmados como definitivos en 2018.

AÑO	MES	PRESUNTOS	DIFINITIVOS	% CONFIRMACIÓN
2018	Enero	6682	4080	61%
2018	Febrero	6811	4373	64%
2018	Marzo	7004	4737	68%
2018	Abril	7195	4933	69%
2018	Mayo	7630	5197	68%
2018	Junio	8103	5437	67%
2018	Julio	8149	5566	68%
2018	Agosto	8579	5946	69%
2018	Septiembre	8821	6272	71%
2018	Octubre	9076	6714	74%
2018	Noviembre	9222	7143	77%
2018	Diciembre	9373	7424	79%
TENDENCIA				70%

Tabla 6. Tendencia de EFOS confirmados como definitivos en 2019.

AÑO	MES	PRESUNTOS	DIFINITIVOS	% CONFIRMACIÓN
2019	Enero	9475	7626	80%
2019	Febrero	9694	7880	81%
2019	Marzo	9866	8068	82%
2019	Abril	9985	8235	82%
2019	Junio	10257	8604	84%
2019	Septiembre	10601	9115	86%
2019	Diciembre	10956	9620	88%
TENDENCIA				83%

Tabla 7. Tendencia de EFOS confirmados como definitivos en 2020.

AÑO	MES	PRESUNTOS	DIFINITIVOS	% CONFIRMACIÓN
2020	Marzo	11249	10030	89%
2020	Junio	11588	10351	89%
2020	Septiembre	11825	10571	89%
2020	Diciembre	12097	10999	91%
TENDENCIA				90%

Tabla 8. Tendencia de EFOS confirmados como definitivos en 2021.

AÑO	MES	PRESUNTOS	DIFINITIVOS	% CONFIRMACIÓN
2021	Marzo	12286	11230	91%
2021	Junio	12556	11441	91%
2021	Septiembre	12630	11762	93%
2021	Diciembre	12655	11980	95%
TENDENCIA				93%

Tabla 9. Tendencia de EFOS confirmados como definitivos en 2022.

AÑO	MES	PRESUNTOS	DIFINITIVOS	% CONFIRMACIÓN
2022	Marzo	12659	12067	95%
2022	Junio	12662	12099	96%
2022	Septiembre	12663	12111	96%
2022	Diciembre	12670	12117	96%
TENDENCIA				96%

Fuente: Tablas de autoría propia con información de la página del SAT. (Servicio de Administración Tributaria, 2023)⁶⁹

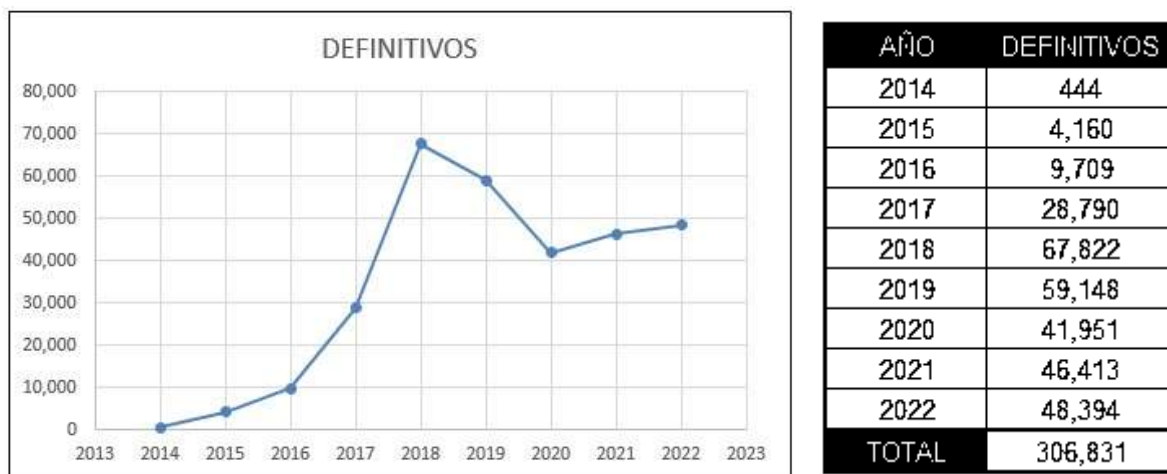
De acuerdo con la información vertida, hasta el mes de diciembre de 2022 se cuenta con un total de 306,831 (trescientos seis mil, ochocientos treinta y un) contribuyentes que han sido publicados como Empresas que Facturan Operaciones Simuladas.

A continuación, se presenta una gráfica y un cuadro de contenido donde se exponen cómo es que ha sido integrada la cifra del total de contribuyentes hasta diciembre de 2022 confirmados EFOS.

Figura 4. Análisis gráfico de EFOS publicados como definitivos.⁷⁰

⁶⁹ SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, “Contribuyentes publicados y acciones contra la delincuencia”, www.sat.gob.mx fecha de consulta: Febrero 2023, disponible en: http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=PorMotPub.html

⁷⁰ SAT, Op. Cit.



Fuente: Grafico de autoría propia con información de la página del SAT. (Servicio de Administración Tributaria, 2023).

Como se puede observar ha sido 2018 el año en que repuntó considerablemente el número de contribuyentes sujeto a un procedimiento de operaciones inexistentes, ello sin dejar de mencionar que 2019 también tuvo una cifra importante al respecto. No obstante, es precisamente a finales de 2019 que surge la reforma penal fiscal 2020.

Otro dato relevante lo constituye la tendencia al comparar los presuntos vs los confirmados, para lo cual se muestran los siguientes gráficos a efecto de demostrar que si bien es cierto la cifra de contribuyentes declarados como definitivos va a la baja en cantidad, la probabilidad de que un presunto sea confirmado es cada vez mayor.

Figura 5. Análisis gráfico sobre tendencia de contribuyentes confirmados como EFOS.⁷¹

⁷¹ SAT, Op. Cit.



AÑO	TENDENCIA
2014	12%
2015	41%
2016	54%
2017	47%
2018	70%
2019	83%
2020	90%
2021	93%
2022	96%

Fuente: Tablas de autoría propia con información de la página del SAT. (Servicio de Administración Tributaria, 2023).

3.3 Análisis Sobre la Seguridad Jurídica y el Derecho de Audiencia de las EDOS en el artículo 69-B de CFF

Hasta este punto, mucho se ha analizado sobre el procedimiento propio de presunción de operaciones inexistentes, no obstante, debe ponerse de manifiesto el interés principal del presente trabajo y ello reside principalmente en las afectaciones que pueden sufrir los contribuyentes que dieron efectos fiscales a los comprobantes emitidos por empresas que han sido declaradas como EFOS definitivos.

Lo anterior es así pues como se estudió en el capítulo anterior la Corte se ha pronunciado respecto de los derechos fundamentales por cuanto corresponde a los EFOS, no obstante, el procedimiento para las EDOS sigue tornándose un tanto inconcluso y con ello susceptible de una importante adecuación como se sugiere más adelante.

Se comenzará por abordar el derecho a la seguridad jurídica; para lo cual la real academia española le define como la “cualidad del ordenamiento jurídico que implica la certeza de sus normas y consiguientemente, la previsibilidad de su aplicación”. Rivera Vargas le ha definido como “la certeza que debe tener el gobernado de que su persona, sus papeles, su familia, sus posesiones o sus

derechos serán respetados por la autoridad; sí ésta debe afectarlos, deberá ajustarse a los procedimientos previamente establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y leyes secundarias”.⁷²

Mientras que el derecho de audiencia se garantiza con el establecimiento de procedimientos que, de manera previa al dictado de un acto de privación, cumplan con una serie de formalidades esenciales que garanticen una adecuada y oportuna defensa a los afectados. Por cuanto la Corte las ha delimitado en las siguientes:

- 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias.
- 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa.
- 3) La oportunidad de alegar.
- 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas.

Para reforzar lo anterior, se trae a colación la siguiente tesis que establece de forma clara el derecho de audiencia y las formalidades esenciales del procedimiento.

AUDIENCIA, CÓMO SE INTEGRA ESTA GARANTÍA. *De entre las diversas garantías de seguridad jurídica que contiene el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, destaca por su primordial importancia, la de audiencia previa. Este mandamiento superior, cuya esencia se traduce en una garantía de seguridad jurídica para los gobernados, impone la ineludible obligación a cargo de las autoridades para que, de manera previa al dictado de un acto de privación, cumplan con una serie de formalidades esenciales, necesarias para oír en defensa a los afectados. Dichas formalidades y su observancia, a las que se unen, además, las relativas a la garantía de legalidad contenida en el texto del primer párrafo del artículo 16 constitucional, se constituyen como elementos fundamentales útiles para demostrar a los afectados por un acto de autoridad, que la resolución que los agravia no se dicta de un modo arbitrario y anárquico sino, por el contrario, en estricta observancia del marco jurídico que la rige. Así,*

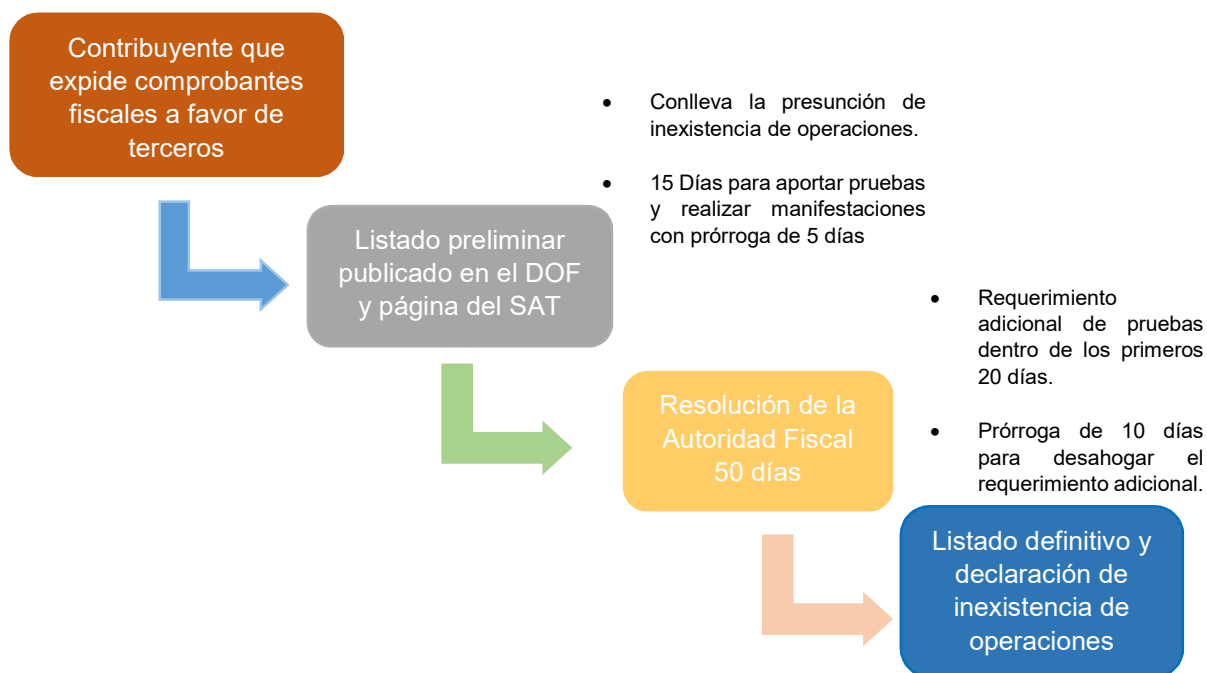
⁷² RIVERA, Op. Cit.

con arreglo en tales imperativos, todo procedimiento o juicio ha de estar supeditado a que en su desarrollo se observen, ineludiblemente, distintas etapas que configuran la garantía formal de audiencia en favor de los gobernados, a saber, que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, así como de la cuestión que habrá de ser objeto de debate y de las consecuencias que se producirán con el resultado de dicho trámite, que se le otorgue la posibilidad de presentar sus defensas a través de la organización de un sistema de comprobación tal, que quien sostenga una cosa tenga oportunidad de demostrarla, y quien estime lo contrario, cuente a su vez con el derecho de acreditar sus excepciones; que cuando se agote dicha etapa probatoria se le dé oportunidad de formular las alegaciones correspondientes y, finalmente, que el procedimiento iniciado concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas, fijando con claridad el tiempo y forma de ser cumplidas. ⁷³

Y es que, desde que se instauró el procedimiento de presunción de operaciones inexistentes, se vislumbraron a través de la norma dos procesos distintos, dependiendo de la postura del contribuyente frente a dicho mecanismo. Ello atendiendo a que los primeros siete párrafos del artículo 69-B regulan el procedimiento correspondiente a los contribuyentes que emiten comprobantes fiscales y se ubican en la presunción de inexistencia de operaciones, cuyo esquema se presenta a continuación:

Figura 6. Esquema de procedimiento de presunción de operaciones para las EFOS.

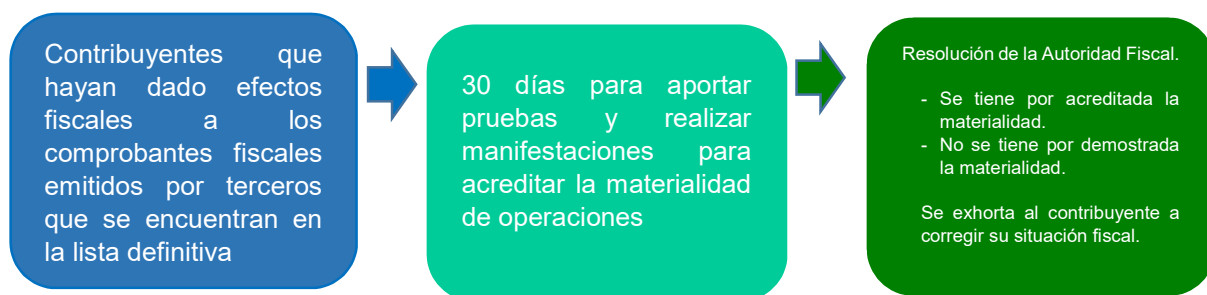
⁷³ Tesis: I.7o.A. J/41, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVIII, agosto 2018, pág. 799.



Fuente: (Yaber Coronado, www.tfja.gob.mx).⁷⁴

Mientras que el procedimiento (previsto por el párrafo octavo) para los contribuyentes que dan efectos fiscales a los comprobantes emitidos por las EFOS se resume de la siguiente forma:

Figura 7. Esquema de procedimiento de presunción de operaciones para las EDOS.



Fuente: (Yaber Coronado, www.tfja.gob.mx).

⁷⁴ YABER, Coronado, Paola, "La autocorrección del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación: ¿Una Atenta Invitación?", Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa, disponible en: https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r_31-trabajo-1.pdf

Así de complejo resulta el procedimiento de presunción de operaciones inexistentes, puesto que surte efectos frente a terceros que si bien de inicio no han sido objeto del procedimiento, desde un particular punto de vista suelen ser el eslabón más débil, porque si la presunta EFOS, no logra desvirtuar; corresponderá a ellos como presuntos EDOS, aportar los elementos para acreditar que las operaciones (propias) celebradas fueron reales, situación que en la actualidad no suele tornarse sencilla. Y es que al analizar el panorama de la presunta EDOS, la ley es clara y en el párrafo octavo del artículo 69-B establece dos opciones:

1. Contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien (...)
2. procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

Mientras que el párrafo noveno del artículo en comento establece otra probabilidad...

3. Cuando... “la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan.

Y finaliza...

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

Por lo anterior se concluye, son tres las opciones para las presuntas EDOS que implican trabajo administrativo y que versarán sobre seguimiento de esa misma naturaleza, sin perder de vista que una vez más; como suele ser la tendencia actual,

finaliza el párrafo noveno indicando la posibilidad para los contribuyentes de encontrarse sometido a un procedimiento penal, que como se analizó en el capítulo anterior versa sobre características propias y cuerda separada respecto del asunto administrativo.

Ahora bien, retomando las opciones que tiene el presunto EDOS una vez que se ha publicado como definitivo el EFOS, es la de acreditar que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios, situación que, de inicio deberá validar la autoridad fiscal. No obstante, como se analizó, al abordar el tema de materialidad: si deben existir elementos de validez importantes, al margen de que en la actualidad no existen criterios legales objetivos, que lleven a los contribuyentes a contar con medios de prueba idóneos.

Así en el supuesto de que de que el contribuyente acuda a la autoridad fiscal para aportar elementos con el ánimo de acreditar que las operaciones se realizaron, y si fuera el caso de un resultado desfavorablemente al contribuyente, de conformidad con la norma; la autoridad debería emitir una carta con motivo de “invitar” al contribuyente a corregir su situación fiscal, dado que se han desconocido los comprobantes fiscales que emitió la EFOS. Ello sin que la invitación constituya un acto liquidatorio.

Bajo este orden de ideas y en atención a una legítima defensa, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la Tesis: 2a./J. 48/2020 (10a.) emitió un criterio, que versa como se indica a continuación.

Al rubro: 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.

Criterio jurídico: La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determina que la resolución emitida en términos del penúltimo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, mediante la cual la autoridad hacendaria desestima las pruebas que aportó el contribuyente y lo

invita a corregir su situación fiscal, constituye una resolución definitiva que causa un agravio en materia fiscal y, por tanto, es susceptible de ser impugnada, ya sea a través del recurso administrativo de revocación o del juicio contencioso administrativo.

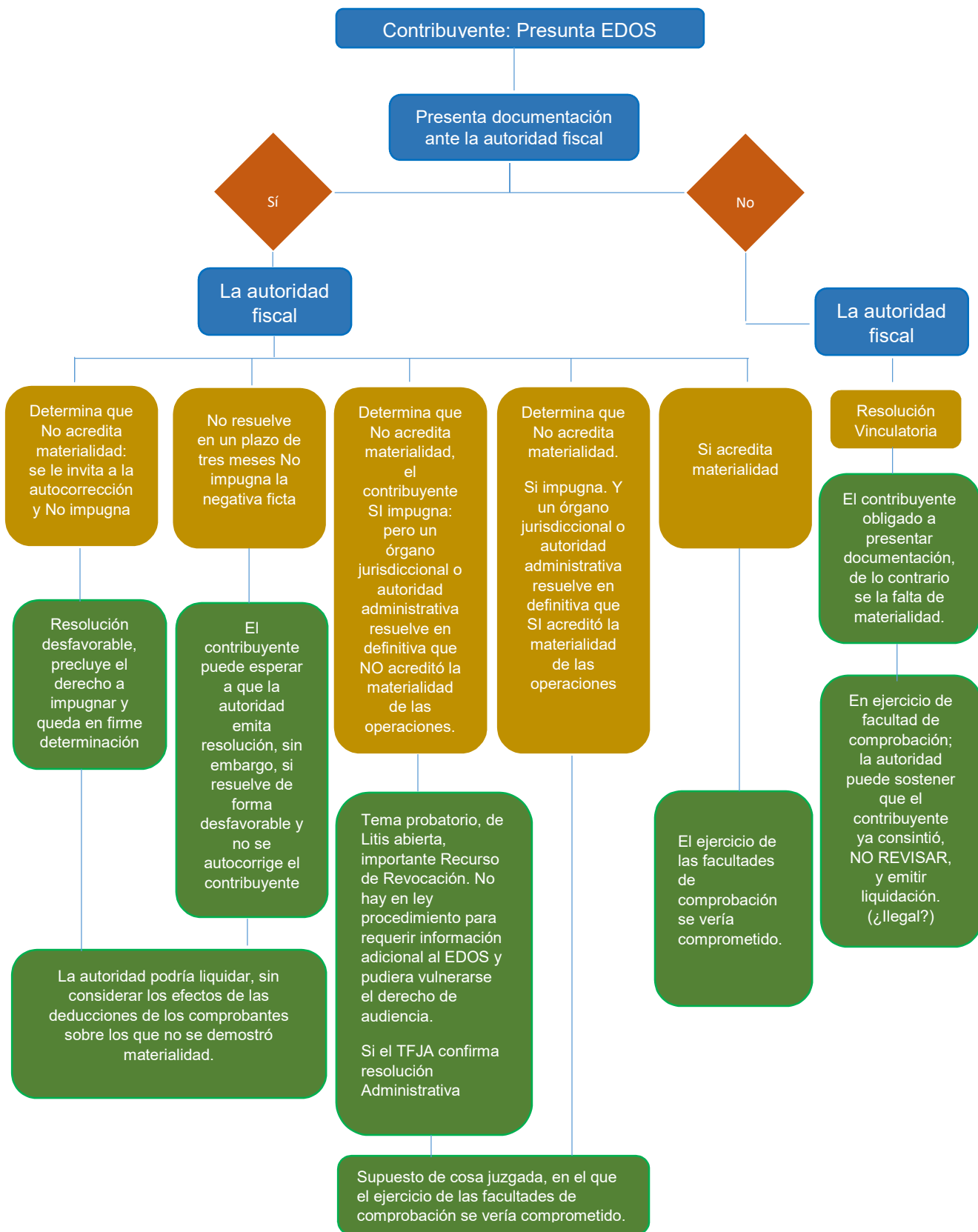
Justificación: (...) Conforme a los artículos 117 del Código Fiscal de la Federación y 3 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, respectivamente, pues genera un agravio al particular en materia fiscal, en la medida en que a través de este acto la autoridad de la materia manifiesta su voluntad oficial, ya que decide una situación jurídica concreta, previa, en su caso, al ejercicio de sus facultades de comprobación, derivada de una petición real y específica que le formuló al contribuyente con consecuencias propias. Ello, ya que desestima las pruebas que presentó el contribuyente para acreditar que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios que amparan los comprobantes fiscales, lo que puede traer consecuencias jurídicas para el interesado consistentes en la posible determinación de créditos fiscales que correspondan, aunado a que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación.⁷⁵

El criterio que antecede abre una puerta a una serie de supuestos vinculantes para los contribuyentes, a razón de una acción que se generó a través de una “invitación”, lo cual resulta paradójico, pues en teoría una carta invitación de conformidad con la Corte constituye solo un acto declarativo que exhorta al contribuyente, sin causar un perjuicio real en la esfera jurídica del mismo, ya que para que exista acto liquidatorio debe anteceder un ejercicio de facultades de comprobación.

En este sentido la Magistrada Paola Yaber Coronado establece que la EDOS se encuentra sometida a los siguientes escenarios:

Figura 8. Escenarios a los que se encuentran sometidas las EDOS.

⁷⁵ Tesis: 2a./J. 48/2020 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, octubre 2020, pág. 879. Disponible en: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2022310>



Fuente: Elaboración propia con información del artículo de investigación de la Magistrada Paola Yaber Coronado. (Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa, 2023).⁷⁶

Cabe destacar que el plazo que otorga la autoridad a la presunta EDOS para presentar la documental necesaria a efecto de comprobar la materialidad de las operaciones consiste en treinta días... pero ¿Qué pasa si la EDOS no acude en el plazo previsto por Código Fiscal de la Federación, precluye el derecho?...

En atención a la interrogante antes vertida la PRODECON ha dado a conocer el siguiente criterio jurisdiccional.

OPERACIONES INEXISTENTES. LOS CONTRIBUYENTES (EDOS) QUE NO ACUDIERON DENTRO DEL PLAZO DE 30 DÍAS PARA ACREDITAR QUE ADQUIRIERON LOS BIENES O RECIBIERON LOS SERVICIOS, PUEDEN HACERLO DENTRO DE LOS PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 42 DEL CFF. (...) El Órgano Jurisdiccional consideró que la atribución consignada en el artículo 69-B antes citado, no excluye las facultades contempladas en el diverso numeral 42 del CFF, destinadas a comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, dentro de las cuales se encuentra inmersa la de verificar la materialidad de las operaciones económicas gravadas; por lo que, en contrasentido a tal ejercicio, cada una de las pruebas que se aporten en cualquiera de los procedimientos realizados por la autoridad fiscalizadora deberán ser valoradas, es decir, debe permitirse al particular la oportunidad de ofrecer los medios probatorios para acreditar dicha circunstancia, y no referir que al haberlos aportado con posterioridad a los 30 días en que fueron publicados los listados definitivos de los EFOS, ha precluido su derecho. (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Criterios Jurisdiccionales y obtenidos en Recurso de Revocación., 2019).

⁷⁶ YABER, *Op. Cit.*

Procedimiento para acreditar que efectivamente se adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los comprobantes fiscales

Regla 1.5. De Resolución Miscelánea Fiscal para 2022

*Para los efectos del artículo 69-B, penúltimo párrafo del CFF, las personas físicas y morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los CFDI expedidos por los contribuyentes incluidos en el listado definitivo a que se refiere el cuarto párrafo del referido artículo, podrán acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan dichos comprobantes, o bien, corregir su situación fiscal dentro del **plazo de treinta días** siguientes al de la publicación del listado en el DOF y en el Portal del SAT, ello conforme a la ficha de trámite 157/CFF “Informe y documentación que deberán presentar los contribuyentes a que se refiere la regla 1.5. Para acreditar que efectivamente recibieron los servicios o adquirieron los bienes que amparan los comprobantes fiscales que les expidieron o que corrigieron su situación fiscal”, contenida en el Anexo 1-A.*

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

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, en caso de que el contribuyente no proporcione la información y documentación requerida, o bien se proporcione incompleta, la autoridad valorará su situación únicamente con las pruebas aportadas y resolverá lo que en derecho proceda.

El plazo máximo con el que contará la autoridad para resolver si el contribuyente acreditó que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios que amparan dichos comprobantes, será de treinta días contados a partir del día en que presente su solicitud de aclaración, o bien, de que se tenga por cumplido el requerimiento de información.

Como ha quedado de manifiesto, el procedimiento previsto por el artículo 69-B para las EDOS es omiso al manifestar ciertos derechos que deberían invocarse en la norma, a favor del debido proceso y certeza jurídica de los contribuyentes.

En este orden de ideas, es que mediante resolución miscelánea se han incorporado algunas formalidades a efecto de cubrir los huecos de código fiscal de la Federación. Tal es el caso del plazo de diez días, para el requerimiento de información adicional con la opción de duplicar el plazo cuando el contribuyente lo solicite.

Además de incluir a través de resolución miscelánea el plazo máximo de la autoridad para pronunciarse respecto del acreditamiento o no de la EDOS, delimitando con ello el periodo de incertidumbre.

No obstante, lo anterior, en la actualidad hay un criterio emitido por la segunda sala de la SCJN donde se aborda precisamente la figura de suspensión en el juicio de amparo con respecto a las notificaciones de la página del SAT y el DOF en cuanto a EFOS corresponde. Dicho criterio surgió derivado de una contradicción de tesis con respecto a resoluciones distintas, en dónde a un particular si se le autorizó la suspensión provisional respecto de la publicación preliminar en la página del SAT y el DOF; mientras que a otro contribuyente que demandó en el mismo sentido se le negó tal suspensión.

Tesis 2a./J. 67/2019 de rubro:

SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA CONTRA LA DETERMINACIÓN DE LA AUTORIDAD HACENDARIA DE NOTIFICAR EN LA PÁGINA DE INTERNET DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EN EL DIARIO OFICIAL

DE LA FEDERACIÓN, LA RESOLUCIÓN PRELIMINAR QUE CONTIENE LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES DEL CONTRIBUYENTE A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. (Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, 2019).

A continuación, se extraen algunas ideas de la tesis en mención:

- Es improcedente conceder la suspensión con motivo de dicha determinación porque no se satisface el requisito del numeral 128, fracción II, de la Ley de Amparo, pues de otorgarse la medida cautelar se seguiría perjuicio al interés social y se contravendrían disposiciones de orden público.
- Con las publicaciones se persigue garantizar el derecho de la sociedad a estar informada (...) aunado a que permite que aquellos que hayan utilizado en su beneficio tales comprobantes puedan comenzar a ajustar y prever su conducta ante un posible escenario de autocorrección o de acreditación de la prestación del servicio y/o adquisición de bienes.
- Los terceros podrán suspender la contratación con el causante (publicado) y la colectividad estará en posibilidad de tomar las medidas preventivas y evaluar el riesgo de recibir facturas de esos contribuyentes.

De lo anterior, se desprende; que hay un criterio de la Corte por cuanto hace a la notificación sobre la publicación preliminar en la página del SAT y el DOF de los EDOS y destaca con gran énfasis su preocupación, porque la sociedad tenga conocimiento sobre esos contribuyentes a razón de tomar medidas y evaluar el riesgo de recibir facturas de estos contribuyentes.

Sin embargo, de momento no existe criterio del máximo tribunal respecto del perfeccionamiento de la notificación hacia los EDOS, en cuanto a la publicación de los EFOS. Y la razón es sencilla, porque realmente no puede siquiera sugerirse como legal una notificación carente de requisitos de validez, de tal suerte que de conformidad con la legislación vigente el procedimiento para los EDOS vigente, es

omiso de una debida notificación toda vez que carece de seguridad jurídica y más aun de un acto de autoridad debidamente fundado y motivado.

Ahora bien, de conformidad con (Rivera Vargas, 2021) la Corte también se ha pronunciado sobre los efectos que produce para la EDOS la publicación definitiva de las EFOS, y que al respecto señala:

“Es necesario precisar que los comprobantes fiscales ya fueron declarados sin valor fiscal alguno, desde que se hizo la publicación definitiva a que se refiere el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, por lo que desde este punto el tercero ya se ve afectado. Aunado a ello, se suma el hecho de que, de no corregir su situación fiscal o acudir ante la autoridad hacendaria a acreditar que sí se le prestó el servicio o adquirió el bien ahí relacionado, tendrá como consecuencias la posible determinación de créditos fiscales y la posible actualización de algún delito previsto en el Código Fiscal de Federación relacionado con los actos o contratos simulados derivados de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales emitidos por los contribuyentes que ya tuvieron un procedimiento para probar la existencia de las operaciones. (...)”

Capítulo 4

4.1 Análisis al párrafo octavo del artículo 69-B de Código Fiscal de la Federación, aplicable a contribuyentes que dieron efectos fiscales a comprobantes fiscales emitidos por empresas que han sido publicadas como emisoras de comprobantes de operaciones simuladas

Al realizar el presente estudio, se han expuesto diversos principios de legalidad que deben observarse dentro de los actos de autoridad; y que por el objeto del presente proyecto de tesis; se enfatiza en el procedimiento previsto por el artículo 69-B de CFF, en cuanto a las EDOS.

Bajo esta tesitura, se abunda sobre la importancia de que las EDOS como parte del procedimiento en comento, se encuentren dotadas de todos los elementos que le garanticen legalidad y certidumbre jurídica. Lo anterior resulta relevante en virtud de que los preceptos legales vigentes son deficientes en cuanto al procedimiento para las EDOS, que a menudo pudiesen representar la parte más afectada del mismo.

Lo anterior sin dejar de considerar que, aunque las siguientes observaciones versan sobre procedimientos administrativos de origen, pero que pudiesen tener implicaciones penales al actualizarse algún delito previsto por el Código Fiscal de la Federación relacionado con los actos simulados.

Se destaca, que una de las razones por las cuales se torna complicado el panorama de las EDOS frente al procedimiento del artículo previsto por el artículo 69-B, es por la ausencia de una debida notificación respecto de la invalidez de los comprobantes emitidos por la EFOS. Ello es así, porque como se ha analizado hasta este punto, las publicaciones tanto en la página del SAT como en el Diario Oficial de la Federación no cumplen con los parámetros legales de una notificación, pues en realidad no existe una debida fundamentación y motivación que permitan partir de un adecuado procedimiento en aras de una legítima defensa.

Al margen de la notificación, se ubica la fundamentación y motivación como ejes principales de todo acto de autoridad. Y se observa que las publicaciones tanto en Diario Oficial de la Federación DOF, así como en la Página del SAT son omisas al fundar y motivar sobre la resolución que posiciona al contribuyente como EDOS. Máxime que dicha publicación de facto le implica al tercero implicado, un detrimento en su situación fiscal pues posteriormente, le competirá demostrar que aun cuando la EFO pudiese haber enajenado comprobantes fiscales apócrifos, sus operaciones fueron reales.

Luego del análisis vertido, se observan nuevas obligaciones fiscales para todos los contribuyentes, consistentes en mantenerse al día vigilando las publicaciones del DOT y el SAT, para ocasionalmente:

1. Abstenerse de realizar operaciones con los contribuyentes publicados como definitivos y/o presuntos EFOS.
2. Dejar de dar efectos fiscales a las operaciones celebradas con contribuyentes que han sido publicados como definitivos.
3. Acudir ante las autoridades fiscales a aportar la información que permita acreditar sus operaciones y esperar pronunciamiento por parte de la autoridad.
4. Esperar el ejercicio de facultades de comprobación cuando se hayan celebrado operaciones con EFOS definitivas.
5. Tenerse por notificado respecto de una publicación de EFOS en definitiva que causa detrimento directo a las EFOS al existir una notificación sobre la cual se desconoce, y que a todas luces se vuelve carente de seguridad jurídica.

Y hasta este punto me permito cuestionar, ese momento en el que las obligaciones fiscales dejaron de ser individuales/personales y ahora los contribuyentes deben ocuparse por sí mismos y por sus proveedores. Abstenerse de celebrar operaciones con EFOS, cuidar medios de publicación de este tipo de temas y consentir notificaciones carentes de legitimidad. Estimar que una publicación en el Diario Oficial de la Federación es suficiente para comunicar a las EDOS que sus

comprobantes fiscales carecen de efectos fiscales, implica una carga desproporcional grave, por lo que ello implica.

Finalmente, se concluye como desproporcional e inadecuada la finalidad que se persigue con la implementación del procedimiento de operaciones inexistentes, pues de facto, dista del objetivo propuesto a través de su exposición de motivos, pues en esencia era sancionar y neutralizar ese esquema de tráfico de comprobantes, pero que terminó siendo un esquema de fiscalización para las EDOS.

Así a continuación, se sugieren algunas adecuaciones que podrían aportar elementos de seguridad jurídica para las EDOS.

a.) Incluir en Código Fiscal de la Federación *la obligatoriedad de notificación individual a través de buzón tributario* para las personas físicas o morales que hayan dado efectos fiscales a comprobantes emitidos por un contribuyente que de conformidad con las listas que publica el Servicio de Administración Tributaria, se encuentre *definitivamente* en la situación a que se refiere el primer párrafo de ese artículo.

b.) Incorporar resolución que se notifique según el párrafo anterior precisando los comprobantes fiscales sobre los cuáles debe acreditarse la recepción de los bienes o servicios por las operaciones celebradas con las EFOS.

c.) Agregar en CFF lo establecido en la Resolución Miscelánea vigente, respecto a plazos de las EDOS para aportar información adicional y delimitar el plazo que tiene la autoridad para definir, si se ha logrado acreditar las operaciones sobre las cuales versa el procedimiento, refiriendo así que:

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

- II. Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de *cincuenta días*, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo establecido, se tendrán por acreditadas las operaciones amparadas por los comprobantes fiscales observados, que dieron origen al procedimiento.

De lo anterior se destaca que la actual regulación para las EDOS

Otro aspecto que debe destacarse de la legislación vigente es lo concerniente a las cartas invitación dirigidas a las EDOS con motivo de sus operaciones con las EFOS, partiendo de la aclaración de que dicha invitación, tampoco debe considerarse como una legal notificación pues no reúne con los requisitos propios de la misma.

Conclusiones

El problema de erosión en la base gravable de los impuestos no es una problemática exclusiva de México, pues la tendencia actual apunta cada vez más a que las políticas económicas deben considerar los efectos de la globalización. Ello es así a razón de que se han caído las barreras comerciales y las formas de interacción y negociación han cambiado. Bajo este contexto resulta importante resaltar que justamente el derecho es progresivo y que la norma siempre evolucionará según la necesidad social lo requiera. Así es como México al atender recomendaciones internacionales ha implementado políticas tendientes a mitigar los riesgos identificados por el Plan BEPS. Teniendo gran implicación dentro del actual estudio lo concerniente a la erosión en la base gravable y las prácticas evasivas observables en los últimos años en el país.

Sin duda alguna, una de las fuentes de ingresos principales del Estado Mexicano es la consistente en la recaudación de impuestos, pues en teoría es a través del pago de contribuciones es que se aseguran los compromisos de salud, seguridad e infraestructura de los mexicanos, aun cuando existen opiniones que cuestionan la eficacia y la eficiencia de los servicios públicos al señalar que no son coincidentes con respecto a las cargas tributarias.

Sin embargo, la recaudación cada vez, va al alza, con la fiscalización en tiempo real, pues desde de la reforma fiscal de 2014 con la introducción de herramientas tecnológicas como: buzón tributario, contabilidad electrónica y el nacimiento a la vida jurídica del artículo 69-B de Código Fiscal de la Federación se han dado pasos agigantados que convierten a México en un modelo para el mundo.

Se enfatiza, en que una de las causas de éxito del esquema de fiscalización actual, la constituye el comprobante fiscal digital CFDI, por ser una herramienta proveedora de información masiva, que cada vez al ser más preciso y al contar con mayores elementos para filtrado de información, entrega reportes oportunos a las autoridades fiscales a efecto de detectar inconsistencias, malas prácticas e incluso

servir de vehículo para establecer presunciones que posteriormente pudieran constituir delitos penales-fiscales.

Al entrar en vigor el procedimiento de operaciones inexistentes, se ha integrado al mecanismo de fiscalización la posibilidad de establecer presunciones que cuestionan la realidad de los “actos jurídicos” manifestados en los comprobantes fiscales. Cambiando por completo la acepción tradicional de contabilidad en cuanto a comprobación limitada a un pago y una factura. Actualmente se requiere que los contribuyentes además de conservar evidencias de facturas y pagos, acrediten todo un proceso de control interno con el objeto de contar con el mayor número de elementos probatorios tendientes a demostrar la realidad de las operaciones. Y es que ya no hay marcha atrás, pues aun cuando se llegó a cuestionar la legalidad de los primeros actos de autoridad al solicitar la materialidad, a través de jurisprudencia, la Corte se ha pronunciado, y aun cuando en la redacción de CFF, no se observe regulado de forma gramatical la acepción de materialidad, algunos juristas señalan que se encuentra implícita en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, como un requisito indispensable para la deducibilidad. No obstante, tal concepto sigue siendo un tema debatible y cuestionable en el gremio.

Aunado a la materialidad se suma el concepto de sustancia económica, el cual versa sobre una razón de negocios y que visto desde una óptica legislativa en apariencia pretende ser una norma anti-abuso; pues aducen que con frecuencia los contribuyentes llevan a cabo operaciones en las que es claro que prevalece el beneficio fiscal sobre el financiero, lo cual lógicamente implica en sí una contradicción, muy propia del entorno actual, pues derivado de la gran cantidad de obligaciones fiscales, el común denominador de los contribuyentes se ocupa más de su estatus fiscal, que de su situación financiera.

Otro tópico de relevancia, no regulado por Código Fiscal de la Federación, lo constituye el tema de la fecha cierta, que surge como un requisito indispensable para acreditar los actos u operaciones vertidos en contabilidad. Y aunque el formalismo de los contratos tomó gran fuerza con la materialidad, es desde diciembre de 2019, a través de jurisprudencia emitida por la Corte, que ha quedado

de manifiesto, el criterio para efectos fiscales, de donde se destaca que, para que pueda surtir efectos ante terceros un contrato, es indispensable remitirse a lo que establece el Código Civil Federal vigente, de donde se advierte la obligación de: inscripción en el Registro Público de la Propiedad, la Presentación del documento ante un notario público en razón de su cargo o, la muerte de alguna de las partes signatarias.

Por lo anterior, desde diciembre de 2019, las empresas han optado por implementar como política indispensable en sus operaciones la ratificación o cotejo de contratos, para cubrir el requisito de la fecha cierta. Y se observa nuevamente una obligación más, para los empresarios que, si bien representa una medida de mitigación de riesgos ante una posible verificación, lleva implícito el costo monetario.

Las “prácticas evasivas” implementadas por algunos contribuyentes, que de forma agresiva han disminuido la recaudación han llevado a las autoridades a establecer una postura de desconfianza, basada en presunciones. Motivo por el cual, se han buscado mecanismos coactivos que realmente inhiban las conductas ilícitas que causan detrimento al erario público. En ese sentido es que los delitos fiscales han cobrado gran relevancia, pues hoy, ya no basta con sancionar una “infracción administrativa” sino que ahora adicional a ello, se prevén delitos desde Código Fiscal que, en relación con Código Penal Federal, pudieran tener implicaciones privativas de la libertad y que implican un procedimiento penal, totalmente distinto a lo que opera en temas administrativos-fiscales.

Trasciende al objeto de estudio del presente trabajo, el análisis del artículo 108 de CFF, “de la defraudación fiscal” como ese delito causado por quien, con uso de engaños u aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de contribuciones. Y es precisamente en este sentido que toma importancia para la EDOS lo previsto por CFF, pues de inicio al haber dado efectos fiscales a comprobantes emitidos por una EFOS, se está omitiendo el pago de contribuciones.

Por su parte el artículo 109 de CFF, al referir la defraudación fiscal calificada, señala varios supuestos sobre usar datos falsos, situación que nuevamente nos remite a la EDOS, pues la sola publicación de la EFOS le atribuye como tercero implicado, la

obligación de demostrar la materialidad de las operaciones cuya omisión, sin duda estaría dando lugar a cometer el delito en comento.

Ante, las prácticas evasivas o de defraudación fiscal, el CFF sigue señalando que, la SHCP no generará querrela, si los contribuyentes implicados descritos por las conductas de los artículos 108 y 109 de CFF enteran de forma espontánea las contribuciones y accesorios, antes de que la autoridad fiscal descubra dicha omisión. Lo cual constituye en sí, una invitación a los contribuyentes, para regularizarse de forma espontánea y con ello librarse de otro tipo de acciones legales.

Como se mencionó en el desarrollo del trabajo, las autoridades fiscales han sumado esfuerzos con otros organismos como lo son: la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF) y la Procuraduría Fiscal de la Federación (PFF) a fin de lograr mejores cruces de información; identificar el flujo del dinero y beneficiarios finales de los ingresos. Bajo esta consigna, se destaca que en automático se presume el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita. Pues si bien, se entiende que al cometer un ilícito, se han dejado de pagar contribuciones constituyéndose entonces el delito de defraudación el cual pudiera ser objeto de investigación por parte de la Procuraduría Fiscal de la Federación.

Se analizó, como dato relevante, la reforma 2020 que, al armonizar diversos preceptos legales, llevaron a considerar el delito de defraudación fiscal a un tipo, de delincuencia organizada, y con ello establecer como medida cautelar; la prisión preventiva oficiosa de los implicados.

Las adecuaciones a la Ley de Seguridad Nacional buscaron reforzar los mecanismos en contra de los defraudadores fiscales, al considerarlos como una amenaza para la Nación. De tal suerte que los efectos de la reforma penal fiscal, estableció como actos ilícitos en contra del Fisco Federal y que ameritaban prisión preventiva oficiosa: el contrabando y su equiparable cuando fueran calificados, la defraudación fiscal y su equiparable cuando fueran calificados y el monto de lo defraudado superara tres veces lo dispuesto en la fracción III del artículo 108 de

CFF, así como la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que ampararen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales, superaran la cantidad establecida en la fracción del citado artículo.

No obstante, recientemente (en noviembre 2022) la Suprema Corte de Justicia ha invalidado la prisión preventiva oficiosa pues, han determinado que si es una medida que contraviene los derechos humanos reconocidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y los Tratados Internacionales suscritos por México.

De la exposición de motivos que emana del artículo 69-B, resalta la aparente finalidad del legislador de “persecución” de los contribuyentes que realizan fraudes tributarios mediante el tráfico de comprobantes fiscales, ya sea al facturar operaciones simuladas o inexistentes, o bien, al deducirlos, con el objetivo de enfrentar y detener este tipo de prácticas evasivas que ocasionan un grave daño a las finanzas públicas y perjudican a quienes sí cumplen con su deber constitucional de contribuir al gasto público. Y como se ha mencionado en el desarrollo del presente análisis, sin duda desde su entrada en vigor hasta la fecha, se han venido desarrollando procedimientos de presunción de operaciones inexistentes, sobre los cuales se observa que conforme avanza el tiempo, son menos contribuyentes los que logran desvirtuar, lo que lleva implícito otro problema: las EDOS y sus implicaciones.

Lo previsto en CFF para la EDOS en los párrafos octavo y noveno, realmente no ha sido adecuado, de tal suerte que el marco regulatorio para tales empresas es así desde sus inicios, lo cual representa una posibilidad de adecuación como se menciona más adelante.

Y es que desde que surge la presunción de operaciones inexistentes, la atención ha estado en demasía enfocada a quienes enajenaron los comprobantes fiscales, tanto es así que el artículo 69-B ha sufrido algunas modificaciones en pro de las presuntas EFOS, y no así, para las empresas que han dado efectos fiscales a comprobantes emitidos por las EFOS. Lo cual resulta ilegal, pues al estudiar su fundamento, se advierte que existen varias situaciones que colocan a la EDOS

como la posible parte más afectada, porque el cuerpo legal vigente realmente carece de elementos que garanticen su seguridad jurídica, al estar supeditada a las EFOS y una resolución determinante sobre la cual nunca fue notificada y peor aún, de la cual desconoce contenido. Por lo anterior es que la EDOS se encuentra en estado de indefensión y sometida a una carga probatoria respecto de un procedimiento, que no se originó en ella, sino en un tercero.

Otro tema novedoso que ha sido integrado en noviembre de 2021 en el artículo de estudio es el último párrafo de dicho cuerpo normativo, pues establece la presunción de inexistencia de operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, cuando la autoridad detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes que soportan operaciones realizadas por otro contribuyente, durante el periodo en el cual a este último se le hayan dejado sin efectos o le hayan sido restringidos los sellos digitales y sin que haya subsanado las irregularidades detectadas por la autoridad, o emitiendo comprobantes que soportan operaciones realizadas con los activos o infraestructura de dicha persona.

El párrafo que antecede prevé entonces otro supuesto de presunción de operaciones, para las personas físicas o morales que utilizaran alguna de especie de mandato para operar la actividad de un tercero con sellos restringidos. Tratando de mitigar esas prácticas indebidas que han sido comunes en el contexto de operaciones simuladas, con la intención de no detener la actividad operativa de la empresa objeto de observación.

Del articulado vigente, se desprende que la EDOS, se queda con la obligación de acreditar que sí existieron las operaciones objeto del procedimiento; corregirse o ser sometida a un ejercicio de facultades de comprobación. Colocándolas como una oportunidad de recaudación para las autoridades fiscales, por los escenarios que ya se han mencionado con antelación. Y con ello se demuestra, que es falso en la práctica, el que las autoridades buscan a los defraudadores para castigar, sancionar y velar por el interés público, cuando de facto las más perjudicadas a menudo son las EDOS.

Pues si bien, desde la entrada en vigor del procedimiento de operaciones simuladas, se ha indicado como vulneración a los derechos fundamentales de las EFOS la publicación de las listas, donde se mencionan desde los presuntos y los desvirtuados, al considerarse una afectación al honor de las personas referidas, sin embargo, la Corte ha enfatizado en que prevalece el interés social respecto del perjuicio que pudiese alegar la persona expuesta. Porque en teoría, las publicaciones referidas, tienen como finalidad, informar a los particulares sobre cada una de las llamadas “empresa fachada” a efecto de que se abstengan de celebrar operaciones con ellos o corregir su situación fiscal cuando estos terceros hayan sido EFOS, en definitiva.

A través del presente, se han puesto de manifiesto las diversas problemáticas que enfrentan las personas físicas y/o morales que han dado efectos fiscales, a comprobantes emitidos por las EDOS, teniendo como principal objetivo, proponer una adecuación en el procedimiento para este grupo de contribuyentes; que no siempre se encuentran representados por empresas fachada; sino que en gran proporción pueden representar empresas con cierta solidez financiera y corporativa reales e inclusive; a empresas híbridas es decir, que cuentan con operaciones reales pero también con algunas simulaciones, ello derivado de una mala asesoría o la dominante necesidad de querer disminuir el pago de impuestos.

Por lo anterior, se sugieren las siguientes adecuaciones en la norma:

1. Establecer en Código Fiscal de la Federación, una legítima notificación a los contribuyentes que han dado efectos fiscales a los comprobantes emitidos por las EFOS.
2. Que las EDOS conozcan la fundamentación y motivación, de la resolución que determinó como definitiva a la EFOS, así como las operaciones sobre las cuáles se emitió dicha resolución; para acreditar lo conducente a efecto de demostrar la existencia de las operaciones cuestionadas.
3. Incluir en Código fiscal de la Federación la oportunidad procesal de aportar información adicional, así como la opción de duplicar plazo para

entrega, bajo los mismos plazos que se prevén en la Resolución Miscelánea vigente.

4. Definir los plazos de las autoridades para establecer si los EDOS han logrado desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes o en su defecto, derivado de una inactividad procesal, declararse la validez de las operaciones motivo del procedimiento.

Fortalecer el marco regulatorio de las EDOS al dotarles de un debido proceso, observándose sus derechos de audiencia y seguridad jurídica, son tareas indispensables para la adecuada impartición de justicia.

Finalmente, al haber realizado un estudio reflexivo y crítico, respecto del marco normativo actual para las EDOS, dentro de la tesis denominada: *“Análisis al párrafo octavo del artículo 69-B de Código Fiscal de la Federación, aplicable a contribuyentes que dieron efectos fiscales a comprobantes fiscales emitidos por empresas que han sido publicadas como emisoras de comprobantes de operaciones simuladas”* se procede a dar respuesta a las preguntas de investigación, planteadas en esta investigación.

1. ¿Cuáles son los principios Constitucionales vulnerados a las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas?

Los derechos de:

- Debido procedimiento: Pues el mismo no se incluye una notificación adecuada, mucho menos conforme a los requisitos de formalidad que establece la materia fiscal.
- La garantía de audiencia: Al ser nula su participación, en el procedimiento de las EFOS. Y deficiente el procedimiento para desvirtuar, al regularse en Reglas de Resolución Miscelánea. Al mismo tiempo que es omisa la norma, respecto de los plazos que tiene la autoridad para definir, si la EDOS logra desvirtuar o no, y en su defecto señalar, cuales son las consecuencias del silencio de la autoridad para dicho supuesto.

- Seguridad Jurídica: A razón de que el procedimiento actual, no prevé la posibilidad de que el contribuyente conozca la resolución que situó a su proveedor en un supuesto de presunción de operaciones inexistentes, lo cual le deja en un estado de indefensión al “desconocer de qué defenderse”.

2. ¿Cuál es la tendencia de los Criterios emitidos por la PRODECON respecto de las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas?

Como se sabe, la función de la PRODECON es preponderantemente de defensoría del contribuyente, y en ese sentido es que en el presente trabajo se señala un criterio jurisdiccional que le da oportunidad a las EDOS de demostrar la materialidad de las operaciones objeto de presunción de inexistencia, aun cuando haya transcurrido el plazo de treinta días previsto por Código Fiscal de la Federación.

3. ¿Cuáles son los criterios que ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación con respecto al procedimiento de presunción de operaciones simuladas?

El máximo tribunal se ha pronunciado al atender principalmente los cuestionamientos que se han planteado sobre las empresas que emiten comprobantes de operaciones simuladas, y muy poco se han pronunciado sobre los derechos de los EDOS, pues como se ha referido con anterioridad, de inicio los más observados han sido sin dudas las EFOS; pero ello deja un gran problema, representado por las EDOS; pues no se necesita demasiada lógica para comprender que por cada EFO publicado como definitivo existen gran cantidad de EDOS al ser esto un procedimiento, desde un particular punto de vista, exponencial.

No obstante, lo anterior, la corte si se pronunció recientemente sobre la posibilidad de acudir a Recurso de Revocación o Juicio de Nulidad, ante la resolución de la autoridad donde se desconozcan los elementos probatorios para acreditar la realidad de las operaciones celebradas con las EFOS.

Finalmente, es viable establecer como válida la hipótesis que versa sobre lo siguiente:

Es inconstitucional el estado de incertidumbre jurídica al que se encuentran sometidas las empresas dieron efectos fiscales a comprobantes fiscales emitidos por empresas que han sido publicadas como emisoras de comprobantes de operaciones simuladas de conformidad con el artículo 69-B de Código Fiscal de la Federación, al carecer de una debida notificación respecto del supuesto jurídico por el cual se desconocen sus operaciones celebradas con la Emisora de Operaciones Simuladas.

Derivado de lo anterior, y para atender ese problema de inconstitucionalidad lo que se ha propuesto es adecuar la norma. Lo anterior a razón de que señalar como medio de defensa otro recurso o juicio, sería ilógico pues sobre ello también hay criterios de la corte, en donde se han pronunciado a favor de la norma vigente.

En virtud del análisis realizado en la presente obra; se concluye que el párrafo octavo del Código Fiscal de la Federación vulnera los derechos de audiencia y seguridad jurídica de los contribuyentes que dieron efectos fiscales a comprobantes emitidos por empresas que han sido publicadas como EDOS, ello es así en tanto:

- El cuerpo normativo es omiso en prever la notificación individual, para dar a conocer a las personas que dieron efectos fiscales a los comprobantes fiscales de contribuyentes declarados como EFOS definitivos.
- Las presuntas EDOS, al desconocer la resolución sobre la que se presume y declara inexistencia de operaciones de su proveedor, desconoce también las operaciones sobre las cuáles debe acreditar que se recibieron los servicios o se adquirieron los bienes.
- Se identifica la ausencia sobre el término cierto en que la autoridad deba resolver si se realizó o no la contraprestación. (Aun cuando dicho plazo se encuentra previsto en Resolución Miscelánea).

Respecto de lo anterior, en cuanto a la ausencia de notificación individual, sí constituye una afectación al particular, pues aun cuando la norma si prevé de los

listados de la página del SAT y la publicación en el Diario Oficial de la Federación; no se considera un medio idóneo de notificación, pues lo único que pudiera estar en condición de conocer la EDO es que su proveedor ha sido publicado como EFO, desconociendo a cabalidad la resolución, situación que le pone en un estado de indefensión. Y observándose un detrimento a la esfera jurídica del contribuyente con respecto al derecho de audiencia previsto por el artículo 14 constitucional, al limitar a la presunta EDO a acudir a defender sus derechos; violándose con ello la formalidad del procedimiento.

Ello es así en tanto, que de la norma vigente se aprecia, que se vulneran los principios constitucionales previstos por los artículos 14 y 16 como se indica a continuación:

Artículo 14. CPEUM. “Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido en los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan **las formalidades esenciales del procedimiento** y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho” (...).

Por lo que se concluye que el artículo 69-B de CFF omite la garantía de audiencia y la notificación como formalidad esencial del procedimiento para las EDOS, pues no prevé la comunicación individual, por escrito, y por medio de buzón tributario, a la parte afectada, sobre la pérdida de efectos fiscales que guardan sus comprobantes fiscales en tanto no sean aclaradas sus operaciones.

Mientras que, el artículo 16 de la CPEUM, señala que “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de **mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento**” (...).

Ahora bien, al retomar de la exposición de motivos del artículo 69-B de CFF la premisa de que los grupos delictivos factureros, se identifican por esquemas donde traficante, cómplices y hasta el adquiriente final; son partes relacionadas, dando por hecho que accionistas, administradores u apoderados son las mismas personas, resulta erróneo, pues no debe generalizarse un esquema bajo suposiciones o

tendencias, pues cada caso es distinto y así como existen las estructuras fraudulentas por parte de quien enajena los comprobantes, pueden existir contribuyentes involucrados que operan de forma lícita.

Cabe resaltar que tanto EFOS como EDOS, pueden existir en formatos híbridos, es decir, que ocasionalmente han enajenado o dado efectos fiscales a comprobantes fiscales de operaciones simuladas, bajo una errónea decisión para disminuir la carga impositiva. A esto se suma la temporalidad, concibiéndose como el lapso de tiempo en que el ilícito se presenta, pues los actos objeto del procedimiento pudieron ser ocasionales e incluso aislados, pero que una vez detectados por las autoridades fiscales tienen implicaciones imprescriptibles.

Bibliografía

- Arteaga, R. (08 de Junio de 2021). "Presunciones Legales en los Procedimientos de Fiscalización". Morelia, Michoacán: Colegio de Contadores Públicos de Michoacán A.C.
- Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera A.C. (2019). *Normas de Información Financiera NIF*. Xochimilco CDMX: Reproducciones Fotomecánicas, S.A. de C.V. (Quad Graphics).
- Martínez, M. R. (1998). *Derecho Administrativo, 1er. y 2º Cursos 3ª ed.* México: Oxford.
- Moschetti, F. (1980). *El principio de capacidad tributaria*. Madrid: Instituto de estudios Fiscales.
- Olmedo, J. E., & Hernández, J. (2020). *La Acción 12 del BEPS* (Primera ed.). Ciudad de México: Thomson Reuters.
- Sampieri, R. (2018). *Metodología de la Investigación*. Ciudad de México: MCGRAW-HILL INTERAMERICANA EDITORES, S.A. de C. V.
- Venegas, Á. S. (2010). *Derecho Fiscal*. México: Oxford.

Legal.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Ley de Impuesto Sobre la Renta
- Código Fiscal de la Federación
- Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo
- Código Civil Federal
- Código Penal Federal
- Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada
- Ley de Seguridad Nacional
- Código Nacional de Procedimientos Penales

- Ley Orgánica del Tribunal de Justicia Administrativa
- Ley de Amparo
- Resolución Miscelánea Fiscal para 2023.

Páginas de Internet.

1. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/242241>
2. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/182396>
3. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/169143>
4. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2017656>
5. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2017656>
6. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2015912>
7. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2020068>
8. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2022310>
9. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/182396>
10. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/242241>
11. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2007105>
12. https://bj.scjn.gob.mx/doc/tesis/6fZsMHYBN_4klb4Hzt9T/2007105%20
13. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2001156>
14. <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/Reportes/ReporteDE.aspx?idius=2005716&Tipo=1>
15. http://biblioteca.diputados.gob.mx/janium/bv/cedip/lxi/esteva_elufis_mex.pdf
16. http://132.248.48.64/repositorio/moodle/pluginfile.php/1371/mod_resource/content/4/contenido/index.html
17. <https://www.jornada.com.mx/notas/2022/11/24/politica/invalida-la-corte-la-ppo/>
18. <https://contaduriapublica.org.mx/2017/03/01/que-es-beps/>
19. <https://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf>
20. <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/Reportes/ReporteDE.aspx?idius=25911&Tipo=2>

21. <https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2020/09/Anexo-1-Folio-102.-Art.-69B-del-CFF.pdf>
22. http://bibliotecavirtual.dgb.umich.mx:8083/xmlui/bitstream/handle/DGB_UMI/CH/6197/FCCA-M-2020-0756.pdf?sequence=1&isAllowed=y
23. <https://dle.rae.es/simular?m=form>: <https://dle.rae.es/simular?m=form>
24. https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r_31-trabajo-1.pdf
25. https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/615249/Revista_PFF_N2_.pdf
26. <https://www.gob.mx/sre/acciones-y-programas/mexico-y-el-grupo-de-los-veinte-g20>
27. <https://www.gob.mx/sat/prensa/seguimiento-de-la-estrategia-contra-las-operaciones-simuladas-factureros>
28. <http://omawww.sat.gob.mx/BuzonTributario/Paginas/beneficios.html>
29. [https://www.sat.gob.mx/aplicacion/75169/servicio-de-facturacion-cfdi-version-4.0-\(vigente-a-partir-del-1-de-enero-de-2022\)](https://www.sat.gob.mx/aplicacion/75169/servicio-de-facturacion-cfdi-version-4.0-(vigente-a-partir-del-1-de-enero-de-2022))
30. http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=PorMotPub.html
31. <https://www.cfdi.org.mx/cfdi-4-0/>
32. <http://132.248.9.195/ptd2019/octubre/0796397/0796397.pdf>
33. http://bibliotecavirtual.dgb.umich.mx:8083/xmlui/bitstream/handle/DGB_UMI/CH/6184/FCCA-M-2019-1403.pdf?sequence=1&isAllowed=y
34. https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5675764&fecha=27/12/2022#gsc.tab=0
35. [La "notificación". Definición y sus características en materia fiscal. \(elconta.mx\)](#)
36. <https://biblioguias.uam.es/c.php?g=305449&p=4992466>
37. [ART 69-B Comparativo reforma 25Jun2018 FCH330.pdf \(ficachi.com.mx\)](#)