



UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO

**FACULTAD DE CONTADURIA
Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS**

**DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO
MAESTRÍA EN DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE**

TESIS

**“FALTA DE CERTEZA JURÍDICA PARA LOS EDOS
EN EL TRÁMITE PARA DEMOSTRAR LA MATERIALIDAD DE SUS
OPERACIONES”**

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE:
MAESTRO EN DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE**

**PRESENTA:
JOSÉ MANUEL SANTOYO FAVELA**

**DIRECTOR DE TESIS:
MTRO. MARIO ISRAEL GARCÍA MONTES DE OCA**

DURANGO, DGO., NOVIEMBRE DE 2023



INDICE

<i>RESUMEN.....</i>	<i>5</i>
<i>ABSTRACT</i>	<i>6</i>
<i>INTRODUCCIÓN.....</i>	<i>7</i>
<i>GLOSARIO Y SIGLAS</i>	<i>10</i>
 <i>CAPITULO 1: FUNDAMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN.....</i>	 <i>11</i>
<i>1.1 Planteamiento del Problema.....</i>	<i>11</i>
<i>1.2 Descripción del Problema.....</i>	<i>14</i>
<i>1.3 Situación actual</i>	<i>15</i>
<i>1.4 Preguntas de Investigación</i>	<i>16</i>
<i>1.4.1 Pregunta General</i>	<i>16</i>
<i>1.4.2 Preguntas Específicas.....</i>	<i>17</i>
<i>1.5 Objetivo de la Investigación.....</i>	<i>17</i>
<i>1.5.1 Objetivo General</i>	<i>17</i>
<i>1.5.2 Objetivos Específicos</i>	<i>18</i>
<i>1.6 Hipótesis de la Investigación</i>	<i>18</i>
<i>1.6.1 Hipótesis Específicas</i>	<i>18</i>
<i>1.7 Identificación de variables</i>	<i>19</i>
<i>1.8 Justificación de la Investigación</i>	<i>20</i>
<i>1.9 Trascendencia.....</i>	<i>22</i>
<i>1.10 Horizonte temporal y espacial</i>	<i>22</i>
<i>1.11 Viabilidad de la Investigación</i>	<i>24</i>
<i>1.12 Matriz de Congruencia (Cuadro de Congruencias Metodológicas)</i>	<i>24</i>
 <i>CAPITULO 2: LOS EDOS, SUS DERECHOS Y AFECTACIONES EN EN MARCO DE LA REGLA 1.5.....</i>	 <i>26</i>
<i>2.1 Certeza Jurídica</i>	<i>26</i>
<i>2.2 Afectaciones a los EDOS</i>	<i>27</i>
<i>2.2.1 Impacto fiscal desfavorable</i>	<i>27</i>

2.3 La seguridad jurídica de los EDOS.....	27
2.3.1 Su ubicación en la Resolución Miscelánea Fiscal.....	29
2.3.2 Procedimiento que consagra el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación	31
2.3.3 La presencia de los Derechos Fundamentales en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación	33
2.3.4 Interpretación conforme y el principio pro persona.....	37
2.4 Criterios del Poder Judicial de la Federación y del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.	44
2.4.1 Criterios favorables a los intereses de los EDOS, Jurisprudencia y sus consideraciones	45
2.4.2 Criterio de la Convención Americana de los Derechos Humanos respecto de la seguridad jurídica	48
2.4.3 La Suprema Corte de la Nación y su Jurisprudencia emitida a contrario sensu	50
2.5 La negativa ficta en el ámbito fiscal como salvaguarda de derechos de los EDOS	56
2.5.1 Concepto de negativa ficta	56
2.5.2 Ventajas y desventajas de la negativa ficta para los EDOS.....	57
2.6 El acreditamiento en la materialidad como consecuencia ficta.....	60
2.6.1 Fundamento raíz	60
2.6.2 La Resolución Miscelánea Fiscal como instrumento de salvaguarda de derechos para los EDOS.....	62
 CAPITULO 3: DISEÑO METODOLÓGICO	65
3.1 Metodología y diseño de la investigación	65
3.2 Identificación y elección del método: Enfoque Cualitativo	65
3.3 Descripción del método cualitativo	66
3.4 Diseño de investigación.....	67
3.4.1 Técnica de recolección de datos	70
3.5 Instrumentos de recolección de información y construcción del instrumento	72
3.5.1 Validez, confiabilidad y objetividad.....	74
 CAPÍTULO 4: RESULTADOS	75
4.1 Presentación.....	75

4.2 Análisis	75
<i>CAPÍTULO 5: DISCUSIÓN</i>	79
5.1 Aportación a la literatura de los resultados.....	79
5.2 Líneas que corroboran o contradicen los resultados	80
5.3 Limitación a los resultados	82
5.4 Expectativa de los resultados	83
<i>CONCLUSIONES</i>	84
<i>RECOMENDACIONES</i>	86
<i>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</i>	88

RESUMEN

En la presente obra se realizó una investigación a efecto de determinar la necesidad de que se otorgue certeza jurídica a las Personas o Empresas que presuntamente Deducen Operaciones Simuladas (EDOS), en el trámite para demostrar la materialidad de sus operaciones, toda vez que la Regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal, con relación a los párrafos 8 y 9 del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, no establece una consecuencia legal para los casos en que la autoridad fiscal no emita una resolución en la que determine su situación jurídica.

Con motivo de lo anterior, se investigó si la falta de consecuencia legal para que se emita y notifique la resolución dentro del plazo concedido, fomenta la ineficiencia en la actuación de la autoridad fiscal y violenta los derechos de certeza y seguridad jurídica, así como de presunción de inocencia que deben amparar al contribuyente en todo momento, toda vez que no se cumplirían con los requisitos de legalidad, seguridad, así como de celeridad procesal, que deben de regir los actos y procedimientos de la autoridad fiscal.

A la par, indiscutiblemente surgió la necesidad de investigar cual resulta ser el efecto idóneo ante la omisión de la autoridad de resolver en el plazo de treinta días antes referido, mismo que no se establece en ley ni en la regla miscelánea en comento.

Palabras clave: *Deducciones, comprobantes, regularización, facultades de comprobación, legalidad.*

ABSTRACT

In the present thesis, an investigation was carried out in order to determine the need to provide legal certainty to the persons or companies that allegedly deduct simulated operations, in the process to demonstrate the materiality of their operations, since Rule 1.5 of the Miscellaneous Tax Resolution, in relation to paragraphs 8 and 9 of Article 69-B of the Federal Tax Code, does not establish a legal consequence for the cases in which the tax authority does not issue a resolution in which it determines their legal situation.

In view of the foregoing, it was investigated whether the lack of legal consequence for the issuance and notification of the resolution within the term granted, promotes inefficiency in the actions of the tax authority and violates the principles of certainty and legal security, as well as the presumption of innocence that must protect the taxpayer at all times, since the requirements of legality, security and procedural speed, which must govern the acts and procedures of the tax authority, would not be complied with.

At the same time, there is an unquestionable need to investigate which is the ideal effect of the omission of the authority to resolve within the aforementioned thirty-day term, which is not established in the law or in any miscellaneous rule.

INTRODUCCIÓN

De conformidad con la regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023, publicada en el Diario Oficial el 27 de diciembre de 2022, para los efectos del artículo 69-B, penúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, las personas físicas y morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes 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 30 días siguientes al de la publicación del listado en el Diario Oficial de la Federación y en el Portal del Servicio de Administración Tributaria de los EFOS. En ese sentido, la citada Regla 1.5 carece de una consecuencia jurídica ante la falta de respuesta dentro del plazo legal otorgado a la autoridad en el procedimiento especial, para acreditar la materialidad de las operaciones que dio efectos a los comprobantes fiscales que emitió una Persona o Empresa considerada como Facturadora de Operaciones Simuladas (EFOS), y esto, al dejarse al arbitrio de la autoridad su dictado al no contener una prevención o consecuencia legal ante su omisión, genera una inseguridad jurídica que provoca indefensión en los gobernados por no fijar sanción en caso de que no se emita resolución en el plazo que dicha Regla prevé.

El presente trabajo de tesis tiene como principal objetivo determinar, aplicando método documental-descriptivo, la necesidad de que se señale una consecuencia legal respecto a la omisión de la autoridad en notificar su resolución dentro del plazo que establece la Regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023, a efecto de salvaguardar la legalidad del debido proceso, certeza y seguridad jurídica de las Personas o Empresas que presuntamente Deducen Operaciones Simuladas (EDOS).

Lo anterior cobra relevancia ya que se realizará un enfoque objetivo de un procedimiento emanado de manera indirecta del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el cual es exclusivo para los contribuyente que deducen operaciones cuya materialidad se pone en duda por parte de la autoridad fiscal, y que tiene como consecuencia la omisión en la emisión de la resolución que señala la Regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal, estudio que pudiera impactar de manera favorable en el ánimo del legislador o de la propia autoridad emisora de Reglas, a efecto señalar una consecuencia legal ante dicha omisión y con esto generar certeza a las pagadores de impuestos.

De conformidad con lo anterior, el presente trabajo de investigación se nutre de obras de diversos autores, legislación nacional aplicable al caso concreto, así como por criterios vertidos en sentencia, ejecutorias y por supuesto Jurisprudencias y Tesis, emandas tanto del Poder Judicial de la Federación, así como del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

En la presente Tesis se aborda la problemática y esquematiza el estudio de investigación de la siguiente manera:

En el *Capítulo 1: Fundamentos de la Investigación* se realiza el planteamiento del problema, su justificación, así como se establecen los objetivos e hipótesis con relación a la problemática planteada.

Por su parte, en el *Capítulo 2: Los EDOS, sus derechos y afectaciones en el marco de la regla 1.5*, se lleva a cabo un estudio acerca de la afectaciones a los EDOS en su seguridad jurídica, así como de los diversos criterios jurídicos vertidos sobre el tema, incluyendo el estudio de la *negativa ficta* como una salvaguarda de derechos para dichos contribuyentes, de conformidad el criterio jurisprudencial emitido por la Suprema Corte de la Nación en diciembre de 2019.

En el *Capítulo 3: Diseño Metodológico*, se desarrolla la metodología y diseño de la investigación bajo un *enfoque cualitativo*.

Ya en la etapa final de la Tesis, por lo que hace al *Capítulo 4: Resultados*, como su nombre lo indica realiza la presentación y análisis de lo obtenido en la investigación.

Por último, en el *Capítulo 5: Discusión*, se abordan las aportaciones que genera la investigación, así como las limitantes y expectativas con relación a los resultados previamente obtenidos, lo que abre paso a las *Conclusiones y Recomendaciones* finales.

GLOSARIO Y SIGLAS

CPEUM : Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

CFDI: Comprobante Fiscal Digital por Internet.

CFF: Código Fiscal de la Federación.

EFOS: Empresa que factura operaciones simuladas.

EDOS: Empresa que deduce operaciones simuladas.

PRODECON: Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

RCFF: Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

RMM: Resolución Miscelánea Fiscal.

SCJN: Suprema Corte de Justicia de la Nación.

SS: Segunda Sala (de la Suprema Corte de Justicia de la Nación)

CAPITULO 1: FUNDAMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 Planteamiento del Problema

El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (Diputados, Código Fiscal de la Federación, 1981) expresa límites objetivos en su configuración legislativa, dentro de los que se encuentra el límite temporal para la determinación en definitiva sobre la presunta inexistencia de operaciones de un contribuyente que emite comprobantes fiscales (Persona o Empresa que Factura Operaciones Simuladas= EFOS). Cuando la autoridad fiscal inicia el procedimiento y notifica a los contribuyentes emisores que se encuentran en una situación de presunción de inexistencia de operaciones, tal condición jurídica es de carácter preliminar, pues sólo permanece vigente y tiene eficacia plena hasta que se cumpla el plazo máximo para que, en su caso, se confirme en definitiva. Por tanto, si la presunción preliminar de inexistencia de operaciones a favor de la autoridad se encuentra sujeta a un límite temporal de carácter perentorio, cuando transcurra el plazo sin que se hubiera confirmado en definitiva mediante resolución que así lo declare, debe entenderse que han cesado sus efectos.

Siendo precisamente el séptimo párrafo del citado artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación el que, tratándose de contribuyentes que son emisores de comprobantes fiscales (EFOS), establece la consecuencia jurídica para en caso de que la autoridad no notifique la resolución en el plazo establecido con relación a sus manifestaciones, así como a la documentación e información que aportaron y consideraron pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos respecto a presunción de inexistencia de operaciones, **señalando que quedará sin efectos dicha presunción respecto de los comprobantes fiscales observados**, lo que deja claramente y sin

reticencia la consecuencia jurídica ante el silencio o emisión extemporánea de su resolución por parte de la autoridad fiscal.

Ahora bien, de conformidad con la regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023, publicada en el Diario Oficial el 27 de diciembre de 2022, para los efectos del artículo 69-B, penúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, las personas físicas y morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes expedidos por los contribuyentes incluidos en el listado definitivo a que se refiere el cuarto párrafo del referido artículo (Persona o Empresa que Deduce Operaciones Simuladas= EDOS), 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 30 días siguientes al de la publicación del listado en el Diario Oficial de la Federación y en el Portal del Servicio de Administración Tributaria de los EFOS. En ese sentido, dicha autoridad fiscal cuenta con un plazo máximo para resolver si los contribuyentes acreditan que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los comprobantes fiscales que dedujeron en su contabilidad, de 30 días contados a partir del día en que presente su solicitud de aclaración o bien se tenga por cumplido el requerimiento de información ahí contemplado, tal y como se advierte de la transcripción de la Regla en cita:

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

1.5. 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 aquél 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.”

(Énfasis añadido)

Por su parte el señalado artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (Diputados, Código Fiscal de la Federación, 1981, última de reforma publicada en el DOF el 12 de noviembre de 2021) , en sus párrafos primero y séptimo, establecen lo siguiente:

“Artículo 69-B. ...

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

...

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

...”

(Énfasis añadido)

1.2 Descripción del Problema

De las anteriores transcripciones claramente se desprende:

- De conformidad con la regla en comento, el plazo máximo con el que cuenta el Servicio de Administración Tributaria para resolver si los contribuyentes EDOS acreditan que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los comprobantes, es de treinta días contados a partir del día en que se presentó la solicitud de aclaración, o bien, de que se tenga por cumplido el requerimiento de información, es decir, establece el plazo de 30 días hábiles para que la autoridad resuelva o requiera.
- Por su parte, del artículo 69-B antes transcrito, se desprende respecto a los EFOS que, si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dieron origen al procedimiento, es decir, establece la consecuencia jurídica de no emitir en tiempo y forma la resolución correspondiente.

De lo anteriormente expuesto, se desprende que tanto la citada Regla 1.5 (aplicable a los EDOS), así como también los párrafos octavo y noveno del artículo 69-B del CFF, carecen de la consecuencia jurídica ante la falta de respuesta dentro del plazo legal otorgado a la autoridad en el procedimiento especial, para acreditar la materialidad de las operaciones que dieron efectos a los comprobantes fiscales que emitió una Persona o Empresa considerada como Facturadora de Operaciones Simuladas (EFOS).

Es decir, si una Persona o Empresa Facturadoras de Operaciones Simuladas (EFOS), puede acudir ante la autoridad fiscal a demostrar que las operaciones y los comprobantes fiscales digitales por internet que emiten fueron materialmente realizados, y si la autoridad omite dar respuesta, quedará sin efectos la presunción de operaciones simuladas; sin que exista una consecuencia jurídica respecto a la falta de pronunciamiento de la autoridad fiscal respecto a la materialidad de la operación de los comprobantes fiscales observados al EDO, toda vez que el procedimiento establecido

para ese último en el que pretenda acreditar la materialidad de sus operaciones, no contempla consencuencia jurídica alguna ante el silencio de la autoridad dentro del plazo legal otorgado para que emita y notifique la resolución respectiva.

1.3 Situación actual

No pasa desapercibido, el hecho de que ya existe un pronunciamiento judicial publicado en el Semanario Judicial de la Federación el 06 de diciembre de 2019 y que no resulta favorable a los intereses del gobernado, pero que resulta aplicable al presente caso.

Esta tesis jurisprudencial (SCJN, Jurisprudencia 2a./J. 162/2019, 2019), a la letra indica lo siguiente:

“PROCEDIMIENTO PARA ACREDITAR LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES QUE HUBIERAN DADO EFECTOS FISCALES A COMPROBANTES EMITIDOS POR EMPRESAS QUE PRESUNTAMENTE REALIZAN OPERACIONES INEXISTENTES. LA OMISIÓN DE LA AUTORIDAD DE RESOLVER EN EL PLAZO ESTABLECIDO EN LA REGLA 1.5 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2017 CONFIGURA UNA NEGATIVA FICTA Y, EN SU CASO, LA EMISIÓN EXTEMPORÁNEA DE LA RESOLUCIÓN EXPRESA NO DA LUGAR A SU NULIDAD. De conformidad con el artículo 69-B, párrafo quinto, del Código Fiscal de la Federación y la regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, se advierte que el plazo máximo con el que cuenta la autoridad para resolver si un contribuyente acreditó que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios que amparan los comprobantes fiscales emitidos por una empresa que se encuentra en el listado definitivo de las empresas calificadas como de aquellas que presuntamente realizan operaciones inexistentes 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. Ahora bien, la finalidad del procedimiento es dar al contribuyente la oportunidad de corregir voluntariamente su situación fiscal mediante la presentación de declaraciones complementarias o, en su caso, insistir y acreditar a la autoridad que sus comprobantes fiscales amparan operaciones efectivamente realizadas. Así, el diseño normativo de este procedimiento constituye un modelo de comunicación con la administración pública que consiste en la presentación de documentación o información para hacer efectivo un reclamo y accionar las funciones del ente público, lo que en términos generales puede ser catalogado como una instancia conferida a los terceros adquirentes de

los comprobantes fiscales para solicitar a la autoridad administrativa una reconsideración – caso a caso– sobre una realidad declarada con efectos generales. Entonces, en atención al plazo cierto y a la naturaleza de la instancia, resulta aplicable el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, por lo que: (i) la petición del contribuyente se entenderá resuelta en sentido negativo si no se emite resolución en el plazo 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; o de convenir a los intereses del particular, (ii) podrá esperar a que se dicte la resolución expresa para impugnarla. Por lo anterior, en aquellos casos en que la resolución expresa se dicte de manera extemporánea y los particulares acudan a demandar su nulidad por la vía contencioso administrativa, no es posible –por ese simple hecho– decretar su nulidad en términos de los artículos 51 y 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, pues el incumplimiento a tal requisito formal no genera una afectación a las defensas del particular ni trasciende al sentido de la resolución y, además, la inobservancia del plazo es un aspecto que no se relaciona con el fondo del asunto.”

La tesis jurisprudencial citada define que la omisión de pronunciamiento de la autoridad fiscal en el plazo de treinta días respecto a la existencia o inexistencia de las operaciones que se cuestionan por estar amparadas mediante comprobantes fiscales emitidos por personas físicas o jurídicas integradas al listado definitivo de personas que no han desvirtuado la presunción de inexistencia de los actos jurídicos que les atribuyen con tal calidad, no genera otra figura que una negativa ficta impugnabile en la sede administrativa o contencioso administrativa, de conformidad con el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación.

En sentido estricto, la negativa ficta es el sentido de la respuesta que la ley presume ha recaído a una solicitud, la cual será en sentido negativo de la petición o instancia formulada por escrito, por persona interesada, cuando la autoridad no la contesta ni resuelve en un determinado período (Diez, 1956).

1.4 Preguntas de Investigación

1.4.1 Pregunta General

Con motivo de lo antes expuesto, conviene realizarse el siguiente planteamiento:

¿Por qué se considera necesario otorgar certeza jurídica a los EDOS en el trámite para demostrar la materialidad de sus operaciones, toda vez que la Regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal, con relación a los párrafos 8 y 9 del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, no establece una consecuencia legal para los casos en que la autoridad fiscal no emita una resolución en la que determine su situación jurídica?

1.4.2 Preguntas Específicas

En ese sentido, también resulta procedente realizar los siguientes cuestionamientos que derivan del planteamiento anterior:

¿Cuáles son las afectaciones que pueden observarse para los contribuyentes EDOS que pretenden acreditar en tiempo y forma la materialidad de sus operaciones, y que no se les emite la resolución correspondiente en 30 días?

¿Por qué no se considera a la figura de la negativa ficta como el instrumento jurídico adecuado para salvaguardar los derechos de los contribuyentes EDOS ante la omisión de la autoridad en emitir su resolución?

¿Qué agravios o violaciones pueden nacer a partir de la conducta omisa de la autoridad fiscal?

1.5 Objetivo de la Investigación

1.5.1 Objetivo General

Determinar la necesidad de que se otorgue certeza jurídica a los EDOS en el trámite para demostrar la materialidad de sus operaciones, toda vez que la Regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal, con relación a los párrafos 8 y 9 del artículo 69-B del

Código Fiscal de la Federación, no establece una consecuencia legal para los casos en que la autoridad fiscal no emita una resolución en la que determine su situación jurídica.

1.5.2 Objetivos Específicos

- Señalar las afectaciones que pueden observarse para los contribuyentes EDOS que pretenden acreditar en tiempo y forma la materialidad de sus operaciones, y que no se les emite la resolución correspondiente en 30 días.
- Determinar si la figura de la negativa ficta es el instrumento jurídico adecuado para salvaguardar los derechos de los contribuyentes EDOS ante la omisión de la autoridad en emitir su resolución.
- Verificar que agravios o violaciones pueden nacer a partir de la conducta omisa de la autoridad fiscal.

1.6 Hipótesis de la Investigación

Con relación a lo anteriormente expuesto, se establece la siguiente hipótesis: *Se debe otorgar certeza jurídica a los EDOS en el trámite para demostrar la materialidad de sus operaciones, toda vez que la Regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal, con relación a los párrafos 8 y 9 del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, no establece una consecuencia legal para los casos en que la autoridad fiscal no emita una resolución en la que determine su situación jurídica.*

1.6.1 Hipótesis Específicas

- *En sentido general, las afectaciones que pueden observarse para los contribuyentes EDOS que pretenden acreditar en tiempo y forma la materialidad de sus operaciones, y que no se les emite la resolución correspondiente en 30 días, tienen implicaciones jurídicas, así como económicas, al impactar negativamente en su actividad socioeconómica.*

- *La negativa ficta no es el instrumento jurídico adecuado para salvaguardar los derechos de los contribuyentes EDOS ante la omisión de la autoridad en emitir su resolución, ya no genera certeza a los pagadores de impuestos, pero sí cargas adicionales de defensa, con pérdidas económicas y de temporales.*
- *Los agravios o violaciones que nacen a partir de la conducta omisa de la autoridad fiscal se ven reflejados en sus derechos humanos, constitucionales y como contribuyente.*

1.7 Identificación de variables

En cuanto a las variables que se pueden observar en el presente estudio, no existen limitaciones temporales (toda vez que se trata de legislación y reglas vigentes, siendo que el estudio comienza en el año de 2014 que es cuando se adiciona el artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación), ni territoriales (ya que la legislación y reglas tienen aplicación en todo el país) o de recursos (ya que se dispone de los recursos digitales e impresos necesarios para realizar el presente estudio).

Sin embargo, se puede señalar como variable en un contexto general, lo que rodea a la simulación de actos:

- Como ya se mencionó, el artículo 69-B y sus causas legislativas (básicamente el excesivo y descarado fraude al fisco federal por parte de simuladores de operaciones), dio como resultado que contribuyentes cumplidos y de buena fe, se vean afectados respecto el desconocimiento de sus operaciones y sean sometidos a trámites excesivos y exhaustivos para acreditar su materialidad, ya que se retarda el convencimiento de la autoridad y el propio legislador de que se debe otorgar un enfoque de Principio Pro Persona a dichos trámites y procedimientos.

- Lo anterior, aderezado con reiterados criterios aislados y tesis jurisprudenciales que, ante el escenario fraudulento en contra del fisco federal, pudieran entrañar una inclinación hacia los procesos y actos de la autoridad, estos con fines recaudatorios y a efecto de evitar evasiones.
- Las Reglas de Resolución Miscelánea que emite la autoridad fiscal a efecto de complementar la ley, si bien no pueden ir más allá de lo dicta la misma, al ser emitidas por la propia autoridad, se supone lógico que evitará sancionar o imponer una consecuencia legal ante sus propios actos (como lo es en el caso concreto, establecer una secuela ante la omisión de emitir y notificar una relación dentro del plazo de 30 días de conformidad con la multicitada Regla 1.5).

1.8 Justificación de la Investigación

En términos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, las personas físicas o morales (EFOS) que la autoridad fiscal presume que no han efectuado las operaciones amparadas mediante los comprobantes fiscales que han emitido, y que en el plazo de quince días a partir de la notificación de tal presunción no logran desvirtuar la misma, son objeto de integración al listado de contribuyentes que no han desvirtuado los hechos que se les imputan y por tanto se encuentran en definitiva en la actualización de la hipótesis de presunción de inexistencia de las operaciones que efectuaron al amparo de los comprobantes fiscales cuestionados. Este listado se publica en la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria (SAT) y en el Diario Oficial de la Federación (DOF).

Con fundamento en la Regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal que ahora se revisa, el gobernado que ha dado efectos fiscales a los comprobantes fiscales expedidos por contribuyentes incluidos en el listado definitivo en comento (EDOS), podrá acreditar la existencia de las operaciones cuestionadas o corregir su situación fiscal dentro del plazo de treinta días a partir de que se efectúe dicha publicación mediante la formulación de una solicitud de aclaración.

En el primer caso, es potestad de la autoridad impositiva, formular un requerimiento adicional de exhibición de documentación o información a efecto de resolver lo que en derecho proceda respecto de la existencia o inexistencia de las operaciones controvertidas, teniendo el contribuyente un plazo de diez días, prorrogable por otro plazo igual, contados a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento efectuado para solventar el mismo.

Una vez entregada en definitiva la información al alcance del contribuyente y en respuesta al requerimiento formulado por la autoridad hacendaria en el supuesto de que se haya efectuado, **ésta última tiene un término improrrogable y “máximo”**, como lo caracteriza literalmente la regla miscelánea en comento, de treinta días naturales a partir del día en que presentó su solicitud de aclaración o se tuvo por cumplido el requerimiento de información, para resolver si el contribuyente acreditó la efectiva y real adquisición de los bienes o recibió los servicios amparados por los comprobantes fiscales controvertidos.

Con motivo de lo anterior, se pudiera considerar que la falta de consecuencia legal para que se emita y notifique la resolución dentro del plazo concedido, fomenta la ineficiencia en la actuación de la autoridad fiscal y violenta al principio de presunción de inocencia que deben amparar al contribuyente en todo momento, por lo que sin lugar a dudas la omisión en la emisión de la resolución podría afectar su esfera jurídica, ya que de ser el caso, no se cumplirían con los requisitos de legalidad, seguridad, certeza jurídica, así como de celeridad procesal, que deben de regir los actos y procedimientos de la autoridad fiscal.

Como consecuencia de lo antes expuesto, indiscutiblemente surge la pregunta que ya se planteó en el sentido de establecerse legalmente cuál es el efecto de la omisión de la autoridad de resolver en el plazo de treinta días antes referido, efecto que no se regula en ley ni en regla miscelánea alguna.

1.9 Trascendencia

Mucha controversia ha causado el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, porción normativa que entró en vigor el 1 de enero de 2014 y de la que, desde su incorporación al sistema tributario mexicano, existieron infinidad de juicios de amparos en su contra, los cuales fueron interpuestos por los contribuyentes conocidos como EFOS y EDOS. Lo que ha conducido a una infinidad de criterios y posturas respecto a su análisis.

A través del presente estudio se pretende realizar un enfoque objetivo de un procedimiento emanado de dicho artículo, el cual es exclusivo para los contribuyente que deducen operaciones cuya materialidad se pone en duda por parte de la autoridad fiscal, específicamente la omisión en la emisión de la resolución que señala la Regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal, lo cual pudiera impactar de manera favorable en el ánimo del legislador o de la propia autoridad emisora de Reglas, a efecto señalar una consecuencia legal ante dicha omisión y con esto generar certeza a las pagadores de impuestos.

1.10 Horizonte temporal y espacial

El presente estudio se centra en la resolución a que se refiere la Regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023, con relación a Personas o Empresas que deducen operaciones simuladas (EDOS) y que se sometieron al procedimiento para acreditar la materialidad de operaciones, ahí establecido.

Ahora bien, en la investigación científica existen diferentes tipos de estudio y es necesario conocer sus características para saber cuál de ellos se ajusta mejor a la investigación a que va a realizarse. Para la presente Tesis, se realizará una investigación en la que convergen las investigaciones de tipo *Documental* y *Descriptiva*, cuya elección dependió en alto grado, del objetivo del estudio, del problema de investigación y de la hipótesis que se formula en el presente trabajo.

En la obra titulada ***Introducción a la Metodología de la Investigación*** (Rivero, 2008), se conceptualiza a la investigación documental de la siguiente manera:

“Investigación documental: Este tipo de investigación es la que se realiza, como su nombre lo indica, apoyándose en fuentes de carácter documental, esto es, en documentos de cualquier especie. Como subtipos de esta investigación encontramos la investigación bibliográfica, la hemerográfica y la archivística; la primera se basa en la consulta de libros, la segunda a artículos o ensayos de revistas y periódicos y la tercera en documentos que se encuentran en los archivos, como cartas, oficios, circulares, expedientes, etcétera.
...”

De lo que tenemos que dicha investigación consiste en un análisis de la información escrita sobre un determinado tema, con el propósito de establecer relaciones, diferencias, etapas, posturas o estado actual del conocimiento respecto al tema objeto de estudio, por lo que depende fundamentalmente de la información que se obtiene o consulta de documentos.

Ahora bien, en la misma obra, el autor se refiere a la investigación descriptiva de la siguiente manera:

“Investigación descriptiva: Mediante este tipo de investigación, que utiliza el método de análisis, se logra caracterizar un objeto de estudio o una situación concreta, señalar sus características y propiedades. Combinada con ciertos criterios de clasificación sirve para ordenar, agrupar o sistematizar los objetos involucrados en el trabajo indagatorio. Al igual que la investigación que hemos descrito anteriormente - Explorativa-, puede servir de base para investigaciones que requieran un mayor nivel de profundidad. Su objetivo es describir la estructura de los fenómenos y su dinámica, identificar aspectos relevantes de la realidad. Pueden usar técnicas cuantitativas (test, encuesta...) o cualitativas (estudios etnográficos...).

Como podemos observar, una de sus principales funciones consiste en la capacidad para seleccionar las características fundamentales del objeto de estudio y su descripción detallada de las partes, categorías o clases de objeto. Esta investigación se guía por las preguntas que se generan, asimismo, se formulan hipótesis que deben ser probadas.

1.11 Viabilidad de la Investigación

La investigación es viable porque se cuenta con el apoyo y recursos de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, como son: la biblioteca y el repositorio de tesis, además de la ayuda de la plantilla docente, específicamente del Director de Tesis y de los Catedráticos de los Seminarios. Asimismo, como ya se mencionó anteriormente, no existen limitaciones para el estudio, (toda vez que se trata de legislación y reglas vigentes, siendo que el estudio comienza en el año de 2014 que es cuando se adiciona el artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación), ni territoriales (ya que la legislación y reglas tienen aplicación en todo el país) o de recursos (ya que se dispone de los recursos digitales e impresos necesarios para realizar el presente estudio).

1.12 Matriz de Congruencia (Cuadro de Congruencias Metodológicas)

Título	Preguntas de Investigación	Objetivos de Investigación	Hipótesis
Falta de certeza jurídica para los EDOS en el trámite para demostrar la materialidad de sus operaciones.	¿Por qué se considera necesario otorgar certeza jurídica a los EDOS en el trámite para demostrar la materialidad de sus operaciones, toda vez que la Regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal, con relación a los párrafos 8 y 9 del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, no	Determinar la necesidad de que se otorgue certeza jurídica a los EDOS en el trámite para demostrar la materialidad de sus operaciones, toda vez que la Regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal, con relación a los párrafos 8 y 9 del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, no	Es necesario que se otorgue certeza jurídica a los EDOS en el trámite para demostrar la materialidad de sus operaciones, toda vez que la Regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal, con relación a los párrafos 8 y 9 del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, no establece una

	establece una consecuencia legal para los casos en que la autoridad fiscal no emita una resolución en la que determine su situación jurídica?	establece una consecuencia legal para los casos en que la autoridad fiscal no emita una resolución en la que determine su situación jurídica.	consecuencia legal para los casos en que la autoridad fiscal no emita una resolución en la que determine su situación jurídica.
	¿Cuáles son las afectaciones que pueden observarse para los contribuyentes EDOS que pretenden acreditar en tiempo y forma la materialidad de sus operaciones, y que no se les emite la resolución correspondiente en 30 días?	Señalar las afectaciones que pueden observarse para los contribuyentes EDOS que pretenden acreditar en tiempo y forma la materialidad de sus operaciones, y que no se les emite la resolución correspondiente en 30 días.	En sentido general, las afectaciones que pueden observarse para los contribuyentes EDOS que pretenden acreditar en tiempo y forma la materialidad de sus operaciones, y que no se les emite la resolución correspondiente en 30 días, tienen implicaciones jurídicas, así como económicas, al impactar negativamente en su actividad socio-económica.
	¿Por qué no se considera a la figura de la negativa ficta como el instrumento jurídico adecuado para salvaguardar los derechos de los contribuyentes EDOS ante la omisión de la autoridad en emitir su resolución?	Determinar si la figura de la negativa ficta es el instrumento jurídico adecuado para salvaguardar los derechos de los contribuyentes EDOS ante la omisión de la autoridad en emitir su resolución.	La negativa ficta no es el instrumento jurídico adecuado para salvaguardar los derechos de los contribuyentes EDOS ante la omisión de la autoridad en emitir su resolución ya no genera certeza a los pagadores de impuestos, pero si cargas adicionales de defensa, con pérdidas económicas y de temporales.
	¿Qué agravios o violaciones pueden nacer a partir de la conducta omisa de la autoridad fiscal?	Verificar que agravios o violaciones pueden nacer a partir de la conducta omisa de la autoridad fiscal.	Los agravios o violaciones que nacen a partir de la conducta omisa de la autoridad fiscal se ven reflejados en sus

			derechos humanos, constitucionales y como contribuyente.
--	--	--	--

CAPITULO 2: LOS EDOS, SUS DERECHOS Y AFECTACIONES EN EN MARCO DE LA REGLA 1.5

En este Capítulo se presentan los fundamentos legales, así como criterios y posturas relacionadas que enmarcan el presente estudio, mismo que serán aplicados en el desarrollo de la presente obra.

Asimismo, se analizará la figura de la negativa ficta y se establecerá si puede ser una consecuencia legal adecuada para el procedimiento que enmarca la Regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023, ya que esta se actualiza por el silencio de la autoridad ante el ejercicio del derecho de petición y en este caso se analiza la omisión de la emisión de una resolución derivado de un procedimiento reglado.

2.1 Certeza Jurídica

Dicho principio constituye uno de los pilares sobre el cual descansa el sistema fiscal mexicano, y tutela que el gobernado no se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión.

En términos simples, la certeza jurídica en materia fiscal podría conceptualizarse como el hecho fáctico de saber a qué atenerse por parte de los contribuyentes, con respecto a la aplicación de la regulación y legislación vigentes, y a las actuaciones o facultades

interpretativas y fiscalizadoras de las autoridades llamadas a velar por el cumplimiento de la misma.

2.2 Afectaciones a los EDOS

La incertidumbre jurídica, por el contrario, genera un estado de indefensión respecto al marco jurídico y a la forma en que éste se aplicará y fiscalizará. Un ordenamiento jurídico incapaz de brindar certeza termina, a la postre, impidiendo el desarrollo de diversas actividades por parte de los ciudadanos y genera una inconveniente y no deseable relación de desconfianza entre la ciudadanía y el Estado.

2.2.1 Impacto fiscal desfavorable

En el señalado artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el legislador estableció plazos breves y medios de comunicación rápidos y eficientes, como lo es el buzón tributario, los plazos para efectuar la valoración referida, y emitir la resolución respectiva, así como facultades para la autoridades fiscales acotadas por los derechos fundamentales reconocidos a los contribuyentes, pues, estimar lo contrario, es decir, dejar al arbitrio de la autoridad fiscal el hecho de emitir y notificación una resolución con respecto al trámite de acreditamiento de la materialidad de operaciones, colocaría a los gobernados en situación de inseguridad jurídica, ya que se prolongaría en el tiempo la imposibilidad de tales gobernados de continuar desarrollando sus actividades comerciales, en el caso de que hubieran desvirtuado o no las irregularidades detectadas por la autoridad, máxime que también se provocaría un estado de incertidumbre para quienes adquirieron los bienes o servicios con el contribuyente que se hubieran colocado definitivamente en la hipótesis prevista en el artículo 69-B, octavo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, impidiendo con ello el debido cumplimiento de obligaciones fiscales.

2.3 La seguridad jurídica de los EDOS

De esta forma, se considera que a fin de velar por los derechos de seguridad o certeza jurídica de los contribuyentes, en relación con la actuación de las autoridades revisoras dentro de los diversos procesos de fiscalización, siempre se busca acotar los actos de molestia a un límite temporal que, se maneja como plazo máximo, ya que un plazo más largo, utilizando argumentos sobre las visitas domiciliarias o revisiones de gabinete se atiende a que crea una situación proclive a abusos e irregularidades que invalidan el objetivo de dar mayor certeza a los contribuyentes.

En ese sentido es claro que, si el artículo 69-B prevé plazos breves respecto a la defensa de los contribuyentes como la propia valoración de pruebas y emisión del acto, que atendiendo diversas disposiciones, como en el caso se aduce la aplicación de una Regla de carácter general, se hace evidente que de la interpretación conjunta a dichas disposiciones se regulan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, desprendiéndose facultades regladas, puesto que señala enfáticamente la conducta específica que debe asumir la autoridad, esto es, el valorar pruebas y emitir la resolución para posteriormente notificarse en un plazo máximo de 30 días indicado en Resolución Miscelánea Fiscal, generando con ello la certeza del contribuyente; por lo que, las autoridades están obligadas, por respeto a los derechos fundamentales de seguridad jurídica que tienen los particulares, a cumplir con tales disposiciones, ya que, considerar lo contrario permitiría que la autoridad pudiera molestar al gobernado indefinidamente.

Conviene igual traer a colación el artículo 46-A del CFF, el cual establece que cuando las autoridades no levantan el acta final de visita o no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, dentro los plazos en él señalados, la revisión fiscal se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones de de ella derivando durante dicho proceimiento de fiscalización.

Por su parte, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado respecto del derecho fundamental de seguridad jurídica, al emitir el siguiente criterio jurisprudencial:

“GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. SUS ALCANCES.- La garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no debe entenderse en el sentido de que la ley ha de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, sino que debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades, lo que explica que existen trámites o relaciones que por su simplicidad o sencillez, no requieren de que la ley pormenore un procedimiento detallado para ejercer el derecho correlativo. Lo anterior corrobora que es innecesario que en todos los supuestos de la ley se deba detallar minuciosamente el procedimiento, cuando éste se encuentra definido de manera sencilla para evidenciar la forma en que debe hacerse valer el derecho por el particular, así como las facultades y obligaciones que le corresponden a la autoridad.”

En este sentido, la seguridad jurídica es una institución primordial en todo Estado de Derecho, toda vez que protege el acatamiento o eficacia de las garantías individuales.

2.3.1 Su ubicación en la Resolución Miscelánea Fiscal

Ahora bien, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la que ejecutoria por la que resuelve el Amparo Directo 1378/2008 (SCJN P. S., 2008), que dio origen a la tesis 1a. LI/2009, cuyo rubro y texto, establece:

“AUTORIDADES ADUANERAS. LA CADUCIDAD DE SUS FACULTADES Y EL PLAZO DELIMITADOR PARA LA SUSTANCIACIÓN DE UN PROCEDIMIENTO EN LA MATERIA DE SU COMPETENCIA, NO TIENEN UNA FUNCIÓN EQUIVALENTE DESDE LA PERSPECTIVA DE LA SEGURIDAD JURÍDICA”, señaló que el alcance de la garantía de seguridad jurídica, en el ámbito de los procedimientos fiscales, tiene como objetivo dos puntos: 1) La posibilidad de que el gobernado sujeto a dicho procedimiento pueda hacer valer sus derechos; y, 2) Que la autoridad no incurra en arbitrariedades. Atendiendo a lo anterior, debe entenderse que los plazos previstos dentro de las normas de procedimiento fiscal, tienen por objeto determinar un tiempo

prudente, para que la autoridad resuelva la situación de los contribuyentes y, no dejar a su libre albedrío su conclusión, pues ello además de atentar contra el principio de seguridad jurídica, vulnera el principio de inmediatez.

Es claro que los plazos de los procedimientos son establecidos por el legislador, en función de un tiempo prudente que tenga 12”

En ese sentido, conforme a la Regla 1.5 se advierten los supuestos relacionados del procedimiento contenido del artículos 69-B del Código Fiscal de la Federación, siendo de especial atención el último de los párrafos, en el cual se detalla que en términos del cuarto párrafo del numeral 69-B citado, la autoridad deberá notificar en un plazo máximo de cincuenta días siguientes a aquél en que haya aportado la información y documentación; de ahí que dicha Regla de carácter general sea aplicable en un procedimiento en términos del 69-B del Código Fiscal de la Federación, cuando proceda o no el requerimiento, por lo tanto, existe una disposición en la que se advierte un plazo máximo para la autoridad fiscalizadora.

Aquí es importante destacar que las Reglas contenidas en una Resolución Miscelánea Fiscal, implican manifestaciones de los derechos que gozan los contribuyentes, ya que en términos del artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, se establece un listado de las facultades de las autoridades fiscales, resaltado el hecho que deberá publicarse anualmente aquellas resoluciones dictadas por autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general que se encuentren agrupadas para facilitar su conocimiento a los contribuyentes y cuyos efectos se limiten a períodos inferiores a un año, sin generar obligaciones o cargas adicionales a las señaladas en las propias leyes fiscales, es decir, las Misceláneas Fiscales, la cuales vienen a ser un conjunto de disposiciones jurídicas de carácter abstracto, general y obligatorio, que expide el titular de órgano del Poder Ejecutivo, en uso de sus facultades propias, a fin de facilitar la interpretación, aplicación y exacta observancia de las leyes y de los reglamentos.

De esta forma, a través de la jurisprudencia cuyo registro corresponde al número 190587 (TCC, Jurisprudencia 190587, 2000), de rubro “*MISCELÁNEA FISCAL Y CIRCULARES*

QUE ESTABLECEN CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN DE DISPOSICIONES FISCALES, SUS DIFERENCIAS”, el Poder Judicial de la Federación ha establecido que una Resolución Miscelánea es expedida en uso de facultades que poseen las autoridades fiscales para reglamentar la aplicación de la ley en lo que haya sido reservado, constituyendo disposiciones que regulan figuras previstas en las diferentes leyes fiscales, pero sobre todo derechos de los contribuyentes, a fin de que se hagan de su conocimiento; situación por la cual en el caso que nos ocupa se advierte con suma claridad que la Regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023, contenga la intención de facilitar la interpretación y aplicación del procedimiento previsto en el octavo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación; disposición que por cierto, es emitida por el Jefe del Servicio de Administración Tributaria, por lo que existe obligación de las diferentes unidades administrativas de acatarlas.

2.3.2 Procedimiento que consagra el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Se advierte que el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, establece el procedimiento que debe seguir la autoridad fiscal cuando determine la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, señalando en primer término que las autoridades fiscales podrán presumir que son inexistentes las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta; para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o de los contribuyentes que no se encuentren localizados.

La presunción antes referida, en cuanto a la inexistencia de las operaciones que se avalan con los comprobantes fiscales emitidos, no es absoluta sino relativa, pues admite prueba en contrario; ya que puede ser destruida por el propio contribuyente mediante la aportación de pruebas que demuestren lo contrario y para tal efecto, se establece un procedimiento para que se dé a conocer a tales contribuyentes (emisores de comprobantes fiscales) esta presunción y tengan la oportunidad de desvirtuarla.

Por otro lado, el citado artículo también establece la posibilidad de que las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado antes precisado, puedan acreditar ante la autoridad fiscal, dentro de un plazo de treinta días siguientes al de la citada publicación, que efectivamente adquirieron los bienes o que recibieron los servicios que amparan los comprobantes fiscales que quedaron sin efectos, o en su caso, para que en el mismo plazo corrijan su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentarse en términos del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, se establece que si la autoridad fiscal detecta durante el desarrollo de sus facultades de comprobación, que las personas (físicas o morales) no acreditaron la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigieron su situación fiscal, conforme a lo antes precisado, esto es, dentro de un plazo de treinta días siguientes al de la publicación del listado de los contribuyentes que no desvirtuaron los hechos que se les imputan y, que por tanto, se encuentran definitivamente en la situación de que sus actividades fueron calificadas de inexistentes por la autoridad fiscal, determinará el o los créditos fiscales que correspondan.

El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no sólo establece el procedimiento que debe seguir la autoridad fiscal para determinar la inexistencia de operaciones respecto de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o de los contribuyentes que no se encuentren localizados; sino también regula el procedimiento que se debe seguir respecto de las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado respectivo, para que puedan acreditar ante la autoridad fiscal, dentro de un plazo de treinta días siguientes al de la citada publicación, que efectivamente adquirieron los bienes o que recibieron los servicios que amparan los

comprobantes fiscales que quedaron sin efectos, o en su caso, para que en el mismo plazo corrijan su situación fiscal.

2.3.3 La presencia de los Derechos Fundamentales en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Ahora bien, conviene analizar los razonamientos vertidos en la *ejecutoria* que originó la jurisprudencia 2a./J.133/2015 (SCJN, Jurisprudencia 2a./J. 162/2019, 2019), sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: “PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL DERECHO DE AUDIENCIA.”, la cual en la parte que interesa prevé:

“[...]Contrariamente a lo aducido por la recurrente, y tal como se demostró en consideraciones anteriores, el procedimiento previsto en el artículo que se analiza, no prevé un acto privativo -consistente en la primera publicación que se notifica a los contribuyentes que están en el supuesto de presunción-, con base en el cual se deba otorgar la garantía de previa audiencia.

La publicación de la lista de las personas que se encuentran en los supuestos de presunción de operaciones inexistentes, prevista en el segundo párrafo del artículo en cuestión, tiene por objeto garantizar a los contribuyentes referidos en la misma, el derecho a manifestar lo que consideren conveniente y ofrecer las pruebas pertinentes para desvirtuar los hechos que motivaron la notificación, de forma previa a la resolución que declare que efectivamente se encuentran en supuestos de operaciones inexistentes.

Dicha publicación es una notificación por parte de las autoridades, con el objeto de hacer del conocimiento del contribuyente dicha situación, así como

las posibles consecuencias derivadas de encontrarse en los supuestos referidos, en caso de no desvirtuar la presunción en su contra. [...]

El carácter de acto de molestia también se desprende de la finalidad del procedimiento reclamado, a la que hace referencia la exposición de motivos del decreto Legislativo del que derivó el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que a través de dicho artículo se estableció un medio de control y vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales, entre otras, la relativa al cabal cumplimiento de obligaciones en materia de comprobantes fiscales. [...]

No obstante ello, para efectos de determinar en la segunda publicación los contribuyentes que expiden comprobantes de operaciones inexistentes, esto es que efectivamente emiten comprobantes sin contar con los elementos necesarios para realizar las operaciones que amparan, en términos del tercer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, dicho artículo sí respeta la garantía de audiencia.

Dicho artículo, sí prevé un procedimiento previo a la publicación, en la que se señalan los contribuyentes que no acreditan que los comprobantes fiscales expedidos por éste se encuentran sustentados con las operaciones y actividades correspondientes, que es diversa a la publicación de contribuyentes presuntos, referida en el segundo párrafo del artículo en cuestión.

Como ya se precisó, la primera publicación, es parte de los actos procesales con los que inicia el procedimiento que culminará con determinar si efectiva y definitivamente, los contribuyentes se encuentran en la situación de emitir comprobantes fiscales sin las operaciones y actividades que los amparan.

Con dicha publicación, se notifica al contribuyente que dentro del plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado, debe manifestar lo que a su derecho convenga y, en su caso, aportar la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlo.

Asimismo, se advierte que recibida esa documentación por parte del contribuyente, la autoridad procederá a valorarla y determinará en un plazo que no excederá de cinco días si se desvirtuó o no la presunción, estando obligada a notificar su resolución a través del buzón tributario y de la publicación de un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, en la que únicamente se incluirá a los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan.

Esta segunda publicación tendrá a la vez, el efecto de dar oportunidad a las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente, incluido en el listado, para que en un plazo de treinta días siguientes al de la citada publicación acrediten ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien para corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan. [...]"

(Énfasis añadido)

En la jurisprudencia en comento, si bien se establece que el procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, no contraviene el derecho de seguridad jurídica y audiencia de los contribuyentes, lo que se debe destacar es la interpretación que realiza el Máximo Tribunal de la norma jurídica que nos ocupa y del procedimiento ahí contemplado, en el sentido que, es un acto de molestia que estableció

el legislador como un medio de control y vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales, entre otras, la relativa al cabal cumplimiento de obligaciones en materia de comprobantes fiscales, conforme al cual se dispone la publicación de la lista de las personas que se encuentran en los supuestos de presunción de operaciones inexistentes, prevista en el segundo párrafo del artículo en cuestión, el cual tiene por objeto garantizar a los contribuyentes referidos en la misma, el derecho a manifestar lo que consideren conveniente y ofrecer las pruebas pertinentes para desvirtuar los hechos que motivaron la notificación, de forma previa a la resolución que declare que efectivamente se encuentran en supuestos de operaciones inexistentes, como hacer del conocimiento del contribuyente su situación y las posibles consecuencias de encontrarse en la hipótesis prevista, en caso de no desvirtuar la presunción en su contra, otorgándole para ello un plazo.

Así, una vez recibida la documentación y manifestaciones por parte del contribuyente, la autoridad procederá a valorarla y determinará en un plazo si se desvirtuó o no la presunción, estando obligada a notificar su resolución a través del buzón tributario y de la publicación de un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, en la que únicamente se incluirá a los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan.

En este contexto, es evidente que de los argumentos ya señalados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido que, en todo momento el procedimiento debe generar certeza jurídica a los contribuyentes antes y durante el procedimiento de comprobación planteado en el numeral 69-B del Código Fiscal de la Federación, e incluso como se ha mencionado, la propia autoridad, el Jefe del Servicio de Administración Tributaria, plasmó en la Regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023, la intención de limitar el actuar de las autoridades en un plazo máximo de 30 días para su notificación, por lo que debe observarse dicho plazo para el procedimiento y que en caso de que este no se respete, implica un indebido actuar por parte de la autoridad fiscalizadora, traducido en una violación del procedimiento, lo que evidentemente genera una ilegalidad.

Ahora bien, el artículo 16, párrafo primero, de la Constitución (Unión, 1917), establece el derecho fundamental de seguridad jurídica, el cual se traduce en la necesidad de que el marco normativo deba contener los elementos mínimos para que el gobernado esté en aptitud de hacer valer sus derechos y que, con base en ello, la autoridad no incurra en arbitrariedades.

En palabras simples, la esencia del derecho fundamental de seguridad jurídica, en el ámbito tributario, que es el que nos ocupa, radica en un *‘saber a qué atenerse’* respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad, de manera tal que el contribuyente pueda anticipar las consecuencias jurídicas atendiendo a la facultad desplegada por la autoridad fiscal en el caso concreto y, de esta manera, evitar actos caprichosos o arbitrarios en detrimento de la prerrogativa aludida.

2.3.4 Interpretación conforme y el principio *pro persona*

El principio *pro persona* fue integrado en nuestro ordenamiento jurídico a través de la Reforma Constitucional en materia de Derechos Humanos, publicada el 10 de junio de 2011. Este principio quedó plasmado en el segundo párrafo del artículo 1º de la Constitución:

“Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia”.

El principio *pro persona* se refiere a que en caso de que un juez o autoridad tenga que elegir qué norma aplicar a un determinado caso, deberá elegir la que más favorezca a la persona, sin importar si se trata de la Constitución, un tratado internacional o una ley. Bajo esta lógica, el catálogo de derechos humanos ya no se encuentra limitado a lo prescrito en el texto constitucional, sino que también incluye a todos aquellos derechos que figuran en los tratados internacionales ratificados por el Estado mexicano.

En ese sentido, la interpretación y aplicación del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y la regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023, involucra al derecho humano de seguridad jurídica, en razón de que precisamente estamos frente a un procedimiento de comprobación que es desahogado por la autoridad fiscal que, por consecuencia, amerita que el entramado normativo prevea esos lineamientos conforme a los cuales se desarrollará el referido procedimiento y, en caso de verse conculcado, estar en posibilidad de acudir a los medios de defensa a fin de solventar, vía administrativa o jurisdiccional, las violaciones al derecho fundamental en comento.

En ese contexto, la interpretación y aplicación del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y la regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal, debe emprenderse utilizando las técnicas hermenéuticas vinculadas con los derechos humanos, como son la interpretación conforme y el principio *pro persona*, según lo dispone el artículo 1, segundo párrafo, de la Constitución, en relación con el 16 que consagra el derecho de seguridad jurídica; preceptos constitucionales cuya interpretación y aplicación bajo los cánones mencionados, deben ser tomados en consideración por los Tribunales para la correcta resolución de la cuestión constitucional que sometan a su consideración.

Así pues, tenemos que el artículo 69-B, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, establece que cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes fiscales 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 encuentran no localizados, se presumirá la inexistencia de operaciones amparadas en tales comprobantes.

Por su parte, el párrafo segundo del aludido precepto legal establece que la autoridad fiscal procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación, a través del 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 los contribuyentes puedan manifestar lo que a su derecho convenga ante la autoridad, y aportar la documentación e información que estimen pertinente a fin de desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a aplicar la presunción de referencia, contando con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se le hubieren efectuado.

El cuarto párrafo del artículo que se analiza, establece que transcurrido el plazo de referencia, la autoridad, en un término que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo del artículo que se comenta; sin que pueda realizarse la publicación antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

En correlación con lo anterior, el quinto párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, establece que los efectos de la publicación del listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente no producen ni produjeron efectos fiscales.

Los cuatro párrafos antes comentados del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, regulan el procedimiento que debe seguir la autoridad tributaria cuando detecta que los contribuyentes que expiden comprobantes fiscales que carecen de los atributos ahí mencionados, estableciendo una presunción inicial que debe ser desvirtuada a fin de que no opere la consecuencia traducida en la inexistencia de operaciones consignadas en los referidos comprobantes.

Ahora bien, cobra especial relevancia que la regulación normativa contenida en los párrafos octavo y noveno del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, pues ellos precisan las cargas procedimentales impuestas a las personas físicas y morales que

hayan dado efectos fiscales a los comprobantes expedidos por los contribuyentes incluidos en el listado a que se hizo referencia con antelación, así como las consecuencias jurídicas en caso de no acreditar la materialidad de las operaciones.

Bajo ese contexto, el octavo párrafo del aludido precepto legal establece que las personas físicas o morales que hayan dado efectos fiscales a los comprobantes expedidos por los contribuyentes incluidos en la lista, contarán con un plazo de treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar, ante la autoridad fiscal, 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 se deberán presentar en los términos del Código.

Por su parte, el noveno párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, establece que 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 comentados con antelación, determinará el o los créditos fiscales que correspondan, considerándose las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales cuestionados como actos o contratos simulados para efectos de los delitos previstos en el propio Código Tributario.

Lo expuesto es de medular trascendencia, toda vez que la necesidad jurídica de acudir ante la autoridad fiscal con el propósito de acreditar la materialidad de las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales expedidos por los contribuyentes publicados en el listado definitivo, a favor de las personas físicas y morales que dieron efectos fiscales a los mismos, deriva de las posibles consecuencias que se pueden generar en la esfera jurídica de estas, esto es, mediante un procedimiento que inició de oficio -no a petición de parte- con la aplicación de la presunción de inexistencia de operaciones llevadas a cabo por los contribuyentes listados, se conmina a las personas físicas y morales a acudir ante la autoridad fiscal con la finalidad de acreditar la materialidad de

las operaciones con ellos realizadas, so pena de que los comprobantes fiscales carezcan de eficacia para soportar las deducciones y acreditamientos efectuados.

En ese orden de ideas, el derecho fundamental de seguridad jurídica exige un ‘saber a qué atenerse’ respecto del ejercicio de la atribución consignada en el artículo 69-B, párrafos octavo y noveno, del Código Fiscal de la Federación, una vez que se realiza la publicación a que alude el párrafo cuarto del mismo precepto legal. Solo si se toma en serio la fuerza normativa de la Constitución, es posible concluir que el derecho fundamental de seguridad jurídica exige que, atendiendo a la naturaleza del procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en la fase que se comenta, la actuación de la autoridad tributaria quede delimitada a efecto de que el mencionado precepto legal funja como un vehículo generador de certeza jurídica.

Asimismo, el artículo 17, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consagra el derecho fundamental a la tutela jurisdiccional efectiva; prerrogativa que, de acuerdo con una interpretación extensiva realizada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, impone no solo a los órganos jurisdiccionales la obligación de impartir justicia de manera pronta, sino también a los órganos administrativos principalmente por lo que se refiere a los plazos que rigen su actuación, de suerte que la temporalidad establecida en una norma a efecto de que estos lleven a cabo un acto, debe ser observada de manera inexcusable.

Desde esta perspectiva, la Regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal introduce un límite temporal de treinta días para la emisión de la resolución en el procedimiento contemplado en los párrafos quinto y sexto del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, esto es, una vez que los contribuyentes acuden ante la autoridad fiscal con la finalidad de acreditar la materialidad de las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales emitidos por un contribuyente listado conforme al cuarto párrafo del aludido precepto legal.

Lo anterior, ya que la referida regla acota el margen de actuación de la autoridad fiscal, al imponerle la obligación de emitir y notificar la resolución mediante la cual se determine si la persona física o moral acreditó que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios amparados en los comprobantes fiscales, en un plazo máximo de treinta días contados a partir del día en que se presente la solicitud correspondiente.

Cabe aquí precisar que al introducir la regla mencionada un límite temporal de treinta días para la resolución del procedimiento de comprobación de materialidad de operaciones, el plazo de caducidad previsto en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, deja de tener aplicabilidad a dicho procedimiento, en la medida en que existe una norma especial que regula tal límite temporal.

En ese contexto, la interpretación conforme del artículo 69-B, párrafos octavo y noveno, del Código Fiscal de la Federación y de la regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023, que favorece la protección más amplia a las personas, es la que lleva a la conclusión de que la autoridad fiscal queda obligada a respetar el plazo de los treinta días con que cuenta para emitir su resolución, so pena de que ésta presente un vicio que trastoque su legalidad, por derivar del incumplimiento de los requisitos exigidos por las leyes, en este caso por el Código Fiscal de la Federación y la Regla 1.5 y, por consecuencia, afecta las defensas del quejoso (incertidumbre jurídica que se genera por el incumplimiento del citado plazo).

Por su parte, es importante señalar que la jurisprudencia de la Corte Interamericana ha sido constante al señalar que las “garantías judiciales” del artículo 8 de la Convención Americana Sobre los Derechos Humanos, de la que México es parte, se refieren a las exigencias del debido proceso legal, así como al derecho de acceso a la justicia, el cual, entendido por la propia Corte como una “norma imperativa de Derecho Internacional”, que no se agota ante el hecho de que se tramiten los respectivos procesos internos, sino que exige que el Estado garantice que estos aseguren, en un tiempo razonable, la satisfacción de los derechos que tienen las partes en el mismo. A partir de ello se

desprende que *“los Estados no deben interponer trabas a las personas que acudan a los jueces o tribunales en busca de que sus derechos sean determinados o protegidos”*.

En el mismo sentido, el Estado tiene la responsabilidad de consagrar normativamente y de asegurar la debida aplicación de las garantías del debido proceso legal ante las autoridades competentes, que amparen a todas las personas bajo su jurisdicción contra actos que violen sus derechos fundamentales o que conlleven a la determinación de los derechos y obligaciones de estas:

“Artículo 8. Garantías Judiciales

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

Lo expuesto guarda congruencia con el deber que tienen todas las autoridades del Estado mexicano de -entre otros aspectos- proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, según lo estipula el artículo 1, párrafo tercero, de la Constitución, ya que al estar frente a una resolución que incumple tales requisitos de orden formal, la autoridad debe anularlo a fin de cumplir con el mandato fundamental de referencia.

Por lo que, de dejarse al arbitrio de la autoridad su dictado se generaría una inseguridad jurídica que provoque indefensión en los gobernados por no fijar sanción en caso de que no se emita resolución en el plazo que la Regla prevé.

En ese tenor y de conformidad con lo ya expuesto, podemos arribar a las consideraciones siguientes:

1. El procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, tanto en su fase con el emisor de los comprobantes como con las personas físicas y morales

que dieron efectos fiscales a los mismos, es una facultad de comprobación que inicia de oficio (y no a petición de parte con motivo de una instancia) cuando la autoridad detecta los supuestos contemplados en su párrafo primero, que dan pauta a la presunción de inexistencia de operaciones.

2. El 'saber a qué atenerse' respecto de la regulación normativa y del actuar de la autoridad, exige una delimitación del ejercicio de la atribución por parte de ésta, por lo cual resulta imprescindible la fijación de un plazo para la emisión de la resolución en tratándose del receptor de los comprobantes fiscales que acude ante la autoridad fiscal con el propósito de acreditar la materialidad de las operaciones cuestionadas.

3. La inobservancia a la temporalidad establecida en la regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal, debe tener por consecuencia que la resolución que recaiga al citado procedimiento adolezca de un vicio de ilegalidad, por infringir las formalidades prescritas para su desahogo.

4. Se otorga certeza jurídica al receptor de los contribuyentes de la temporalidad con que cuenta la autoridad para emitir la resolución que defina su situación jurídica en relación con la materialidad de las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales cuestionados; por otra, evita la subsistencia de actos contrarios no solo a las disposiciones legales sino también a las constitucionales, preservando la fuerza normativa de la Carta Magna, todo lo cual potencia a los derechos fundamentales en juego, esto es, a los de seguridad jurídica y tutela judicial efectiva.

2.4 Criterios del Poder Judicial de la Federación y del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Se ha considerado a las garantías de seguridad jurídica como el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole

en la esfera del gobernado, integrada por el punto culminante de sus derechos subjetivos.

De lo anterior, se puede advertir que, de una manera general, las garantías de seguridad jurídica implican dos aspectos: a. Limitaciones de procedimiento para la autoridad para afectar la esfera jurídica del gobernado; y b. Derechos subjetivos públicos a favor de los gobernados, en el sentido de que para que sea afectado en su esfera jurídica por los actos de autoridad, ésta deberá cumplir con los requisitos señalados en las normas jurídicas aplicables al caso.

En ese sentido, se analizan a continuación diversos criterios favorables a los EDOS emanados del Poder Judicial de la Federación, así como del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

2.4.1 Criterios favorables a los intereses de los EDOS, Jurisprudencia y sus consideraciones

A través de la Sentencia Ejecutoria emitida por el Segundo Tribunal Colegiado en Materias Civil y Administrativa del Noveno Circuito dentro de los autos del Juicio de Amparo Directo 795/2018 (SCJN, Sentencia Ejecutoria, 2018), dicho Órgano Jurisdiccional señala que si bien la Regla 1.5 de la Resolución Miscelánea establece la temporalidad en la cual debe emitirse y notificar la resolución correspondiente, no establece consecuencia alguna para el supuesto en que la autoridad no respete dicho plazo, lo que trae como consecuencia que la autoridad pueda inobservar dicho término sin que medie consecuencia legal alguna, lo cual se estima contraviene el principio de seguridad jurídica que el legislador otorgó a los particulares por medio del artículo 16 constitucional.

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 123/2005-55 (SCJN, Contradicción de Tesis, 2005), precisó que cuando una disposición no prevea sanción alguna en el supuesto de que la

resolución con la cual se decida un procedimiento administrativo sea emitida fuera del plazo establecido en la ley, debe atenderse al contenido del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, del que se desprende la garantía de seguridad que comprende el principio constitucional, consistente en otorgar certeza jurídica al gobernado respecto de una situación determinada, para que a través de tal formalidad se dé cumplimiento a los requisitos de eficacia que debe tener todo acto de autoridad en los términos del aludido precepto constitucional.

Continúa sosteniendo la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que en el citado precepto constitucional se contempla la garantía de seguridad jurídica como un principio constitucional, consistente en otorgar certeza al gobernado con respecto de una situación o actuación de autoridad determinados y, en atención a este principio, debe estimarse que las actividades de verificación fiscal no son ilimitadas, y que el ejercicio de las facultades de comprobación no puede ser indefinido, lo anterior, con el propósito de no dejar en absoluto estado de indefensión al gobernado, respecto de la definición de una situación jurídica incierta que le afecta en su esfera jurídica.

En virtud de lo anterior, la referida Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvo que en atención al citado principio de seguridad jurídica en el caso en estudio, la autoridad tiene la obligación de emitir la resolución correspondiente en el plazo establecido en la ley fiscal, pues de permitir que la autoridad deje de observar el plazo respectivo, ello sería en contravención a la garantía de seguridad jurídica que establece el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que debe ser acatada tanto por las autoridades jurisdiccionales como por las administrativas que materialmente realicen funciones jurisdiccionales.

Ahora bien, del Poder Judicial han emanado diversos criterios que resultan favorables a los intereses de los EDOS:

- *PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. SI LA AUTORIDAD FISCAL NO EMITE Y NOTIFICA LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA EN EL*

PROCEDIMIENTO RELATIVO, DENTRO DE LOS TREINTA DÍAS SIGUIENTES A AQUEL EN QUE EL CONTRIBUYENTE APORTÓ LA INFORMACIÓN O DOCUMENTACIÓN PARA DESVIRTUAR LOS HECHOS QUE LO ORIGINARON, PRECLUYE SU FACULTAD PARA HACERLO. (CONTRADICCIÓN DE TESIS) (TCC, Tesis aislada, 2018): Esta **Tesis Aislada**, básicamente sustenta que si la autoridad no emite y notifica la resolución definitiva en el procedimiento señalado, dentro de los treinta días siguientes a aquel en que el contribuyente aportó la información o documentación para desvirtuar los hechos que lo originaron, se extingue su facultad para hacerlo, por lo que ésta no podrá declarar inexistentes las operaciones, con independencia de que esa consecuencia jurídica no esté prevista expresamente en la ley, pues ello no implica que la autoridad pueda actuar en cualquier tiempo, sino que debe atenderse al derecho fundamental de seguridad jurídica para declarar la preclusión, a fin de evitar que quede al arbitrio de aquélla la conclusión del procedimiento iniciado unilateralmente contra el particular y no afectar dicha prerrogativa con el incumplimiento de la autoridad. Sin embargo, esta tesis fue objeto de la denuncia relativa a la contradicción de tesis 122/2019 de la Segunda Sala de la SCJN de la que derivaron las tesis jurisprudenciales 2a./J. 93/2019 (10a.) y 2a./J. 94/2019 (10a.)

- *PRESUNCIÓN PREELIMINAR DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. QUEDA SIN EFECTOS CUANDO DENTRO DEL PLAZO PREVISTO PARA ELLO NO SE NOTIFICA LA RESOLUCIÓN QUE LA CONFIRMA Y DECIDE EN DEFINITIVA SOBRE LA SITUACIÓN JURÍDICA DE LOS CONTRIBUYENTES QUE SE UBICAN EN EL SUPUESTO DEL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (SISTEMA NORMATIVO VIGENTE EN 2016 Y 2017) (SCJN S. S., Jurisprudencia 2a./J. 94/2019, 2019).* La **Jurisprudencia** de trato, si bien es aplicable para los EFOS, señala que en aquellos supuestos en que la autoridad determine fuera del límite temporal que los contribuyentes se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, y los

particulares acudan a defender sus derechos por la vía contencioso administrativa, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa deberá declarar su nulidad con fundamento en el artículo 51, fracción IV, en relación con el 52, fracción II, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Con lo que se patentiza un plazo dentro del cual la autoridad se encuentra obligada a determinar la situación fiscal del contribuyente a efecto de otorgar certeza jurídica.

- *PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. PLAZO PARA DECIDIR EN DEFINITIVA SOBRE LA SITUACIÓN JURÍDICA DE LOS CONTRIBUYENTES QUE SE UBICAN EN EL SUPUESTO DEL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (SISTEMA NORMATIVO VIGENTE EN 2016 Y 2017)* (SCJN S. S., Jurisprudencia, 2019). Esta **Jurisprudencia** señala básicamente que a autoridad puede desestimar la presunción preliminar de inexistencia de operaciones, o bien, resolver confirmarla en definitiva, caso en el cual debe notificar tal situación jurídica a los contribuyentes en los 30 días posteriores a que: (i) hubiera transcurrido el plazo para aportar pruebas e información sin que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga, y sin que solicite prórroga; (ii) se realice la entrega de la información o, en su caso, (iii) se desahogue el requerimiento de la autoridad o transcurra el plazo para ello sin que el particular lo hubiera desahogado. Este criterio se generó a partir de la Contradicción de tesis 122/2019.

2.4.2 Criterio de la Convención Americana de los Derechos Humanos respecto de la seguridad jurídica

Conforme a la jurisprudencia del Corte Interamericana de los Derechos Humanos, el derecho a la protección judicial se encuentra íntimamente ligado con las obligaciones generales del Estado reconocidas en los artículos 1.1 Obligación de respetar y garantizar los derechos, y 2 Deber de adoptar disposiciones de derecho interno de la Convención, que *“atribuyen funciones de protección al derecho interno de los Estados Parte”*.

Así, la Corte ha identificado dos responsabilidades concretas del Estado en relación con el derecho a la protección judicial:

La primera obligación: *“consagrar normativamente y asegurar la debida aplicación de recursos efectivos ante las autoridades competentes, que amparen a todas las personas bajo su jurisdicción contra actos que violen sus derechos fundamentales o que conlleven a la determinación de los derechos y obligaciones de éstas”*. Promover la instancia judicial es requisito necesario para la aplicación del artículo 25. De este modo, la inexistencia de un recurso efectivo con dichas características o *“cualquier norma o medida que impida o dificulte hacer uso del recurso de que se trata, constituye una transgresión de la Convención.”*

A efectos de cumplir con esta obligación convencional, la Corte ha establecido que *“los Estados deben promover recursos accesibles a toda persona para la protección de sus derechos”*, de manera que *“si una determinada acción es el recurso destinado por la ley para obtener la restitución el derecho que se considera violado, toda persona que sea titular de dicho derecho debe tener la posibilidad real de interponerlo”*.

En esa línea de pensamiento, el Tribunal ha destacado *“la importancia de que los Estados regulen los recursos judiciales de forma tal que las personas tengan certeza y seguridad jurídica de sus condiciones de acceso”*.

No obstante, cabe destacar lo señalado por el Tribunal en la sentencia del Caso Trabajadores Cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) vs. Perú, en cuanto a que *“los Estados pueden y deben establecer presupuestos y criterios de admisibilidad de los recursos internos”*, sean de carácter judicial o de cualquier otra índole, *“por razones de seguridad jurídica, para la correcta y funcional administración de justicia y para la efectiva protección de los derechos de las personas”*.

De esta manera, la Corte Interamericana ha considerado que *“si bien los recursos internos deben estar disponibles para el interesado y resolver efectiva y fundadamente*

*el asunto planteado, así como eventualmente proveer la reparación adecuada, no cabría considerar que **siempre y en cualquier caso los órganos y tribunales internos deban resolver el fondo del asunto que les es planteado**, sin que importe la verificación de los presupuestos formales de admisibilidad y procedencia del particular recurso intentado”.*

2.4.3 La Suprema Corte de la Nación y su Jurisprudencia emitida a contrario sensu

Con fecha 06 de diciembre de 2019 (SCJN, Jurisprudencia 2a./J. 162/2019, 2019) se publicó en el Semanario Judicial de la Federación la siguiente Jurisprudencia:

“PROCEDIMIENTO PARA ACREDITAR LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES QUE HUBIERAN DADO EFECTOS FISCALES A COMPROBANTES EMITIDOS POR EMPRESAS QUE PRESUNTAMENTE REALIZAN OPERACIONES INEXISTENTES. LA OMISIÓN DE LA AUTORIDAD DE RESOLVER EN EL PLAZO ESTABLECIDO EN LA REGLA 1.5 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2017 CONFIGURA UNA NEGATIVA FICTA Y, EN SU CASO, LA EMISIÓN EXTEMPORÁNEA DE LA RESOLUCIÓN EXPRESA NO DA LUGAR A SU NULIDAD. De conformidad con el artículo 69-B, párrafo quinto, del Código Fiscal de la Federación y la regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, se advierte que el plazo máximo con el que cuenta la autoridad para resolver si un contribuyente acreditó que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios que amparan los comprobantes fiscales emitidos por una empresa que se encuentra en el listado definitivo de las empresas calificadas como de aquellas que presuntamente realizan operaciones inexistentes 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. Ahora bien, la finalidad del procedimiento es dar al contribuyente la oportunidad de corregir voluntariamente su situación fiscal mediante la presentación de declaraciones complementarias o, en su caso, insistir y acreditar a la autoridad que sus comprobantes fiscales amparan operaciones efectivamente realizadas. Así, el

diseño normativo de este procedimiento constituye un modelo de comunicación con la administración pública que consiste en la presentación de documentación o información para hacer efectivo un reclamo y accionar las funciones del ente público, lo que en términos generales puede ser catalogado como una instancia conferida a los terceros adquirentes de los comprobantes fiscales para solicitar a la autoridad administrativa una reconsideración –caso a caso– sobre una realidad declarada con efectos generales. Entonces, en atención al plazo cierto y a la naturaleza de la instancia, resulta aplicable el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, por lo que: (i) la petición del contribuyente se entenderá resuelta en sentido negativo si no se emite resolución en el plazo 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; o de convenir a los intereses del particular, (ii) podrá esperar a que se dicte la resolución expresa para impugnarla. Por lo anterior, en aquellos casos en que la resolución expresa se dicte de manera extemporánea y los particulares acudan a demandar su nulidad por la vía contencioso administrativa, no es posible –por ese simple hecho– decretar su nulidad en términos de los artículos 51 y 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, pues el incumplimiento a tal requisito formal no genera una afectación a las defensas del particular ni trasciende al sentido de la resolución y, además, la inobservancia del plazo es un aspecto que no se relaciona con el fondo del asunto.”

Jurisprudencia derivada de la Contradicción de tesis 387/2019. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materia Administrativa del Primer Circuito y Segundo en Materias Civil y Administrativa del Noveno Circuito.

Las consideraciones esgrimidas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de la Nación, para razonar el criterio en comento, consisten básicamente en que el procedimiento conferido a favor de aquellos quienes adquirieron facturas no descansa –a diferencia del que le es propio a las empresas que presuntamente facturan operaciones inexistentes– sobre un procedimiento presuntivo de carácter preliminar, sino sobre una declaratoria con efectos generales de la autoridad fiscal de que el universo de las facturas expedidas por una empresa, dentro de las que se encuentran las adquiridas por el contribuyente

que pretende acreditar la materialidad de las operaciones celebradas, carece de efectos fiscales.

Y, lo anterior explica por qué no resulta aplicable por analogía o por igualdad de razón el criterio sostenido por esta Segunda Sala en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 94/2019 – antes referida– respecto de la consecuencia que se genera por la extemporaneidad de una resolución que se dicta para confirmar en definitiva la presunción de inexistencia de operaciones con efectos generales de los comprobantes que expiden las empresas que realizan operaciones simuladas.

En contraste, a decir de la Corte, la razonabilidad de un procedimiento específico y diferenciado a favor de quienes adquieren los comprobantes fiscales, de quienes los expiden, descansa en el hecho de que existe la posibilidad de que una empresa que en lo general simule operaciones, haya efectivamente –respecto de un sujeto en específico– enajenado bienes o prestado servicios a un contribuyente. Y, por ello, en lo particular, se abre la oportunidad de que, caso a caso, los terceros afectados puedan: (i) corregir su situación fiscal; o (ii) insistir ante la autoridad fiscal la efectiva materialidad de las operaciones que amparan los comprobantes fiscales.

Además, destaca que la primera parte del procedimiento se dirige al sujeto a quien se le imputan los actos o actividades, puesto que su finalidad es verificar que el contribuyente que emitió las facturas cuente con los activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar los servicios o comercializar los bienes (capacidad operativa); pero no son las operaciones en lo individual y respecto de casos específicos lo que verifica la autoridad fiscal, sino hasta que se inicia la oportunidad de que los terceros que las adquirieron regulen su situación.

Como se observa, la razón primordial del procedimiento es permitir la autocorrección de los contribuyentes, ya sea realizando los ajustes necesarios a través de declaraciones complementarias; o bien, acreditando que las operaciones que amparan los comprobantes fiscales fueron efectivamente celebradas, pues como se adelantó y ha

sido motivo de pronunciamiento en los precedentes de esta Segunda Sala, la nota distintiva del procedimiento es la de declarar una realidad jurídica.

Así, en primer lugar, el acudir ante la autoridad fiscal resulta optativo, pues existe la posibilidad de que los contribuyentes reconozcan que por dolo o negligencia hubieran adquirido facturas que simulan operaciones, y en consecuencia, se abre un periodo en el que se les permite autocorregir su actividad fiscal mediante las declaratorias complementarias correspondientes. Pero también, como se adelantó, pueden insistir en la realidad de las operaciones amparadas.

Este último supuesto expresa con claridad, el diseño de un modelo de comunicación con la administración pública que consiste en la presentación de documentación o información para efectivizar un reclamo y accionar las funciones del ente público, lo que en términos generales puede ser catalogada como una instancia conferida a los terceros adquirentes de los comprobantes fiscales para promover ante la autoridad administrativa una reconsideración –caso a caso– sobre una realidad declarada con efectos generales.

En otras palabras, es el particular quien por propia voluntad, no optando por un escenario de autocorrección, acude ante la autoridad a promover el que se pronuncie respecto de una situación concreta, consistente en definir si las pruebas que aporta son suficientes o no para acreditar que su caso específico no encuadra en la realidad general decretada por la autoridad. En consecuencia, al tratarse de una instancia a favor del particular esta Segunda Sala considera que se debe atender a lo dispuesto por el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, es decir, a la figura de la negativa ficta.

No obstante, continuando con las consideraciones de la Corte, desde la perspectiva del plazo como un requisito formal, en el caso concreto no se actualiza la condición de que se afecten las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución, pues sí se contempla un plazo cierto para aportar las pruebas o documentos conducentes, y uno para resolver. Además, como se ha expuesto, de no observarse el plazo para emitir la resolución definitiva, el particular tendrá la posibilidad de impugnar la configuración de la

negativa ficta. Y en otro aspecto, el no observar el plazo respectivo, en este caso por la naturaleza de la instancia, no se relaciona de forma alguna con el fondo del asunto. Por tanto, (i) se entenderá actualizada la negativa ficta cuando transcurra ese plazo, y desde ese momento se encontrará en posibilidad de impugnarla; o bien (ii) de convenir a sus intereses, podrá esperar al dictado de la resolución correspondiente; salvaguardando con ello la posibilidad de defensa del particular.

Es decir, a criterio de la Corte, a ningún fin práctico llevaría la declaratoria de invalidez de la resolución extemporánea, pues a diferencia de lo que ocurre con la presunción preliminar de inexistencia de operaciones de las empresas que emiten comprobantes fiscales (EFOS) en las que existe un límite temporal que corre a cargo de la autoridad para confirmarla so pena de quedar sin efectos; no sería posible considerar en estos casos que una eventual nulidad tuviera efectos constitutivos y validara que las operaciones realizadas por aquellos que dieron efectos a las facturas (EDOS) fueron efectivamente realizadas.

Además, desde una perspectiva integral y en función del sistema fiscal en su conjunto, resultaría infructuoso constreñir a la autoridad a pronunciarse cuando la atribución consignada en el artículo 69-B no excluye las facultades contempladas en el artículo 42 destinadas a comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los causantes, dentro de las cuales se encuentra la posibilidad de verificar la materialidad de las operaciones económicas gravadas, tal como lo resolvió esta Segunda Sala en la jurisprudencia de título, subtítulo y texto siguientes: "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 (SCJN S. S., Registro digital 2020068, 2019).

El procedimiento citado tiene como objetivo acabar con el tráfico de comprobantes fiscales y evitar el daño generado a las finanzas públicas y a quienes cumplen con su obligación de contribuir al gasto público, lo cual pone de relieve que mediante este procedimiento no se busca como ultima consecuencia eliminar los efectos producidos por los comprobantes fiscales, sino detectar quiénes emiten documentos que soportan actividades o actos inexistentes.

En cambio, para corroborar si los comprobantes fiscales cumplen con los requisitos legales o que fueron idóneos para respaldar las pretensiones del contribuyente a quien le fueron emitidos, la autoridad fiscal cuenta con las facultades de comprobación contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Por tanto, se trata de procedimientos distintos y no es necesario que la autoridad fiscal haya llevado a cabo el procedimiento previsto en el artículo 69-B para, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la improcedencia de las pretensiones del contribuyente basándose en el hecho de ser inexistentes los actos o actividades registrados en su contabilidad y respaldados en los comprobantes fiscales exhibidos.

Además, a consideración de la Corte, es evidente que la atribución consignada en el artículo 69-B no excluye las facultades contempladas en el artículo 42 del Código Tributario, destinadas a comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los causantes, dentro de las cuales se encuentra inmersa la de verificar la materialidad de las operaciones económicas gravadas. De tal manera que, si el contribuyente sujeto a las facultades de comprobación no acredita la real materialización de las actividades u operaciones registradas en su contabilidad y comprobantes fiscales, la autoridad fiscal válidamente podrá declarar su inexistencia, y determinar que esos documentos carecen de valor probatorio y, por ello, no podrá tomarlos en cuenta para efectos de la procedencia de la pretensión del contribuyente.

Finalmente, concluye la Corte que debe enfatizarse que en su caso, la determinación de créditos fiscales no nace directamente de la resolución que emita la autoridad en el procedimiento del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, sino que con sustento en su párrafo sexto, resulta necesario el despliegue de las facultades de comprobación; por lo que inclusive, dentro del procedimiento de auditoría correspondiente el contribuyente tendrá oportunidad de demostrar la materialidad de sus operaciones; o bien, una vez concluido, oponer los medios de defensa que sean procedentes contra las determinaciones de la autoridad fiscal en ejercicio de estas facultades.

De conformidad con lo antes expuesto, conviene realizar un análisis a la figura de la negativa ficta a efecto de verificar su idoneidad ante la omisión de la autoridad fiscal de emitir su resolución de fondo dentro del plazo de 30 días que le es otorgado en la regla 1.5 de la RMF.

2.5 La negativa ficta en el ámbito fiscal como salvaguarda de derechos de los EDOS

A continuación, se analiza la figura de la negativa ficta como única consecuencia legal ante la omisión de la autoridad en emitir y notificar su resolución, a la luz de los derechos de los contribuyentes EDOS en el procedimiento a que constriñe la regla 1.5 de la RMF para 2023.

2.5.1 Concepto de negativa ficta.

De conformidad por lo señalado por María del Carmen García, en la obra *Negativa Ficta y sus Efectos Vinculados a la Esperanza* (García, 2018), la negativa ficta es la omisión en que incurre una autoridad de contestar por escrito, una determinada solicitud hecha por un gobernado con varios meses de anticipación.

No se debe perder de vista que la omisión en que incurren las autoridades contradice lo establecido por el Artículo 8 de la Constitución el cual además es parte de los derechos

fundamentales de los ciudadanos y sostiene que los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que esta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa, es decir, a toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.

Para efectos fiscales, las consultas que realizan los contribuyentes o personas obligadas a una carga tributaria, y que no tienen respuesta alguna, se entienden que son negadas, tal como se puede apreciar en el artículo 37 del CFF, el cual señala que las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que esta se dicte.

Ahora bien, transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que esta se dicte.

Luego entonces, se puede afirmar que la negativa ficta aparece en el Derecho para evitar el abuso de poder que la autoridad, basada en su silencio, realiza y hace que esta se considere como una resolución desfavorable al particular y como tal impugnante ante el tribunal correspondiente.

2.5.2 Ventajas y desventajas de la negativa ficta para los EDOS

Como ventajas de la negativa ficta podemos mencionar de manera general que se estableció a efecto de evitar abusos de la autoridad al no dar respuesta la petición de los gobernados, lo que tal silencio se hace impugnante ante el tribunal o autoridad

administrativa correspondiente, con lo que se pretende dar certeza a los gobernados restituyéndolos en sus derechos constitucionales violados.

Como desventajas podemos mencionar que la falta de regulación expresa de la institución (negativa ficta) en muchos de sus aspectos, provoca que un sin número de casos la misma se revierta a los particulares, los cuales llegan a perder sus litigios por meros formalismos legales, aunque en el fondo les asista la razón.

Además de que se deja en incertidumbre jurídica al contribuyente, ya que no se resuelve el fondo del asunto. Y en caso de que resultare a su favor el medio de defensa entablado en contra del a negativa ficta, de ser el caso, el contribuyente deberá promover un nuevo medio de defensa en contra de la resolución de fondo que en su caso emita la autoridad respecto al cumplimiento la resolución dictada dentro del medio de defensa que se entabló de manera primigenia, con las consecuentes cargas de tiempo, económicas y de riesgo que esto acarrea.

Es decir, se pueden llegar a extremos que significan pérdida de tiempo, dinero, recursos humanos e infraestructura, tanto del particular como de la autoridad administrativa si basta con que esta última dé respuesta en tiempo y forma a las solicitudes de información de los particulares.

Además de lo anterior, el que un particular no obtenga respuesta a su petición lo coloca alejado de ese derecho de ciudadano mexicano vulnerando sus derechos humanos señalado en el Artículo 103 de la CPEUM.

Es decir, cuando el particular ejerce el derecho de petición, acude a la autoridad de buena fe, con la confianza en la justicia administrativa conferida por las mismas normas mexicanas existentes. La facultad que tiene la autoridad de no dar respuesta oportuna a peticiones realizadas por particulares consultando sobre temas específicos, es aprovechada por la autoridad cuando considera que se dejen al descubierto riesgos para el fisco y se apoya directamente en la misma norma. El particular que se queda en la

incertidumbre al no obtener respuesta a una petición puede tener consecuencias de riesgo y afectaciones en sus intereses, por la desestimación de la autoridad a su solicitud.

En ese sentido, el silencio administrativo, da pie a dos situaciones: la negativa ficta (ficción jurídica que da por entendido una resolución contraria a lo pretendido) o a la vulneración del Artículo 8 constitucional (debido a una falta de respuesta a lo petitionado).

La figura de negativa ficta en el supuesto en estudio si afecta a los derechos fundamentales y al dejar en la incertidumbre también afecta a los derechos humanos asimilados por la norma mexicana. El particular debe decidir si opta por ejercer el derecho a utilizar los recursos administrativos de defensa valorando los costos y beneficios de llegar a ello.

Además abona a lo anterior, el criterio emanado del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en este año en el cual se establece que si la autoridad fiscal no se pronuncia en el plazo que indica el artículo 69-B del CFF, ello no implica la configuración de una resolución negativa ficta, dado que el gobernado –en ese caso un EFOS- no se encuentra ejerciendo de manera unilateral e independiente el derecho de petición instituido en el numeral 37 del citado Código Tributario, sino que está agotando una instancia derivada del procedimiento iniciado por la exactora en términos del multicitado artículo 69-B, es decir, el ejercicio de un derecho que previamente le fue reconocido en virtud de que se ubicó en un procedimiento oficioso instaurado en su contra por parte de la autoridad fiscal:

III-CASR-20R-13

NEGATIVA FICTA. EL SILENCIO DE LA AUTORIDAD FISCAL EN EL PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO LA ACTUALIZA.- *En una interpretación a contrario sensu del artículo 37, del Código Fiscal de la Federación, se entiende que respecto a aquellas situaciones jurídicas que no sean peticiones o instancias administrativas, la autoridad fiscal no está obligada a dar respuesta en el plazo de tres meses, pues fuera de ello, existen de forma*

*expresa en la ley, los plazos y formas para que estas se lleven a cabo. En ese orden de ideas, si el contribuyente se encuentra en el desarrollo del procedimiento previsto en el artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación, el cual no es más que la posibilidad de desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes determinada por la autoridad hacendaria, y para ello ejerce su derecho para manifestar lo que a su interés convenga y aportar pruebas, sin que la autoridad fiscal se pronuncie al respecto en el plazo que indica el citado artículo 69-B, ello no implica la configuración de una resolución **negativa ficta**, dado que el gobernado no se encuentra ejerciendo de manera unilateral e independiente el derecho de petición instituido en el numeral 37 del Código Fiscal de la Federación, sino que está agotando una instancia derivada del procedimiento iniciado por la exactora en términos del multicitado artículo 69-B, es decir, el ejercicio de un derecho que previamente le fue reconocido en virtud de que se ubicó en un procedimiento oficioso instaurado en su contra por parte de la autoridad fiscal.*

Recurso de Reclamación interpuesto en el Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2094/17-12-02-2.- Resuelto por la Segunda Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el 17 de octubre de 2017, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Antonio Miranda Morales.- Secretario: Lic. Gerardo Martínez Hernández.

R.T.F.J.A. Novena Época. Año I. No. 5. Mayo 2022. p. 529

2.6 El acreditamiento en la materialidad como consecuencia ficta

2.6.1 Fundamento raíz

Como se ha venido señalando, respecto a los EFOS, la presunción preliminar de inexistencia de operaciones a favor de la autoridad se encuentra sujeta a un límite temporal de carácter perentorio, cuando transcurra el plazo sin que se hubiera confirmado en definitiva mediante resolución que así lo declare, debe entenderse que han cesado sus efectos.

Siendo precisamente el **séptimo párrafo** del citado artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación el que, tratándose de contribuyentes que son emisores de comprobantes fiscales (EFOS), establece la consecuencia jurídica para en caso de que la autoridad no

notifique la resolución en el plazo establecido con relación a sus manifestaciones, así como a la documentación e información que aportaron y consideraron pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos respecto a presunción de inexistencia de operaciones, señalando que quedará sin efectos dicha presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, lo que deja claramente y sin reticencia la consecuencia jurídica ante el silencio o emisión extemporánea de su resolución por parte de la autoridad fiscal:

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

Ahora bien, dado que el multicitado artículo 69-B señala el procedimiento para acreditar la existencia de las operaciones amparadas con los comprobantes objetados, indicando que si la autoridad no resuelve dentro del plazo otorgado (50 días), quedará sin efectos cualquier presunción de inexistencia de las operaciones que les dieron origen, por ende, si el EDOS cuya materialidad de las operaciones amparadas con los mismos comprobantes es puesta en duda, y ante tal circunstancia tratan de acreditar la misma ante la autoridad fiscal, de conformidad con el procedimiento reglado en la 1.5 de la RMF, la cual, como ya se ha señalado en reiteradas ocasiones, también cuenta con un plazo perentorio para que la autoridad resuelva lo que se ha sometido a su consideración, por tanto si dicha autoridad es omisa es emitir y notificación su resolución, la consecuencia jurídica resultaría ser la misma a que señala el séptimo párrafo del artículo 69-B del CFF, es decir, se debe dejar sin efectos cualquier presunción en contra de dicho comprobantes, y por ende, tener por acreditada la materialidad de las operaciones de los EDOS que fueron puestas en duda por parte de la autoridad fiscal, esto toda vez que el impacto fiscal para ambos (el desconocimiento de las operaciones que amparan lo CFDI's) es el mismo.

Es decir, la omisión en la emisión y notificación de la resolución tendría por consecuencia privar los efectos jurídicos nocivos producidos en la esfera jurídica del contribuyente,

consistentes en la determinación de que no se acreditó la materialidad de las operaciones y, por consecuencia, de la ineficacia de los comprobantes fiscales para dar soporte a las deducciones y acreditamientos efectuados por el receptor de estos.

2.6.2 La Resolución Miscelánea Fiscal como instrumento de salvaguarda de derechos para los EDOS

En primer término, conviene precisar que las reglas de carácter general se publican de manera anual, tal y como lo señala el inciso g) de la fracción I del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, y su agrupación se conoce como la Resolución Miscelánea Fiscal que con vigencia de un año se publica en el Diario Oficial de la Federación.

Estas reglas que componen la citada RMF tienen las siguientes características:

1.- Son reglas emitidas con fundamento en una cláusula habilitante prevista en la ley, por medio de la cual se le permite a la autoridad administrativa, en este caso al Servicio de Administración Tributaria (SAT), la atribución de emitir las.

Estos mecanismos reguladores denominados “cláusulas habilitantes”, constituyen actos formalmente administrativos a través de los cuales se habilita a un órgano del Estado, principalmente de la administración pública, como es el Servicio de Administración Tributaria, para regular una materia concreta y específica, precisando las bases y parámetros generales. Dichas cláusulas habilitantes las podemos identificar en el texto de ley cuando hace referencia a las “reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria” para el cumplimiento de alguna disposición, siendo dicho órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quien cuenta con facultades para emitir las disposiciones administrativas de carácter general exclusivas para el cumplimiento de su objeto, dada su especialidad técnica e independencia de gestión, lo cual constituye una función “regulatoria” diferenciable de las “legislativas” otorgadas al Congreso de la Unión, en el artículo 73, y de las “reglamentarias” conferidas al Ejecutivo Federal por el artículo 89, fracción I, ambos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

2.- La finalidad de las reglas es pormenorizar el contenido de la Ley o de un reglamento, a fin de regular su aplicación.

3.- Pueden establecer obligaciones para los contribuyentes, pero siempre que éstas se deriven de los procedimientos necesarios para dar cumplimiento a una obligación principal establecida en la ley. Es decir, no pueden establecerse obligaciones adicionales y que excedan al contenido de la ley.

4.- Por medio de estas reglas no es posible que se subsanen irregularidades o vicios de inconstitucionalidad de las leyes.

Ahora bien, dado que la regla 1.5 de la resolución miscelánea fiscal de 2023, precisa el procedimiento que se deberá seguir respecto de las personas que dieron cualquier efecto fiscal a los "CFDI" expedidos por los contribuyentes incluidos en el listado definitivo a que se refiere el tercer párrafo del referido artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, señalándose que no obstante que cuenten con un plazo de 30 días siguientes a la publicación del referido listado, la autoridad fiscal puede requerir información o documentación adicional, a efecto de resolver lo que en derecho proceda, contando el contribuyente con un plazo de diez días contados a partir del día hábil siguiente a aquél 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.

Además, que también la citada regla establece que el plazo máximo con el que cuenta 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 se presente su solicitud de aclaración, o bien, de que se tenga por cumplido el requerimiento de información, por lo que es esta porción normativa en donde se debe señalar la consecuencia legal que se establezca cuando la autoridad fiscal no emita su resolución dentro del plazo establecido, a efecto de salvaguardar los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos.

En ese sentido y de conformidad lo ya señalado anteriormente, las Reglas contenidas en una Resolución Miscelánea Fiscal, implican manifestaciones de los derechos que gozan los contribuyentes, ya que en términos del artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, se establece un listado de las facultades de las autoridades fiscales, resaltado el hecho que deberá publicarse anualmente aquellas resoluciones dictadas por autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general que se encuentren agrupadas para facilitar su conocimiento a los contribuyentes y cuyos efectos se limiten a períodos inferiores a un año, sin generar obligaciones o cargas adicionales a las señaladas en las propias leyes fiscales, es decir, las Misceláneas Fiscales, la cuales vienen a ser un conjunto de disposiciones jurídicas de carácter abstracto, general y obligatorio, que expide el titular de órgano del Poder Ejecutivo, en uso de sus facultades propias, a fin de facilitar la interpretación, aplicación y exacta observancia de las leyes y de los reglamentos.

Reiterando que a través de la jurisprudencia cuyo registro corresponde al número 190587 (TCC, Jurisprudencia 190587, 2000), de rubro “*MISCELÁNEA FISCAL Y CIRCULARES QUE ESTABLECEN CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN DE DISPOSICIONES FISCALES, SUS DIFERENCIAS*”, el Poder Judicial de la Federación ha establecido que una Resolución Miscelánea es expedida en uso de facultades que poseen las autoridades fiscales para reglamentar la aplicación de la ley en lo que haya sido reservado, constituyendo disposiciones que regulan figuras previstas en las diferentes leyes fiscales, pero sobre todo derechos de los contribuyentes, a fin de que se hagan de su conocimiento.

CAPITULO 3: DISEÑO METODOLÓGICO

3.1 Metodología y diseño de la investigación

Este apartado se centra en lo relativo a la metodología y los métodos en la investigación, proporcionando así los cimientos intelectuales básicos para elaborar y redactar la presente Tesis.

Ahora bien, con el propósito de responder a las preguntas de investigación planteadas y cumplir con los objetivos del estudio, se desarrolla un diseño de investigación específico. Cuando se establecen y formulan hipótesis, los diseños sirven también para someterlas a prueba.

3.2 Identificación y elección del método: *Enfoque Cualitativo*

En sentido amplio, la investigación cualitativa proporciona profundidad a los datos, dispersión, riqueza interpretativa, contextualización del ambiente o entorno, detalles y experiencias únicas. También aporta un punto de vista “fresco, natural y holístico” de los fenómenos, así como flexibilidad (Hernandez Sampieri, 2010).

En el presente Capítulo se hace referencia al *enfoque cualitativo*, el cual orientó el proceso de investigación, entre otras consideraciones metodológicas. Este enfoque fue pertinente al tema de estudio, pues se pretendió develar la vulneración de los derechos fundamentales y de certeza jurídica para los EDOS ante la falta de autoridad al emitir la resolución a que constriñe la Regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023, tomándose en cuenta el contexto que rodea en el ámbito jurídico, así como las

interpretaciones de los diferentes autores y los criterios de los Tribunales que se han pronunciado sobre el tema. La subjetividad inherente permeó y fue necesaria para el desarrollo y resultados de la investigación, trabajando con método y técnicas cualitativas, que permitieran rescatar el entendimiento del perjuicio ante el silencio de la autoridad fiscal.

De lo que tenemos que dicha investigación consiste en un análisis de la información sobre el tema, con el propósito de establecer relaciones, diferencias, etapas, posturas o estado actual del conocimiento, por lo que depende fundamentalmente de la información que se obtiene o consulta de documentos. En ese sentido, una de sus principales funciones consiste en la capacidad para seleccionar las características fundamentales del objeto de estudio y su descripción detallada de las partes, categorías o clases de objeto. Esta investigación se guía por las preguntas que se generan, asimismo, se formulan hipótesis que deben ser probadas.

3.3 Descripción del método cualitativo

El enfoque cualitativo pretende el análisis profundo que facilite la comprensión de los fenómenos. Éste es inductivo y busca entender la complejidad de la realidad, de manera que interprete la conducta humana desde el propio marco de referencia de quien actúa, a la vez que permite explorar sustancialmente la experiencia, el conocimiento y la visión de mundo jurídico. Se basan en la recolección de datos sin que medie medición numérica con el fin de comprender la profundidad o los matices que posee un determinado fenómeno que en la mayoría de los casos es de compleja naturaleza.

En este método, el investigador debe concientizarse sobre las implicaciones de adoptar uno u otro enfoque pues más que la simple elección de alguno, se prevé la adopción del conjunto de técnicas de investigación ad hoc para la construcción metodológica sólida de su estudio.

En ese sentido, dentro del enfoque cualitativo existe una variedad de concepciones o marcos de interpretación, pero en todos ellos hay un común denominador que podríamos situar en el concepto de patrón cultural, que parte de la premisa de que toda cultura o sistema social tiene un modo único para entender situaciones y eventos. Esta cosmovisión o manera de ver el mundo, afecta la conducta humana.

Para Hernández Sampieri, el *patrón cultural* es el común denominador de los marcos de interpretación cualitativos, que parte de la premisa de que toda cultura o sistema social tiene un modo único para entender situaciones y eventos.

Bajo esa tesitura, la investigación para el presente estudio se lleva a cabo desde el paradigma interpretativo, el cual se centra en el estudio de los derechos fundamentales, la obligación de las autoridades de cumplir con sus obligaciones constitucionales, así como las normas o reglas de las que nacen dichas obligaciones. En este sentido, el estudio realizado se basa en la indagación de los hechos, sujetos, así como el análisis de criterios doctrinales y jurídicos emanados al respecto. Desde este paradigma la realidad se concibe dinámica, dado que la realidad jurídica no es estática, ya que más bien es multicausal y cambiante.

Además, reafirma cómo la realidad es construida, no dada, y junto a esa construcción se encuentra el cambio y dinamicidad de esta. La implementación del paradigma interpretativo requirió esfuerzo para reconocer los sucesos relevantes del caso en estudio, y las diferentes posturas respecto al tema.

3.4 Diseño de investigación

Continuando con Hernández Sampieri, los diseños de investigación *cualitativa* son formas de abordar el fenómeno (problema planteado), y deben ser flexibles y abiertos. Entre estos diseños encontramos:

a) Teoría fundamentada: El diseño de teoría fundamentada utiliza un procedimiento sistemático cualitativo para generar una teoría que explique en un nivel conceptual una acción, una interacción o un área específica. Pueden ser diseños sistemáticos y emergentes.

b) Diseños etnográficos: Pretenden describir y analizar ideas, creencias, significados, conocimientos y prácticas de grupos, culturas y comunidades. Pueden ser realistas, críticos, clásicos, microetnográficos y estudios de caso.

c) Diseños narrativos: El investigador recolecta datos sobre las historias de vida y experiencias de ciertas personas para describirlas y analizarlas. Resultan de interés los individuos en sí mismos y su entorno, incluyendo, desde luego, a otras personas.

d) Diseños de investigación-acción: La finalidad de la investigación-acción es resolver problemas cotidianos e inmediatos y mejorar prácticas concretas. Su propósito fundamental se centra en aportar información que guíe la toma de decisiones para programas, procesos y reformas estructurales.

e) Diseños fenomenológicos: Se pretende reconocer las percepciones de las personas y el significado de un fenómeno o experiencia.

Una vez sentado lo anterior, **se concluye que el diseño que se aplica en el presente estudio corresponde al de *Investigación-Acción***, toda vez que guarda estrecha relación con la problemática planteada, al basarse en las siguientes características:

1. La investigación-acción envuelve la transformación y mejora de una realidad (social, educativa, administrativa, etc.), y en ese sentido se pretende una mejora en los procesos administrativos, legislativos y normativos, vigilando respeto de los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos, específicamente de los EDOS.

2. Parte de problemas prácticos y vinculados con un ambiente o entorno, como lo es el pago de impuestos y el cumplimiento de obligaciones fiscales.

3. Implica la total colaboración de los participantes en la detección de necesidades, es decir, contribuyentes, autoridades y juzgadores, ya que ellos conocen mejor que nadie la problemática a resolver, la estructura a modificar, el proceso a mejorar y las prácticas que requieren transformación, y en la implementación de los resultados del estudio.

Además de lo anterior, la **Investigación-Acción** es:

a) Democrática, puesto que habilita a todos los miembros de un grupo o comunidad para participar, es decir, todos los contribuyentes EDOS que se encuentren en la problemática planteada pueden ser partícipes de los resultados obtenidos.

b) Equitativa, ya que en el presente caso se busca la igual jurídica y la unificación de criterios tanto administrativos como jurisdiccionales.

c) Es liberadora, ya que se busca romper con la violación de los derechos fundamentales de los contribuyentes EDOS.

d) Mejora las condiciones jurídicas de los contribuyentes al otorgar certeza a los actos de autoridad.

Por otra parte, el diseño **Investigación-Acción** cuenta con tres perspectivas:

1. La **visión técnico-científica**: Conjunto de decisiones en espiral, las cuales se basan en ciclos repetidos de análisis para conceptualizar y redefinir el problema una y otra vez. Así, la investigación-acción se integra con fases secuenciales de acción: planificación, identificación de hechos, análisis, implementación y evaluación.

2. La **visión deliberativa**: La concepción deliberativa se enfoca principalmente en la interpretación humana, la comunicación interactiva, la deliberación, la negociación y la descripción detallada. Le incumben los resultados, pero sobre todo el proceso mismo de la investigación-acción.

3. La **visión emancipadora**: Su objetivo va más allá de resolver problemas o desarrollar mejoras a un proceso, pretende que se genere un profundo cambio jurídico por medio de la investigación. El diseño no sólo cumple funciones de diagnóstico y producción de conocimiento, sino que crea conciencia entre los contribuyentes EDOS, autoridades fiscales y juzgadores, sobre sus circunstancias particulares y la necesidad de mejorar su percepción de la problemática.

3.4.1 Técnica de recolección de datos

Como se sabe, el presente estudio se centra en la falta de certeza jurídica que nace a partir de la conducta omisa de la autoridad fiscal en emitir la resolución a que se refiere la Regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023, con relación a Personas o Empresas que deducen operaciones simuladas (EDOS) y que se sometieron al procedimiento para acreditar la materialidad de operaciones, ahí establecido, así como la falta de consecuencia legal ante tal hecho.

En ese sentido y una vez lograda la claridad conceptual de la problemática plantada en la presente obra, mediante la inmersión, se recolectan datos sobre el problema. En ese sentido, se allegan **muestras teóricas o conceptuales**, en las cuales el investigador necesita entender un concepto o teoría, puede muestrear casos que le ayuden a tal comprensión. Es decir, se eligen las unidades porque poseen uno o varios atributos que contribuyen a desarrollar la teoría.

Es decir, se muestrean eventos y actividades que se relacionen con el problema, además de revisar documentos, registros doctrinales y materiales pertinentes, incluyendo sentencias, ejecutorias y precedentes del caso. Asimismo, es conveniente tomar notas respecto a la inmersión y a la recolección de datos, y efectuar todas las actividades propias de la investigación cualitativa. Los datos son analizados y se generan categorías y temas relativos al problema.

Algunas técnicas que se usan para el análisis:

- Análisis de problemas: problema, antecedentes, consecuencias.
- Matrices (Matriz de congruencia que involucren las congruencias metodológicas).
- Jerarquización de temas o identificación de prioridades.

Para el presente estudio, la observación y la revisión de documentos son técnicas indispensables para localizar información valiosa. Una vez que los datos se han analizado, se elabora el reporte con el diagnóstico del problema, al cual se agregan datos, y se procede a validar la información y confirmar hallazgos (categorías, temas e hipótesis). Finalmente, se plantea el problema de investigación y se transita al segundo ciclo: la elaboración del plan para implementar soluciones o introducir el cambio o la innovación (Resultados).

Durante la elaboración del plan, el investigador sigue abierto a recoger más datos e información que puedan asociarse con el planteamiento del problema. El plan debe incorporar soluciones prácticas para resolver el problema o generar el cambio.

Siguiendo con Hernandez Sampieri, los elementos comunes de un plan y que fueron debidamente abordados en el Capítulo 1 de la presente Tesis: *Fundamentos de la Investigación*, son:

- Prioridades (aspectos a resolver de acuerdo con su importancia).
- Metas (objetivos generales o amplios para resolver las prioridades más relevantes).
- Objetivos específicos para cumplir con las metas.
- Tareas (acciones a ejecutar, cuya secuencia debe definirse: qué es primero, qué va después, etcétera).
- Personas (quién o quiénes serán responsables de cada tarea).
- Programación de tiempos (calendarización): determinar el tiempo que tomará realizar cada tarea o acción.
- Recursos para ejecutar el plan.

Poner en marcha el plan depende de las circunstancias específicas de cada estudio y problema. A lo largo de la implementación del plan, la tarea del investigador es sumamente proactiva: debe vigiar que el plan sea ejecutado de acuerdo con lo esperado.

3.5 Instrumentos de recolección de información y construcción del instrumento

Continuando con Hernández Sampieri, una fuente muy valiosa de datos cualitativos son los documentos ya que nos pueden ayudar a entender el fenómeno central de estudio, es decir, se realiza una *recopilación enfocada*.

Prácticamente la mayoría de las personas, grupos, organizaciones, comunidades y sociedades los producen y narran, o delinean sus historias y estatus actuales. Le sirven al investigador para conocer los antecedentes de un ambiente, las experiencias, vivencias o situaciones y su funcionamiento cotidiano.

Las muestras seleccionadas, como ya se dijo, se obtienen de la doctrina, documentos, registros y materiales pertinentes, incluyendo sentencias, ejecutorias y precedentes del caso en estudio, por lo que la instrumentación de recolección de información se realiza a través de la **revisión de documentos, usando la técnica de mantenimiento de registros**, en la cual se hace uso de documentos confiables ya existentes y fuentes similares de datos.

Algunos documentos relacionados con la presente investigación son, de manera indirecta, documentos personales o privados, como contabilidad de contribuyentes, así como todos aquellos elementos visuales y audiovisuales que generen en el ánimo de la autoridad fiscal o de juzgador, el acreditamiento en la materialidad de las operaciones que realizan los EDOS, los cuales constan en archivos computacionales o archivos de documentos que obran en los domicilios fiscales.

Por otro lado, se cuenta con datos en registros públicos electrónicos, como son las bases de datos donde se consulta el acervo documental de jurisprudencias y tesis de Suprema Corte de Justicia de la Nación del Poder Judicial de la Federación, así como del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, y sus correspondientes repositorios de sentencias y ejecutorias estrechamente relacionados con la problemática planteada, los cuales se almacenan en registro computacionales.

Por lo antes dicho, la investigación documental y el muestreo que sirve de base para la elaboración de la parte teórica del presente trabajo, se realizó a través de la búsqueda de jurisprudencias, sentencias, libros y material de ayuda al contribuyente, así como diferente bibliografía que hace énfasis en los conceptos jurídicos aplicables, a través de medios electrónicos y físicos; la información recolectada a través de estos medios fue con el fin de hacer una lectura de la misma para ser seleccionada por el nivel de apego y apoyo al tema desarrollado en el presente trabajo.

Una vez que se cuenta con la información y literatura antes señalada, se procede a su selección y clasificación bajo los siguientes parámetros:

Jerarquía de tribunales: Se priorizan los criterios jurisprudenciales y tesis aisladas, así como los criterios vertidos en Ejecutorias emitidas por la Suprema Corte de la Nación, los Tribunal de Circuito y Juzgados de Distrito respecto al tema. Después las jurisprudencias, tesis y sentencias emitidos por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Literatura directamente relacionada con el tema: Se prioriza todo el material bibliográfico (libros, artículos y opiniones de expertos) que tenga centro focal en la consecuencia (grave y evidente o no grave) para los EDOS al no emitirse la resolución respecto al acreditamiento de sus operaciones.

Literatura relacionada con temas alternos: Bibliografía, artículos y opiniones de expertos enfocados en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en los EFOS

y EDOS y sus derechos, acreditamiento de materialidad de operaciones, así como en temas de constitucionalidad como el principio de certeza jurídica y debido proceso.

Una vez recopilada, analizada y clasificada la información, se procede a su valoración integral a efecto de cumplir con los objetivos centrales de la investigación para, de esta manera obtener los resultados, y concluir si se cumplen o no las hipótesis planteadas en el Capítulo 1 de la presente obra.

3.5.1 Validez, confiabilidad y objetividad

Los datos e información obtenidos de las diversas fuentes seleccionadas tienen plena validez, ya que son consistentes, plausibles y totalmente admisibles con relación a la problemática planteada en la presente Tesis.

También se dice que la información es confiable, ya que se considera sistemáticamente precisa al haberse analizado las diferentes posturas y variables respecto al tema; a la vez que es objetiva, ya que ayuda al investigador a expresar la realidad tal cual es, es decir, respecto determinar si existe o no certeza jurídica para los EDOS al momento de someter a consideración de la autoridad fiscal, el acreditamiento de la materialidad de sus operaciones y la omisión de esta última en emitir la resolución de fondo en la que se pronuncie al respecto.

CAPÍTULO 4: RESULTADOS

Este apartado presenta los resultados del proceso de investigación a través de sus dos momentos, presentación y análisis; de cada momento se presentan los aportes a la investigación general y para terminar la integración de los resultados, para dar paso a la discusión y a las conclusiones más adelante.

4.1 Presentación

PRIMERO: A los EDOS que no se les emite la resolución correspondiente se les causan violaciones legales, así como afectaciones en el ámbito económico que les generan un perjuicio.

SEGUNDO: La negativa ficta no es el instrumento jurídico adecuado para salvaguardar los derechos de los contribuyentes EDOS.

TERCERO: Se advierten agravios y violaciones graves a los derechos fundamentales a partir de la conducta omisa de la autoridad fiscal.

CUARTO: La consecuencia legal idónea ante el incumplimiento de la autoridad fiscal en emitir su resolución dentro del plazo concedido es que se tenga por acreditada la materialidad de las operaciones para los EDOS.

QUINTO: La Regla de Resolución Miscelánea Fiscal en estudio, es donde se debe señalar la consecuencia legal ante la omisión de la autoridad en emitir su resolución.

4.2 Análisis

En primer término, existen evidentes afectaciones para los contribuyentes EDOS que pretenden acreditar en tiempo y forma la materialidad de sus operaciones, y que no se

les emite la resolución correspondiente en 30 días, la cuales se traducen en violaciones constituciones y de derechos fundamentales que como ciudadano mexicanos deben ser observadas de manera obligatoria a su favor por la autoridad fiscal, como lo son el de debido proceso y hacer oído y escuchado en juicio, es decir, en esencia del derecho fundamental de seguridad jurídica; siendo omisa la Regla 1.5 de la RMF en cumplir con dicho principio ante la omisión de una consecuencia legal expresa respecto al silencio de la autoridad dentro del plazo que le fue otorgado para emitir su resolución.

Adicional a lo anterior, también se presentan afectaciones de índole económico ya que se prolongaría en el tiempo la imposibilidad de tales gobernados de continuar desarrollando sus actividades comerciales, en el caso de que hubieran desvirtuado o no las irregularidades detectadas por la autoridad, así como en su caso, la consecute erogación en regularizaciones o en la determinación de créditos fiscales a su cargo por la diferencias detectadas y observadas por la autoridad con relación a los nulos efectos fiscales otorgados a los comprobantes fiscales emitidos por sus proveedores catalogados como EFOS.

Por otro lado, ante el criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su Jurisprudencia ***“PROCEDIMIENTO PARA ACREDITAR LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES QUE HUBIERAN DADO EFECTOS FISCALES A COMPROBANTES EMITIDOS POR EMPRESAS QUE PRESUNTAMENTE REALIZAN OPERACIONES INEXISTENTES. LA OMISIÓN DE LA AUTORIDAD DE RESOLVER EN EL PLAZO ESTABLECIDO EN LA REGLA 1.5 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2017 CONFIGURA UNA NEGATIVA FICTA Y, EN SU CASO, LA EMISIÓN EXTEMPORÁNEA DE LA RESOLUCIÓN EXPRESA NO DA LUGAR A SU NULIDAD”***, la figura de la negativa ficta pareciera ser el instrumento jurídico adecuado para salvaguardar los derechos de los contribuyentes EDOS ante la omisión de la autoridad en emitir su resolución, sin embargo, dicha figura legal provoca que un sin número de casos se revierta a los particulares, los cuales llegan a perder sus litigios por meros formalismos legales, aunque en el fondo les asista la razón. Además de que se deja en incertidumbre jurídica al contribuyente, ya que no se resuelve el fondo del asunto. Y en

caso de que resultare a su favor el medio de defensa entablado en contra de la negativa ficta, de ser el caso, el contribuyente deberá promover un nuevo medio de defensa en contra de la resolución de fondo que en su caso emita la autoridad respecto al cumplimiento la resolución dictada dentro del medio de defensa que se entabló de manera primigenia, con las consecuentes cargas de tiempo, económicas y de riesgo que esto acarrea.

En ese sentido, las violaciones que nacen a partir de la conducta omisa de la autoridad fiscal de conformidad con la interpretación del artículo 69-B, párrafos octavo y noveno, del Código Fiscal de la Federación y de la regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023, en la que la autoridad fiscal queda obligada a respetar el plazo de los treinta días con que cuenta para emitir su resolución, se traducen en un vicio que trastoca su legalidad, por derivar del incumplimiento de los requisitos exigidos por las leyes, en este caso por el Código Fiscal de la Federación y la Regla 1.5 y, por consecuencia, afecta las defensas del quejoso al derivar en una incertidumbre jurídica que se genera por el incumplimiento del citado plazo.

Lo expuesto guarda congruencia con el deber que tienen todas las autoridades del Estado mexicano de -entre otros aspectos- proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, según lo estipula el artículo 1, párrafo tercero, de la Constitución, ya que al estar frente a una resolución que incumple tales requisitos de orden formal, la autoridad debe anularlo a fin de cumplir con el mandato fundamental de referencia. Por lo que, de dejarse al arbitrio de la autoridad su dictado se generaría una inseguridad jurídica que provoque indefensión en los gobernados por no fijar sanción en caso de que no se emita resolución en el plazo que la Regla prevé.

Ante tal panorama, se considera que la consecuencia legal idónea para el incumplimiento de la autoridad fiscal en emitir su resolución dentro del plazo concedido, resultaría ser la misma que refiere el séptimo párrafo del artículo 69-B del CFF para el caso de los EFOS, es decir, se debe dejar sin efectos cualquier presunción en contra de los comprobantes

fiscales sometidos a escrutinio, y por ende, tener por acreditada la materialidad de las operaciones para los EDOS que fueron puestas en duda por parte de la autoridad fiscal, esto toda vez que el impacto fiscal para ambos, es decir, el desconocimiento de las operaciones que amparan lo CFDI's, es similar para efectos fiscales y prácticos.

Por último, respecto al ordenamiento que debe contener la consecuencia legal para la autoridad al ser omisa en emitir la resolución a que refiere la Regla 1.5 de la Resolución Miscelánea para 2023, siendo que la misma establece que el plazo máximo con el que cuenta para resolver si el contribuyente acreditó que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios que amparan dichos comprobantes, el cual será de treinta días contados a partir del día en que se presente su solicitud de aclaración, o bien, de que se tenga por cumplido el requerimiento de información, por lo que se considera que esta es la porción normativa donde se debe señalar la consecuencia legal que se establezca cuando la autoridad fiscal no emita su resolución dentro del plazo establecido, a efecto de otorgar certeza legal y salvaguardar los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos.

CAPÍTULO 5: DISCUSIÓN

La discusión corresponde a la forma como los resultados son interpretados tanto a la luz de las hipótesis planteadas, como a lo encontrado sobre el tema.

5.1 Aportación a la literatura de los resultados

En primer término, se considera necesario señalar que tanto la hipótesis general, así como las específicas fueron probadas en el desarrollo de la presente obra, como resultado de la instauración correcta y congruente del método cualitativo en el instrumento.

Sentado lo anterior y concordancia con algunos autores, así como de criterios de índoles jurisdiccional (sentencias y ejecutorias), se observa que para los contribuyentes EDOS que pretenden acreditar en tiempo y forma la materialidad de sus operaciones, y que no se les emite la resolución correspondiente en 30 días, existe una serie de violaciones sistemáticas legales, inclusive de rango constitucional, así como afectaciones en el ámbito económico que les generan un perjuicio.

Por otro lado, y a pesar de lo resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su Jurisprudencia del día 06 de diciembre de 2019, se determina que la figura de la negativa ficta no es el instrumento jurídico adecuado para salvaguardar los derechos de los contribuyentes EDOS ante la omisión de la autoridad en emitir su resolución, por las implicaciones legales y de inseguridad que dicha figura representa.

De igual modo, se advierten agravios y violaciones graves a los derechos fundamentales a partir de la conducta omisa de la autoridad fiscal en emitir su resolución dentro del plazo legal establecido, en perjuicio de los contribuyentes denominados EDOS, toda vez que se violan principios fundamentales como certeza jurídica y proporcionalidad, de lo que irrestrictamente se advierte que *se debe otorgar certeza jurídica a los EDOS en el trámite para demostrar la materialidad de sus operaciones, toda vez que la Regla 1.5 de*

la Resolución Miscelánea Fiscal, con relación a los párrafos 8 y 9 del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, no establece una consecuencia legal para los casos en que la autoridad fiscal no emita una resolución en la que determine su situación jurídica, probándose la hipótesis general de la presente Tesis.

Por tales motivos, se establece que la consecuencia legal idónea ante el incumplimiento de la autoridad fiscal en emitir su resolución dentro del plazo concedido es que se tenga por acreditada la materialidad de las operaciones de los EDOS, mismas que sometió a consideración de la autoridad fiscal en términos de la Regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023.

Por lo que, en ese sentido, se considera que sea en la propia Regla de Resolución Miscelánea Fiscal en estudio, donde se señale de manera clara y sin reticencia la consecuencia legal ante la omisión de la autoridad en emitir su resolución en el procedimiento de acreditamiento de materialidad de operaciones de los EDOS, ahí reglado.

5.2 Líneas que corroboran o contradicen los resultados

En términos generales y por lo que hace a los estudios de legalidad respecto al tema, se establece una similitud de criterios en cuanto a que la Regla. 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023 (y sus precedentes emitidos en ejercicios anteriores en idénticos términos), deja cabos sueltos en detrimento de la certeza jurídica para los EDOS, esto con relación a lo señalado en la literatura y diversos criterios judiciales, denota un agravio directo y contundente en contra de los EDOS.

En ese sentido, se advierte en primer término que al ser el Servicio de Administración Tributaria el encargado de la emisión y publicación de las Reglas de Resolución de Resolución Miscelánea muy convenientemente omitió señalar la multicitada consecuencia legal ante la omisión de alguno de sus unidades administrativas facultadas

para verificar la materialidad de operaciones de los contribuyentes, a no emitir dentro del plazo de 30 días la resolución a que refiere dicha la Regla de trato.

De ahí que se considera muy poco probable que la propia autoridad fiscal señale o complemente dicha Regla con una consecuencia legal que le auto infrinja un perjuicio, no importándole si dicha postura se traduce en una fragante violación de derecho de los EDOS.

Por otro lado, tenemos la postura vertida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación vertida vía Jurisprudencia, en la que sustancialmente indica que la Regla en estudio no se considera violatoria de derechos, ya que, ante la omisión en la emisión de la resolución respectiva por parte de la autoridad fiscal, el contribuyente puede invocar la figura de la negativa ficta con lo que considera salvaguardados sus derechos.

Sin embargo, dentro del bagaje literario vertido en el Capítulo Dos de la presente obra, se advirtieron diversas violaciones cometidas en contra de los EDOS ante la omisión de la autoridad fiscal en emitir su resolución, avalados por diversos autores e inclusive por jueces y magistrados del Poder Judicial de la Federación y del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en los considerandos de sus resoluciones, así como en diversos criterios aislados.

En esa sentido, se advierte de la existencia de afectaciones legales y violaciones en contra de los EDOS que el máximo tribunal de la Nación pasó por alto en su criterio jurisdiccional, resultando a todas luces evidente que la figura que consideró salvaguarda sus derechos, es decir la negativa ficta, lejos de llegar a proteger la garantías de legalidad y certeza jurídica para los EDOS, pasa a ser un lastre que lo que además de no generar salvaguardar dichos derechos, ya que se tendrá por no acreditada la materialidad de las operaciones de manera automática, por la simple omisión en la resolución que debió emitir la autoridad dentro del plazo de 30 días, pero sin un fundamentar o haber analizado las manifestaciones y pruebas aportadas por el contribuyente.

Bajo esa tesitura, el contribuyente supuesto EDO, tendría que echar a andar la maquinaria judicial a efecto de combatir a través de los medios legales conducentes, la negativa ficta ante la omisión de la autoridad en emitir su respuesta dentro del plazo que le fue otorgado, esto como ya se dijo, con las consecuentes cargas onerosas y temporales que conlleva un impugnación de este tipo, lo que justifica aún más la necesidad de que se señale puntualmente una consecuencia jurídica ante la omisión de la autoridad fiscal referida en el presente estudio, además de que se provoca un sin número de casos en los cuales la misma se revierta a los particulares, ya que llegan a perder sus litigios por meros formalismos legales, aunque en el fondo les asista la razón, con la consecuente *incertidumbre jurídica al contribuyente, ya que no se resuelve el fondo del asunto*.

5.3 Limitación a los resultados

Como se ha venido mencionando en la presente obra el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y sus motivos de creación (básicamente el excesivo y descarado fraude al fisco federal por parte de simuladores de operaciones), dio como resultado que contribuyentes cumplidos y de buena fe, se vean afectados respecto el desconocimiento de sus operaciones y sean sometidos a trámites excesivos y exhaustivos para acreditar su materialidad, ya que se cada vez es más complicado generar un ánimo de convencimiento en la autoridad respecto al acreditamiento de la materialidad de operaciones, además sin contar con criterios legales debidamente establecidos que indiquen a través de que medios o elementos son los puntualmente necesarios para acreditar dicha materialidad.

Lo anterior, aderezado con reiterados criterios aislados y tesis jurisprudenciales que, ante el escenario fraudulento en contra del fisco federal, pudieran entrañar una inclinación favorable hacia los procesos y actos de la autoridad, estos con fines recaudatorios y hasta políticos a efecto de evitar evasiones, como lo es la Jurisprudencia ***“PROCEDIMIENTO PARA ACREDITAR LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES QUE HUBIERAN DADO EFECTOS FISCALES A COMPROBANTES EMITIDOS***

POR EMPRESAS QUE PRESUNTAMENTE REALIZAN OPERACIONES INEXISTENTES. LA OMISIÓN DE LA AUTORIDAD DE RESOLVER EN EL PLAZO ESTABLECIDO EN LA REGLA 1.5 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2017 CONFIGURA UNA NEGATIVA FICTA Y, EN SU CASO, LA EMISIÓN EXTEMPORÁNEA DE LA RESOLUCIÓN EXPRESA NO DA LUGAR A SU NULIDAD”, la cual es de observancia obligatoria para los magistrados que resuelven en definitiva lo relativo a la materialidad de operaciones tanto para los Jueces y Tribunales del Poder Judicial de la Federación, así del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, es decir, dicha circunstancia ya no se puede hacer valer como un agravante en la defensa de los contribuyentes EDOS, al considerarse un tema resuelto y explorado por la Suprema Corte.

5.4 Expectativa de los resultados

Los caminos para la investigación de las afectaciones a los EDOS son muy diversos y aún pueden ser explorados.

El objetivo total de la presente obra es dejar patente que, en mayor o menor medida, la falta de certeza jurídica para los EDOS dentro de problemática planteada existe y está probada.

Sin embargo, la problemática bien pudiera ser superada si la propia autoridad fiscal señala en las reglas de Resolución Miscelánea la consecuencia jurídica ante la omisión de emitir su resolución. O en su defecto, si los legisladores, al valorar y ponderar que la legislación de leyes debe salvaguardar los derechos fundamentales de los ciudadanos, pudieran reformar el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, incluyendo el trámite para acreditar la materialidad de las operaciones por parte de los EDOS, reglando el mismo y atribuyendo una consecuencia para la autoridad por no emitir su resolución en el plazo establecido, tal y como sucede actualmente para los EFOS; lo cual puede suceder si se toman en consideración por dichos actores, las consideraciones vertidas en el presente trabajo de investigación.

CONCLUSIONES

A continuación, me permito dar respuesta a las preguntas de investigación vertidas en el Capítulo I de la presente obra, en los siguientes términos:

1.- En sentido general, las afectaciones que se observaron para los contribuyentes EDOS que pretenden acreditar en tiempo y forma la materialidad de sus operaciones, y que no se les emite la resolución correspondiente en 30 días, tienen implicaciones jurídicas, así como económicas, al impactar negativamente en su actividad socioeconómica. Un contribuyente EDO al que no se le resolvieron su situación jurídica de fondo con respecto al acreditamiento en la materialidad de sus operaciones, tiene de facto que buscar el patrocinio legal para defender su situación jurídica, además de que queda a merced de la autoridad el hecho de tener que realizar una regularización forzada, con los accesorios respectivos actualizados, sin llegar a permear en ningún sentido su presunción de inocencia, esto con el respectivo impacto económico en su perjuicio.

2.- De conformidad con lo ya expuesto, y con relación al criterio Jurisprudencial emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la negativa ficta no resultó ser el instrumento jurídico adecuado para salvaguardar los derechos de los contribuyentes EDOS ante la omisión de la autoridad en emitir su resolución, ya no genera certeza a los pagadores de impuestos, toda vez que no se produce un pronunciamiento de fondo por parte de la autoridad fiscal respecto a lo sometido a su consideración por parte del EDO, pero sí cargas adicionales de defensa, con pérdidas económicas y de temporales, además del riesgo que se corre de perder su asunto por cuestiones meramente de forma.

3.- A la par, los agravios o violaciones que nacen a partir de la conducta omisa de la autoridad fiscal se ven reflejados en sus derechos humanos, constitucionales y como contribuyente EDO, como lo son, como el de certeza y seguridad jurídica, debido proceso, y legalidad.

De conformidad con lo antes expuesto, se concluye también que la consecuencia legal idónea ante el incumplimiento de la autoridad fiscal que no emitió su resolución dentro del plazo concedido, fue la de tener por acreditada la materialidad de las operaciones con los supuestos EFOS, esto en clara concordancia con la consecuencia señalada en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, cuando la autoridad no emite su resolución en el plazo a que constriñe el mismo, para los casos en que los contribuyentes EFOS realizan el trámite para acreditar la existencia de sus operaciones.

A la par, resultó que la Regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023, es el ordenamiento idóneo que contenga una consecuencia jurídica ante la omisión de la autoridad en emitir su resolución, toda vez que es la misma la que contiene el procedimiento para que los EDOS acrediten la materialidad de sus operaciones ante la autoridad fiscal y señala el plazo para que emita su resolución de fondo al respecto.

Ya como punto final y con base en lo vertido en el presente estudio, así como en los resultados obtenidos, me permito concluir que se probó la hipótesis construida en el presente estudio, es decir, *“Se debe otorgar certeza jurídica a los EDOS en el trámite para demostrar la materialidad de sus operaciones, toda vez que la Regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal, con relación a los párrafos 8 y 9 del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, no establece una consecuencia legal para los casos en que la autoridad fiscal no emita una resolución en la que determine su situación jurídica.”*

RECOMENDACIONES

Dadas las conclusiones alcanzadas en el presente estudio, es loable destacar que se ponen en evidencia las diversas violaciones y agravios que afectan a los contribuyentes EDOS al ubicarse en el supuesto del problema planteado.

En tal virtud, se plantea la posibilidad de que sea la propia autoridad fiscal quien, dentro de sus funciones y facultades legales, como lo es la creación y publicación anual de las Reglas de Resolución Miscelánea Fiscal, precise en la misma una consecuencia legal ante la omisión de la autoridad fiscal revisora de emitir y notificar su resolución cuando un contribuyente EDO somete a su consideración la materialidad de sus operaciones, por ser en dicho instrumento donde se contempla tal procedimiento, así como el plazo legal con que cuenta la autoridad para resolver de fondo lo planteado, con lo que indudablemente se salvaguardarían los derechos fundamentales del promovente, como lo son el de certeza y seguridad jurídica.

Por otro lado, pero siguiendo la misma línea de pensamiento en cuanto a la salvaguarda de los derechos fundamentales de los ciudadanos, se considera conveniente somer a consideración de los integrantes del Poder Legislativo de la Federación el presente estudio, a manera de generar en su ánimo legislativo una exposición de motivos que pudiera verse reflejada en una modificación o reforma al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en el que, adicional al ya existente procedimiento para los EFOS para acreditar la existencia de sus operaciones, se adicione con el señalamiento expreso de un trámite para que los EDOS acrediten la materialidad de sus operaciones, *indicando puntualmente en su octavo párrafo una consecuencia legal ante la omisión de la autoridad en emitir su pronunciamiento dentro del plazo legal que le sea otorgado*, en concordancia con el párrafo séptimo de dicho ordeamiento con respecto a los EFOS.

Por último, se invita a otros investigadores se sumen a detectar este tipo de irregularidades en procedimientos reglados ya sea del ámbito fiscal o de cualquier tema o materia que se considere relevante, para la solución de una problemática en la que se

vulneren derechos fundamentales en perjuicio de cualquier ciudadano, incluyendo específicamente a los pagadores de impuestos.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Bernal, C. A. (2010). *Metodología de la Investigación (Administración, Economía, Humanidades y Ciencias Sociales)*. Colombia: Pearson Educación.
- Diez, M. M. (1956). *El Acto Administrativo*. Buenos Aires, Argentina: Tipográfica Editora Argentina.
- Diputados, C. d. (31 de diciembre de 1981). *Código Fiscal de la Federación*. Artículos 69-B, 74, 34. México.
- Diputados, C. d. (1981, última de reforma publicada en el DOF el 09 de diciembre de 2019). *Código Fiscal de la Federación*. Ciudad de México: Diario Oficial de la Federación.
- García, G. M. (2018). *Negativa Ficta y sus Efectos Vinculados a la Esperanza*. México: Horizontes de la Contaduría en las Ciencias Sociales.
- Hernandez Sampieri, R. y. (2010). *Metodología de la Investigación*. Ciudad de México, México: McGraw-Hill.
- Referencias APA. (s.f.). Obtenido de <https://referenciasapa.com/ejemplos-formatos-estilos/>
- Rivero, D. S. (2008). *Introducción a la Metodología de la Investigación*. Editorial Shalom.
- SCJN. (2005). *Constradicción de Tesis*. 123/2005-55. México.
- SCJN. (2018). *Sentencia Ejecutoria*. Amparo Directo 795/2018. México.
- SCJN. (Diciembre de 2019). *Jurisprudencia 2a./J. 162/2019*. Registro digital 2021244. México: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.
- SCJN, P. S. (2008). *Ejecutoria*. Amparo Directo 1378/2008. México.
- SCJN, S. S. (Julio de 2019). *Jurisprudencia*. Registro digital 2020265. México: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.
- SCJN, S. S. (Julio de 2019). *Jurisprudencia 2a./J. 94/2019*. Registro digital 2020266. México: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.
- SCJN, S. S. (Junio de 2019). *Registro digital 2020068*. *Jurisprudencia 2a./J. 78/2019*. México: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.
- SAT. (29 de diciembre de 2020). *Reglas de Resolución Miscelánea Fiscal para 2021*. Ciudad de México, México: Servicio de Administración Tributaria.
- TCC, T. C. (Diciembre de 2000). *Jurisprudencia 190587*. *Juriprudencia V2o. J/50*. México: Semanario Judicial de la Federación.

TCC, T. C. (julio de 2018). Tesis aislada. Registro 2017453. México: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.

UAM_Biblioteca, citas y elaboración de bibliografía. (s.f.). Obtenido de https://biblioguias.uam.es/citar/estilo_apa

Unión, C. d. (5 de Febrero de 1917). Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. México.

Witker, J. (1991). *Cómo Elaborar una Tesis en Derecho*. México: Civitas, S.A.

Sánchez Soto, Gustavo. (2020). Procedimiento de la RMF para acreditar la materialidad. COEM. Recuperado de <https://coem.mx/procedimiento-rmf-para-acreditar-materialidad/>

Sanciprián, Ernesto. (2020). Última oportunidad para que los EDOS se corrijan. IDC. Recuperado de <https://idconline.mx/fiscal-contable/2020/03/30/ultima-oportunidad-para-que-los-edos-se-corrijan>

Espinoza, Paolo. (2019). Aplicación práctica del procedimiento previsto en el artículo 69-B de CFF. 2019. *El Economista*. Recuperado de <https://www.eleconomista.com.mx/gestion/Aplicacion-practica-del-procedimiento-previsto-en-el-articulo-69-B-del-CFF-20190513-0051.html>

Camacho Fuerte, Raúl (2018). *Planeación Fiscal y Defensa del 69-B y 69-B Bis*. México, Tegra.

Stener, Chistian. (2014). *Convención Americana Sobre Derechos Humanos Comentada*. México, Suprema Corte de Justicia de la Nación.

López Villa, Juan R (2019). *Defensa Fiscal Estratégica Vs. Presunción de Operaciones Inexistentes*. México, Flores Editor y Distribuidor.

Flores García, Pedro, y otros (2019). *La Presunción de Inexistencia de Operaciones Amparadas en Comprobantes Fiscales*. México, Cofire.

Rojas Soriano Raúl (2013). *GUÍA PARA REALIZAR INVESTIGACIONES SOCIALES*. México, D.F.: Plaza y Valdés.

Cámara de Diputados (1984). *Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Artículo 70*, México.

SCJN, S. S. (Septiembre de 2019). Registro digital 2020638. *Jurisprudencia 2a./J. 120/2019*. México: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.

SCJN, S. S. (Octubre de 2020). Registro digital 2022310. Jurisprudencia 2a./J. 48/2020. México: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.

TCC, T. C. (Agosto de 2000). Tesis aislada 2021958. Tesis aislada A.55 A (10ª). México: Semanario Judicial de la Federación.

Contradicción de tesis 387/2019. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materia Administrativa del Primer Circuito y Segundo en Materias Civil y Administrativa del Noveno Circuito. 23 de octubre de 2019.

Segundo Tribunal Colegiado en Materias Civil y Administrativa del Noveno Circuito, Sentencia Ejecutoria, Amparo Directo 795/2018. México. PJF.

PRODECON (2019), Criterio 12/2019/CTN/CS-SPDC, México.

PRODECON (septiembre 2020), Presunción de inexistencia de operaciones amparadas en CFDÍ'S, México.

R.T.F.J.A. Recurso de Reclamación interpuesto en el Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2094/17-12-02-2.- Resuelto por la Segunda Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el 17 de octubre de 2017. Novena Época. Año I. No. 5. mayo 2022. p. 529