



**UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLÁS DE
HIDALGO**

**Facultad de Contabilidad y Ciencias
Administrativas.**

TESIS PARA LA OBTENCIÓN DE GRADO DE MAESTRO EN FISCAL

Tema

CAUSAS Y EFECTOS DE LAS CONSECUENCIAS JURÍDICAS DEL ART 69-B CFF

PRESENTA:

C.P.C. ALAN OMAR DEL RIO ORTIZ

PROFESOR:

Dr. José Luis Chávez Chávez

MORELIA; MICHOACÁN, SEPTIEMBRE DEL 2017

Página



ÍNDICE.

Índice

ÍNDICE.....	2
RESUMEN.....	4
ABSTRACT	5
INTRODUCCIÓN.....	6
1. CAPITULO I: DISEÑO METODOLÓGICO DEL PROCESO DE INVESTIGACIÓN	9
1.1 OBJETIVO GENERAL.....	9
1.2 OBJETIVO ESPECIFICO.....	9
1.3. INSTRUMENTOS DE INVESTIGACIÓN.....	9
1.4 PLANTEAMIENTO DE PROBLEMA.....	9
1.5 PROBLEMATIZACIÓN	10
1.6 HIPÓTESIS	11
1.7 JUSTIFICACIÓN	11
1.8 PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN.....	13
1.9 CUADRO DE CONGRUENCIAS METODOLÓGICAS.....	14
1.10 ESTRUCTURA DE INVESTIGACIÓN.....	15
1.11 BIBLIOGRAFÍA.....	16
2. CAPITULO II: MARCO TEÓRICO.....	17
2.1. ANTECEDENTES.....	17
2.2 LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA (FACTURAS).....	35
2.3. INICIATIVA DE LEY	42
2.4. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS.....	43
2.5. LEGISLACIÓN.....	46
2.6. SANCIONES.....	66
2.7. PROCEDIMIENTO PARA COMPROBAR LA REALIDAD DE LAS OPERACIONES	68
2.8. RESOLUCIONES DE LOS TRIBUNALES.....	76
2.9. LA AUTORIDAD FISCAL Y LA INEXISTENCIA DE ACTOS JURÍDICOS... 78	
2.10. LISTADOS Y RESOLUCIONES DEL SAT	80
2.11. PROGRAMA DE EJEMPLARIDAD DE LA AUTORIDAD FISCAL.....	82

3. CAPITULO III. PROBLEMATIZACIÓN PARA EL FISCO DE LAS OPERACIONES INEXISTENTES Y PROPUESTA PARA LA MODIFICACIÓN A LOS PROCEDIMIENTOS APLICABLES.....	86
3.1. ANTECEDENTES.....	86
3.2. PROBLEMATIZACIÓN PARA EL FISCO.....	88
3.2.1 La lista en la que nadie quiere aparecer	95
3.2.2 ¿Qué deben hacer las empresas?	96
3.3. CIFRAS DE LAS OPERACIONES SIMULADAS.....	96
3.4. CONSECUENCIAS JURÍDICAS.....	111
3.5. PROPUESTAS PARA EVITAR CAER EN EL SUPUESTO DEL ARTICULO 69B (OPERACIONES INEXISTENTES) PARA DARLE MAYOR CERTEZA JURÍDICA AL CONTRIBUYENTE.....	115
CONCLUSIONES.....	123
BIBLIOGRAFÍA.....	129

RESUMEN

En la actualidad por la complejidad del escenario macroeconómico del país, el estado como ente rector de la económica y como promotor de la misma, y al ver que la principal fuente de ingresos que habían sido la venta de petróleo la baja en el precio internacional de éste y la baja en la producción por la falta de yacimientos, obliga a la autoridad en este caso, la fiscal, a voltear a otros escenarios para la obtención de recursos para subsanar el gasto público.

En este contexto, la autoridad se ve obligada a revisar los ingresos provenientes de los contribuyentes como ingreso natural al estado vía pago de impuestos, el principal es el IMPUESTO SOBRE LA RENTA y en el caso del segundo más importante el IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, la autoridad pudo determinar a través de los mecanismos de estadística y control con los que cuenta, la existencia en el mercado negro de la práctica en la “venta de facturas” sin que el servicio sea prestado o la compra se haya realizado, señalando la misma autoridad que estima un alto índice de deducciones dejando reducida la base del impuesto, o generando pérdidas fiscales que después serán amortizadas en ejercicios donde se tenga mayor utilidad, perjudicando así la recaudación del estado principalmente de los impuestos anteriormente señalados; en algunos casos estos contribuyentes han solicitado a la autoridad la devolución de impuestos, amparados con estas operaciones inexistentes generando un perjuicio al fisco federal, este quebranto originado por la devoluciones indebidas amparadas por documentación de operaciones inexistentes

El artículo 69-B del (CFF), prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios, producir, comercializar, entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. De esa manera, se establece un plazo para que los terceros que hayan utilizado esos documentos y soportar una deducción o un acreditamiento.

Palabras Clave: 69b, Simulación De Operaciones, Efos, Edos, Materialidad

ABSTRACT

At present, due to the complexity of the country's macroeconomic scenario, the state as the economic entity and as promoter of the economy, and seeing that the main source of income that had been the sale of oil, the decline in the international price of This and the decrease in production due to the lack of deposits, forces the authority in this case the prosecutor, to turn to other scenarios to obtain resources to correct public spending.

In this context, the authority is forced to review income from taxpayers as a natural income to the state via tax payments, the main one is the income tax and in the case of the second most important tax Value Added Tax , The authority was able to determine through the mechanisms of statistics and control with which it counts, the existence in the black market of the practice in the "sale of invoices" without the service is rendered or the purchase has been made, indicating the same Authority that estimates a high rate of deductions leaving the base of the tax reduced or generating tax losses that later will be amortized in exercises where it has greater utility, thus damaging the collection of the state mainly of the taxes previously mentioned, in some cases these taxpayers have requested To the authority the refund of taxes covered by these non-existent operations generates A prejudice to the federal treasury, this breach caused by the refund of undue taxes protected by documentation of non-existent operations

Article 69-B of the Fiscal Code of the Federation (CFF) provides for a procedure for the authorities to presume the non-existence of the operations of taxpayers who have issued fiscal vouchers without assets, personnel, infrastructure or physical, direct or Indirectly, to provide the services or produce, market or deliver the goods covered by said receipts or when the taxpayer is not located.

In this way, a period is established for third parties who have used those documents to support a deduction or credit

INTRODUCCIÓN.

Como resultado del proceso de investigación llevado a cabo en el tema Causas y Efectos de las Consecuencias Jurídicas del Artículo 69-b CFF. que se siguió fue el del marco teórico del cual se planteó el objetivo siguiente:

Investigar cuales son las causas y consecuencias jurídicas al situarse en la hipótesis normativa del artículo 69-b (operaciones inexistentes) del Código Fiscal de la Federación.

Para lograr esto se delimitó a través de los objetivos específicos que son los siguientes:

- Investigar los motivos que llevaron a incorporar en la ley el artículo 69-b.
- Determinar en la legislación del derecho común las consecuencias jurídicas de la simulación
- Examinar a la luz de la Constitución Política de los estados unidos mexicanos, tomando en consideración los derechos humanos, y las leyes secundarias que de estos emanen, con la visión de los alcances de este artículo.
- Investigar los conflictos que existen entre la legislación civil y mercantil contra la legislación fiscal en materia de la realización de operaciones.

En la actualidad por la complejidad del escenario macroeconómico del país, el estado como ente rector de la económica y como promotor de la misma, y al ver que la principal fuente de ingresos que habían sido la venta de petróleo la baja en el precio internacional de este y la baja en la producción por la falta de yacimientos, obliga a la autoridad en este caso la fiscal, a voltear a otros escenarios para la obtención de recursos para subsanar el gasto público.

En este contexto, la autoridad se ve obligada a revisar los ingresos provenientes de los contribuyentes como ingreso natural al estado vía pago de impuestos, el principal

que es el impuesto sobre la renta y en el caso del segundo impuesto más importante el Impuesto al Valor Agregado, la autoridad pudo determinar a través de los mecanismos de estadística y control con los que cuenta, la existencia en el mercado negro de la práctica en la “venta de facturas” sin el servicio sea prestado o la compra sea haya realizado, señalando la misma autoridad que estima un alto índice de deducciones dejando reducida la base del impuesto o generando pérdidas fiscales que después serán amortizadas en ejercicios donde se tenga mayor utilidad, perjudicando así la recaudación del estado principalmente de los impuestos anteriormente señalados; en algunos casos estos contribuyentes han solicitado a la autoridad la devolución de impuestos amparados con estas operaciones inexistentes generando un perjuicio al fisco federal, este quebranto originado por la devoluciones de impuestos indebidas amparadas por documentación de operaciones inexistentes.

Ante esta situación, que es una práctica entre las empresas tanto localmente como internacionalmente de la disminución de la base impositiva y el traslado de beneficios a otras entidades, ya sean nacionales o extranjeras para evitar el pago de impuestos por la aplicación de pérdidas, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), estableció el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS), por sus siglas en inglés, donde precisamente se refiere a este tipo de prácticas realizadas por los contribuyentes, por lo que la autoridad realizó modificaciones al Código Fiscal de la Federación añadiéndole el artículo 69-b, donde se señala el procedimiento para determinar si la presunción de la inexistencia de la operaciones.

En este tenor de ideas, la autoridad va más allá con la redacción de este artículo porque su visión es recaudatoria, esta legislación fue realizada con este objetivo sin importar el marco jurídico de las demás legislaciones como lo son la legislación constitucional, civil, laboral, mercantil, incluyendo los derechos humanos ya que en estas legislaciones no se prevén requisitos formales que en el Código Fiscal de la Federación si lo contempla y que va más allá de los derechos humanos.

Por lo anterior el documento en comento va a constar de 3 capítulos los cuales se mencionan a continuación.

En el primer capítulo se abordará el diseño metodológico del proceso de investigación que servirá de guía para la aprobación de la hipótesis planteada y todos aquellos lineamientos científicos que marcan los cánones de la administración.

En el segundo capítulo trabajamos la parte normativa que gira entorno de nuestro proceso que estriba en conocer, plantear, ubicar investigar, a investigadores anteriores que le van a dar un sustento y vialidad a la presente tesis.

En el tercero se estudiarán los fenómenos de la Problematicación para el fisco de las operaciones inexistentes y propuesta para evitar caer en el supuesto del artículo 69b para darle mayor certeza jurídica al contribuyente.

1. CAPITULO I: DISEÑO METODOLÓGICO DEL PROCESO DE INVESTIGACIÓN

1.1 OBJETIVO GENERAL

Investigar cuales son las causas y consecuencias jurídicas al situarse en la hipótesis normativa del artículo 69-b (operaciones inexistentes) del Código Fiscal de la Federación.

1.2 OBJETIVO ESPECIFICO.

1.2.1 Investigar los motivos que llevaron a incorporar en la ley el artículo 69-b.

1.2.2 Determinar en la legislación del derecho común las consecuencias jurídicas de la simulación

1.2.3 Examinar a la luz de la Constitución Política de los estados unidos mexicanos, tomando en consideración los derechos humanos, y las leyes secundarias que de estos emanen, con la visión de los alcances de este artículo.

1.2.4 Investigar los conflictos que existen entre la legislación civil y mercantil contra la legislación fiscal en materia de la realización de operaciones

1.3. INSTRUMENTOS DE INVESTIGACIÓN.

Como en todo proceso, la investigación tiene que utilizar el método deductivo e inductivo, en la materia fiscal el trabajo de campo será llevado a cabo a través de encuestas que son la base para darle sustento a la investigación de manera científica.

1.4 PLANTEAMIENTO DE PROBLEMA

Comprender las consecuencias jurídicas de un procedimiento del artículo 69-b del Código Fiscal De La Federación en materia de simulación de operaciones y su impacto a terceros con los que se realicen operaciones en la vida del contribuyente.

1.5 PROBLEMATIZACIÓN

En la actualidad por la complejidad del escenario macroeconómico del país, el estado como ente rector de la económica y como promotor de la misma, y al ver que la principal fuente de ingresos que habían sido la venta de petróleo la baja en el precio internacional de este y la baja en la producción por la falta de yacimientos, obliga a la autoridad en este caso la fiscal, a voltear a otros escenarios para la obtención de recursos para subsanar el gasto público.

En este contexto, la autoridad se ve obligado a revisar los ingresos provenientes de los contribuyentes como ingreso natural al estado vía pago de impuestos, el principal que es el impuesto sobre la renta y en el caso del segundo impuesto más importante el Impuesto al Valor Agregado, la autoridad pudo determinar a través de los mecanismos de estadística y control con los que cuenta, la existencia en el mercado negro de la practica en la “venta de facturas” sin el servicio sea prestado o la compra sea haya realizado, señalando la misma autoridad que estima un alto índice de deducciones dejando reducida la base del impuesto o generando pérdidas fiscales que después serán amortizadas en ejercicios donde se tenga mayor utilidad, perjudicando así la recaudación del estado principalmente de los impuestos anteriormente señalados, en algunos casos estos contribuyentes han solicitado a la autoridad la devolución de impuestos amparados con estas operaciones inexistentes generando un perjuicio al fisco federal, este quebranto originado por la devoluciones de impuestos indebidos, amparadas por documentación de operaciones inexistentes.

Ante esta situación, que es una práctica entre las empresa tanto localmente como internacionalmente, de la disminución de la base impositiva y el traslado de beneficios a otras entidades, ya sea a entidades nacionales o extranjeras para evitar el pago de impuestos por la aplicación de pérdidas, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), estableció el Plan de

acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS), por sus siglas en inglés, donde precisamente se refiere a este tipo de prácticas realizadas por los contribuyentes, la autoridad realizó modificaciones al Código Fiscal de la Federación añadiéndole el artículo 69-b, donde se señalan el procedimiento para determinar si la presunción de la inexistencia de la operaciones.

En este tenor de ideas, la autoridad va más allá con la redacción de este artículo, porque su visión es recaudatoria, esta legislación fue realizada con este objetivo, sin importar el marco jurídico de las demás legislaciones como lo son la legislación constitucional, civil, laboral, mercantil, incluyendo los derechos humanos, ya que en estas legislaciones no se prevén requisitos formales que en el Código Fiscal de la Federación si lo contempla y que va más allá de los derechos humanos.

1.6 HIPÓTESIS

El procedimiento que utiliza la autoridad fiscalizadora del SAT en cuanto al artículo 69-B del Código Fiscal De La Federación es ambiguo para determinar la existencia de las operaciones y las consecuencias de situarnos en esa hipótesis normativa son graves e irreparables.

1.7 JUSTIFICACIÓN

La presente investigación tiene como objeto determinar las consecuencias jurídicas de la aplicación del procedimiento establecido en el artículo 69-b del código fiscal de la federación, en relación a las operaciones inexistentes, considerando las consecuencias jurídicas que se emanan de este procedimiento.

desde que se dió a conocer la iniciativa de reformas al Código Fiscal de la Federación (CFF) para 2014 emitida por el Presidente de la República, se resaltó entre todas las propuestas el artículo 69-B, observando a la norma a la luz de los principios constitucionales (Derechos Humanos) superiores en la materia tributaria. Observamos como la retroactividad de la norma en perjuicio

del contribuyente, la falta de seguridad jurídica o inclusive la vulneración de la garantía de audiencia previa, entre otros, han sido los ejes centrales de las impugnaciones hechas ante los tribunales constitucionales por los contribuyentes involucrados en este tema,

Este tema es preocupante en este momento del mundo comercial a través de nuevos sistemas de hacer negocios, donde ya no se requieren grandes inversiones para realizar actividades económicas, tan solo el contactar a los proveedores con el cliente y obtener ingresos por eso, otras formas realizar actos de comercio sin tener trabajadores a nuestro cargo, no comprar activos, costos que pueden ser disminuidos y contratar por ejemplo un contrato de obra, así mismo subcontratar al mejor ingeniero, arquitecto, renta el equipo que se ocupa donde ellos pongan a su gente que ya saben cómo se debe trabajar; este tipo de negocios no significa que la operación sea inexistente como puede afirmar la autoridad fiscal.

En este nuevo mundo donde la tecnología es el mayor precursor del desarrollo, con una computadora y conexión a internet ya se pueden realizar muchos, negocios sin tener personal, sin tener una gran infraestructura para realizar las operaciones, y ahora con el networking, que se basa en las relaciones y en la formación de redes de negocio ya no se requerimos tener grandes inversiones asociándonos con la gente que las tiene o que conoce a quien puede dar el servicio logrando así no estar limitado para realizar transacciones por la falta de infraestructura.

Este tipo de negocios el SAT no ve con buenos ojos, por que para la autoridad todos somos evasores, este tipo de operaciones automáticamente las catalogan como simuladas o inexistentes sin tomar en cuenta lo que ya se comentó en el párrafo que antecede, aunque se le entregue a la autoridad información fuera de los preceptos legales, está no les otorga valor probatorio para desvirtuar sus presunciones en relación a la existencia o no de la

operación comercial, incluso llegan a pedir elementos absurdos o de difícil obtención para poder estar en la posibilidad de desvirtuar el dicho de la autoridad.

Este no es un problema menor o sencillo por que conlleva muchas situaciones que la autoridad estima o presume en perjuicio del contribuyente o los contribuyentes que tuvieron relación comercial con el contribuyente visitado, y en un ámbito espacial muy amplio no delimitado incluso a la vigencia de la ley, violando así los derechos humanos fundamentales consagrados en la carta magna en un tema de retroactividad de la ley, lamentablemente la suprema corte de justicia de la nación tiene una línea impuesta por el ejecutivo donde no existe una independencia en su actuación, ha determinado que no se viola este principio con este artículo que claramente se observa que si es violatorio, dejándonos en estado de indefensión al contribuyente visitado y más aún a los que realizaron operaciones con este mismo en un ámbito espacial de toda la vida de la empresa.

Es de suma importancia hacer valer el derecho humano a la irretroactividad, inclusive pasando por el tema de la recaudación fiscal, si el máximo tribunal de la nación no puede proteger los intereses de los gobernados, debemos hacer consciencia de que México tiene firmados muchos tratados internacionales donde se comprometió a respetar y cuidar los derechos humanos pudiendo recurrir a instancias internacionales para que esta situación se cambie y se respeten los derechos de todos en México.

1.8 PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN.

- ¿Qué motivo al SAT a realizar los cambios en la legislación e incorporación del artículo 69-b del Código Fiscal de la Federación?
- ¿Qué se requiere para materializar las operaciones y no caer dentro de los supuestos del artículo 69-b Código Fiscal de la Federación?
- ¿Cómo se puede defender ante un acto de autoridad en este procedimiento?

1.9 CUADRO DE CONGRUENCIAS METODOLÓGICAS.

MATRIZ DE CONGRUENCIA

TITULO	OBJETIVOS GENERALES	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	PREGUNTAS
Causas y consecuencias jurídicas de la aplicación del artículo 69b del Código Fiscal de la Federación.	Investigar cuales son las causas y consecuencias jurídicas al situarse en la hipótesis normativa del artículo 69-b del Código Fiscal de la Federación	Investigar los motivos que llevaron a incorporar en la ley el artículo 69-b. Determinar en la legislación del derecho común las consecuencias jurídicas de la simulación Examinar a la luz de la Constitución Política de los estados unidos mexicanos, tomando en consideración los derechos humanos, y las leyes secundarias que de estos emanen, con la visión de los alcances de este artículo.	¿Qué motivo al SAT a realizar los cambios en la legislación e incorporación del artículo 69-b del Código Fiscal de la Federación? ¿Qué se requiere para materializar las operaciones y no caer dentro de los supuestos del artículo 69-b Código Fiscal de la Federación? ¿Cómo se puede

		Investigar los conflictos que existen entre la legislación civil y mercantil contra la legislación fiscal en materia de la realización de operaciones	defender ante un acto de autoridad en este procedimiento?
--	--	---	---

1.10 ESTRUCTURA DE INVESTIGACIÓN.

ESTRUCTURA

Introducción.

CAPITULO I DISEÑO METODOLÓGICO DEL PROCESO DE INVESTIGACIÓN:

- 1.1. Objetivo general
- 1.2. Objetivo específico
- 1.3. Instrumentos de investigación
- 1.4. Planteamiento del problema
- 1.5. Problematización
- 1.6. Hipótesis
- 1.7. Justificación
- 1.8. Preguntas de investigación
- 1.9. Cronograma de actividades
- 1.10. Cuadro de congruencias metodológicas
- 1.11. Bibliografía
- 1.12. Estructura.

2. Capítulo II Marco teórico.
 - 2.1. Antecedentes.
 - 2.2. La Documentación comprobatoria.
 - 2.3. Iniciativa de ley.
 - 2.4. Exposición de Motivos.
 - 2.5. Legislación.
 - 2.6. Sanciones
 - 2.7. Procedimiento para comprobar la realidad de las operaciones
 - 2.8. Resolución de los tribunales
 - 2.9. La autoridad fiscal y la inexistencia de los actos jurídicos.
 - 2.10. Listados y resoluciones del SAT.
 - 2.11. Programa de ejemplaridad de la autoridad fiscal.
3. Capítulo III Problematicación para el fisco de las operaciones inexistentes y propuesta para evitar caer en el supuesto del artículo 69b para darle mayor certeza jurídica al contribuyente.
 - 3.1. Antecedentes.
 - 3.2. Problematicación para el fisco
 - 3.2.1. Lista en la que nadie quiere aparecer.
 - 3.2.2. ¿Qué deben hacer las empresas?
 - 3.3. Cifras de las operaciones simuladas.
 - 3.4. Consecuencias Jurídicas.
 - 3.5. Propuestas para evitar caer en el supuesto del artículo 69b (operaciones inexistentes) para darle mayor certeza jurídica al contribuyente
4. Conclusiones.
5. Referencias

Apéndices

- 1.11 BIBLIOGRAFÍA.
 1. Constitución política de los estados unidos mexicanos.
 2. Código fiscal de la federación.
 3. Código Civil Federal.

4. Código de Procedimientos Civiles.
5. Ley Federal De Procedimiento Contencioso Administrativo
6. Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
7. Impuesto Sobre la Renta.
8. Reglamento de Impuesto sobre la renta.
9. Reglamento interior del Servicio de administración tributaria.
10. Revista Prontuario de Actualización Fiscal. (PAF).
11. Diario oficial de la federación.
12. Miscelánea fiscal para el ejercicio 2017.
13. Revista Fiscal IDC.
14. Revista fiscal Puntos Finos.
15. Revista del tribunal de justicia administrativa
16. Semanario judicial de la federación.
17. <http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/pensamientoreflexivosobreelaprudenciaconstitucionalenelejerciciodela.pdf>
18. <http://www.entornofiscal.com/2014/08/presuncion-de-inexistencia-de-operaciones/>
19. <http://gaceta.diputados.gob.mx/Black/Gaceta/Anteriores/62/2014/feb/20140218-V/Iniciativa-17.html>
20. Revista Puntos finos, mayo 2014

2. CAPITULO II: MARCO TEÓRICO

2.1. ANTECEDENTES.

LA RELACIÓN TRIBUTARIA EN MÉXICO.

“Las relaciones tributarias nacen en el feudalismo, porque los señores feudales obligaban a los labradores a pagar contribuciones opresivas, que se encontraban fuera de la realidad”¹

La relación jurídico tributaria que se presentaba en la época feudal hasta la que conocemos en nuestros días ha ido evolucionando positivamente a través del tiempo. Tal parece que el legislador tributario aún no entiende esta evolución y al elaborar las leyes tributarias, éstas poseen características que dicha relación presentaba siglos atrás.

La elaboración de cuerpos normativos cuyo único fin es el recaudatorio nos muestra una relación jurídico tributaria de poder absoluto del Estado sobre el contribuyente, en la que no se respetan las garantías de justicia tributaria como el principio de proporcionalidad; esto muestra un retraso en la idea contemporánea que aparentemente nuestro sistema jurídico ha tomado de la relación en comento.

Comencemos entonces el contenido del presente capítulo en el que analizaremos esta institución jurídica ya que es pilar fundamental de nuestra investigación.

2.1.1.- Naturaleza.

La relación tributaria es un vínculo jurídico que se establece entre un sujeto llamado activo (Estado) y otro sujeto llamado pasivo (contribuyente), cuya única fuente es la ley, por cuya realización el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir con ciertas obligaciones formales y además de entregar al Estado, cierta cantidad de bienes, generalmente dinero, que éste debe destinar a la satisfacción del gasto público.

¹ Hernández Méndez, Marcelo. La Obligación y las Relaciones Tributarias, Nuevo Consultorio Fiscal, Num. 340, 2ª Quincena Octubre de 2003, Fondo Editorial F. C. A., UNAM, p. 45

La relación tributaria es de Derecho Público donde la obligación de entregar cantidades de dinero, es decir, de pagar, tiene semejanza con la obligación civil, aun cuando se distingue en que su monto se determina unilateralmente, su fin es público, el cobro se realiza por actos ejecutorios y por medios exorbitantes, además, su contenido no es únicamente el pago. La relación tributaria es también de naturaleza legal, que da lugar a un vínculo obligacional personal y por último la relación tributaria no es casual, su único origen es la soberanía del Estado.²

Su naturaleza es de Derecho Público, porque su finalidad es pública, Satisfacer el gasto público, además porque el acreedor es el propio Estado y su fundamento también es público, la soberanía del Estado.

Se considera que es legal, porque únicamente surge por disposición de la Ley o por disposición que constitucionalmente le sea equiparable y no existe otra forma por la que pueda establecerse y determinarse la cuantía de la obligación y su forma y época de pago.

Se considera que no es causal porque jurídicamente no es necesario que exista causa alguna para la creación y cobro de la contribución, su único fundamento es la soberanía del Estado.

2.1.2.-Contenido.

La realización de diversos presupuestos establecidos en las leyes da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar.

² MARGÁIN MANAUTOU, Emilio: "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", Editorial Porrúa, Novena Edición, México, 1989

A estas condiciones jurídicas, que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene derecho a exigir la prestación, y otra (deudor) que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, se les llama en forma muy amplia relaciones jurídicas fiscales y en forma restringida relaciones jurídicas tributarias.³ Crédito fiscal. Son las cantidades que tiene derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo las que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir a servidores públicos o particulares.⁴

Relaciones jurídicas fiscales. Son las que tienen como contenido el pago de cualquier prestación en que el acreedor es el Fisco, es decir el Estado en su carácter de perceptor de cualquier ingreso.

Relaciones jurídicas tributarias. Son aquellas que tienen como contenido el pago de tributos o contribuciones que son los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales.

2.1.3.-Elementos Funcionales.

Los elementos funcionales de la relación tributaria los constituyen las diversas etapas desde el nacimiento hasta su extinción, siendo estos: La comprobación del hecho generador del crédito fiscal, La valoración del hecho generador, La determinación de la base del impuesto, La aplicación del tipo de tasa o tarifa, La extinción de la obligación del pago y La extinción de la relación tributaria.

En atención a lo anterior debemos tener en cuenta las características que deben reunir los tributos o contribuciones, siendo estas las siguientes:

³ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio: "Derecho Fiscal Mexicano", Tomo I, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, Décima primera edición, México, 1998

⁴ JIMÉNEZ, Antonio: "Lecciones de Derecho Tributario", Editorial Thomson, Cuarta edición, México, 2002

1. Deben establecerse a través de una Ley, es decir, en este caso, emanada de la Constitución, donde se establece la obligación general de los mexicanos para contribuir al gasto público, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, por lo tanto, la exigibilidad de una contribución debe derivar de una ley expedida por el Poder Legislativo (proceso de creación de las leyes), salvo, como ya vimos, en los casos de decreto-ley y decreto-delegado. Esto sin apartarnos del Reglamento (que es una ley para determinados efectos) pero expedido por el Poder Ejecutivo o Reglamentario.
2. El pago de la contribución debe ser obligatorio, Constitucionalmente la obligación de
Cubrir una contribución deriva de actos particulares ejecutados por los contribuyentes y
Que coinciden con la situación o circunstancia que la ley señala como el hecho generador del crédito fiscal, obligación que deviene del hecho de coincidir en la situación señalada como la que da nacimiento al crédito fiscal encuadrada en la situación jurídica o de hecho prevista, haciendo así, su pago obligatorio y no protestativo.
3. Debe ser Proporcional y Equitativa, los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, o sea, en proporción a sus ingresos que disfrutan bajo la protección del mismo Estado; toda contribución debe reunir los requisitos de proporcionalidad y equidad para ser constitucional, por tanto que una contribución sea proporcional significa que comprenda por igual a todo individuo colocado ó ubicado en la situación jurídica ó de hecho plasmada por la norma, y que sea equitativa, significa que el impacto de la contribución sea igual para los ubicados en dicha situación ó circunstancia. Así la proporcionalidad radica en la capacidad económica de los contribuyentes y la equidad en la

igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de una misma contribución.⁵

4. Debe establecerse a favor de la Administración Activa, debe señalarse que toda prestación que se pague por concepto de contribuciones debe destinarse al Presupuesto de la administración pública activa, por lo que será inconstitucional el gravamen o carga impositiva cuyo rendimiento se afecta a favor de un ente descentralizado o delegado de la administración federal.
5. La contribución debe destinarse a Satisfacer gastos previstos en el Presupuesto de Egresos, es decir debe reunir la función de destinarse a Satisfacer gastos previstos en el presupuesto.

Algunos autores alemanes han sostenido que en materia tributaria la relación existente entre el Estado y los particulares no es una relación de derecho, sino una relación entre un poder superior y unos sujetos sometidos a ese poder, por lo cual la han designado con el nombre de relación de fuerza o relación de poder.

2.1.4.- SUJETO ACTIVO DE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.

“Se puede considerar como sujeto activo aquél que tiene el derecho y la obligación de exigir el pago de tributos”⁶

Nuestra Carta Magna distingue claramente quien puede considerarse sujeto activo en la relación tributaria en la fracción IV de su numeral 31: “Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos: ...IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio

⁵ ESCOBAR RAMÍREZ, Germán: “Principios de Derecho Fiscal”, OGS Editores, Tercera edición, México, 1999.

⁶ Robles, José Luis. Apuntes de Derecho Fiscal y Nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, UNAM, México, 1ª Edición, 1965, p. 142

en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”⁷

Según la redacción del numeral que se transcribe, el sujeto activo en nuestro sistema jurídico puede estar personificado de la siguiente manera:

1. La Federación.
2. Los Estados.
3. Los Municipios.

“Conforme a nuestra constitución únicamente se tiene obligación de cubrir contribuciones a la Federación, a los Estados o Entidades Federativas y a los Municipios por lo que son los únicos sujetos activos en nuestro país, aun cuando los Municipios son sujetos activos derivados en virtud de que únicamente pueden cobrar los impuestos que establezcan a su favor las Legislaturas de los Estados a que pertenecen porque no pueden expedir leyes.”⁸

Es clara la diferencia que se observa con el municipio; ya que no puede fijar contribuciones, limitándose únicamente a la libertad de recaudarlas. El numeral 115 de nuestra Constitución Federal en su fracción IV establece lo siguiente: “Artículo 115. Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Libre, conforme a las bases siguientes: ...IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en

⁷ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

⁸ Boeta Vega, Alejandro. Derecho Fiscal. Teoría y Práctica, Ed. Eacsa, México, 2ª Edición, 1992, p. 50.

todo caso: ...”.⁹ En la redacción del numeral que se transcribe, se observa claramente que el municipio solo tiene el derecho de administrar su hacienda, pero que los impuestos a su favor solo los establecen las legislaturas de las entidades federativas. “Teniendo en cuenta las diferencias anotadas, se desprende que, la Federación y los Estados tienen soberanía tributaria, mientras que los Municipios tienen soberanía tributaria subordinada.”¹⁰

2.1.5.- SUJETO PASIVO DE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.

“Sujeto pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto...”¹¹

Otra definición de sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria es “aquellos que por sus relaciones con los hechos o circunstancias que configuran objetivamente el hecho imponible, resultan obligados al pago de los tributos.”¹²

En el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Federal, es posible distinguir al sujeto pasivo de la relación tributaria: El Contribuyente.

“En nuestro país son sujetos pasivos de la relación tributaria y en consecuencia obligados a pagar impuestos, las personas físicas o morales nacionales, o extranjeras que radiquen en nuestro país o que obtengan ingresos de fuente de riqueza establecida en el país...”¹³

“Una persona está obligada de una manera directa al pago de una prestación al Fisco Federal cuando el Fisco está en la posibilidad legal de exigirle

⁹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

¹⁰ Robles, José Luis. Op. Cit., p. 141

¹¹ Robles, José Luis. Op. Cit., p. 142

¹² Jarach, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario, Ed. Liceo Profesional Cima, Argentina, 1ª Edición, 1969, p. 153

¹³ Boeta Vega, Alejandro. Derecho Fiscal. Teoría y Práctica, Ed. Eacsa, México, 2ª Edición, 1992, p.47

el pago de la prestación debida. ...Es sujeto pasivo del impuesto el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto, o producto o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen.”¹⁴

“Es este el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponible, que, de acuerdo con la ley, resultan atribuibles a dicho sujeto por ser el que los realiza. Este sujeto es el que la literatura tradicional en materia de finanzas públicas denomina “contribuyente de derecho.”¹⁵

2.1.6.- OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Para realizar un análisis completo acerca de la relación tributaria, es indispensable abordar el tema de la obligación tributaria, ya que muchos autores las consideran sinónimos y no lo son. Son instituciones jurídicas que se encuentran íntimamente relacionadas y aunque se asemejan tanto, guardan características que las distinguen.

La obligación tributaria es fundamentalmente el pago de la contribución. Para que esta obligación de contribuir, se realice de manera armónica a la naturaleza de la relación tributaria que anteriormente se expone, es menester observar las garantías tributarias, tales como el principio de proporcionalidad consagrado en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Federal. En este precepto observamos la manera en la que habrá de llevarse a cabo la obligación de contribuir: de una manera proporcional y equitativa.

2.1.6.- CONCEPTO DE OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

¹⁴ Robles, José Luis. Op. Cit., p. 141

¹⁵ Jarach, Dino. Op. Cit., p. 195

“En efecto e independientemente de posturas varias, relativamente diferentes, podemos considerar que la relación tributaria establece un vínculo entre el poder de la autoridad y el contribuyente, de lo cual derivan derechos y obligaciones recíprocos, toda vez que la autoridad también tiene deberes de esta naturaleza e inclusive pueden quedar comprendidas terceras personas, considerándose que la materia sobre la que versan tales obligaciones mutuas son generalmente de carácter administrativo; en cambio, la obligación tributaria se refiere fundamentalmente a la prestación patrimonial que encierra la carga de dar y que, en realidad, se circunscribe al pago del tributo

En el fondo, ambas son obligaciones tributarias y la distinción que mencionamos no hace sino diferenciar el objeto material de la prestación.”¹⁶

De lo anterior, podemos concluir que “la obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica ex lege, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley.”¹⁷

Entonces, podríamos considerar a la relación jurídico tributaria como el género y a la obligación tributaria como la especie. La obligación tributaria es una relación tributaria y lo que las distingue es el objeto material de la prestación: el pago del tributo.

La obligación tributaria puede definirse también como “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor,

¹⁶ De la Cueva, Arturo. Op. Cit., p. 74.

¹⁷ Jarach, Dino. El Hecho Imponible, Editorial Abeledo – Perrot, Argentina, 3ª Edición, 1982. p. 73.

denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.”¹⁸

En esta definición podemos ver también el elemento distintivo entre la obligación tributaria y la relación tributaria: el cumplimiento, es decir, el pago.

Ahora bien, ya que sabemos lo que es una obligación *ex lege*, analicemos las etapas en que el Derecho incursiona en el ámbito del tributo:

- Primera Etapa. - “El ente público establece normativamente, por vía legislativa, las situaciones de hecho a las que desea asociar el nacimiento de las obligaciones tributarias (situaciones que, en sentido jurídico, se convierten así por asumirlas la norma en presupuesto de hecho de la obligación)”¹⁹
- Segunda Etapa. - “El ente público se ocupa de definir y ejercitar pretensiones tributarias individualizadas, dirigidas a la obtención de las cuotas tributarias debidas por los sujetos respecto a los cuales se hayan producido, de modo concreto y efectivo los presupuestos legales de la imposición.”²⁰

Las etapas que mencionamos son claras. La primera consiste en que el Estado establece en el marco normativo, a través del legislador, las situaciones de hecho a las que se asociará el nacimiento de la obligación tributaria. La segunda etapa consiste en las pretensiones del Estado para la obtención de las cuotas tributarias. La relación entre el Derecho y el tributo a la que hacemos referencia atraviesa por tres fases fundamentales:

1. “Fase constitucional: se caracteriza por la previsión constitucional de los tributos...”²¹ El fundamento de esta fase se encuentra ubicado en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna. Como se ha comentado

¹⁸ Urbina, Arturo. *Op. Cit.*, p. 78.

¹⁹ Sáinz de Bujanda, Fernando. *Notas de Derecho Financiero*, Madrid 1976, Tomo I, Volumen 2º, p. 222.

²⁰ *Ibid.*, p. 220

²¹ *Ibid.*, p. 221

en repetidas ocasiones, en este numeral, se encuentran consagrados los principios de justicia fiscal.

2. “Fase legislativa: Se agota esta etapa con el acatamiento por parte del legislador del mandato constitucional de establecer tributos...”²² El legislador establece dichos tributos con la elaboración de las leyes respectivas en las que se especifica quienes serán los sujetos del tributo, la manera y el tiempo en que dichos sujetos los cubrirán.
3. “Fase administrativa: En ella la administración pública en su condición de administración tributaria despliega todos los poderes que le han sido conferidos, una vez actualizados los supuestos legales a los que se vincula en cada caso el ejercicio de aquéllos.”²³

En México la dependencia encargada de estas funciones es el órgano desconcentrado de la Secretaría De Hacienda y Crédito Público, denominado Servicio de Administración Tributaria, el cual fue creado en el año del 1997, y desde esa fecha se ha encargado de la fiscalización de los contribuyentes y la administración de los sistemas y procedimientos para la obtención de los ingresos tributarios del estado.

En la actualidad, en México existen problemas de carácter político económicos y sociales, principalmente en recaudación de Impuestos. El lavado de dinero se ha vuelto un negocio incontenible, esto aunado a que la mentalidad del empresario se ha visto “deformada” a tal grado de preferir abaratar la carga tributaria a como dé lugar, obteniendo un doble e incluso un triple beneficio al momento de aceptar o dedicarse a expedir comprobantes fiscales, que si bien es cierto cumplen cabalmente cada uno de los requisitos de forma, carecen de consumir requisitos de fondo y de índole fiscal.

²² Ibid., p. 221

²³ Ibid., p. 222.

Dentro de la tan memorable Reforma Fiscal para el año 2014 existen lineamientos novedosos en materia de la emisión de comprobantes fiscales que presumiblemente amparan operaciones inexistentes, sin embargo, en el intento de controlarlos y a toda costa evitarlos, la autoridad fiscal en México ha cometido arbitrariedades y el atropello de los derechos fundamentales de los gobernados.

Con el objeto de proporcionar herramientas claras y válidas al encontrarse en los supuestos de la emisión de facturas que posiblemente avalan operaciones inexistentes, e inclusive si la autoridad tributaria conjetura según sus revisiones esta situación, se analizaron los principales derechos que a nuestro criterio son lacerados por parte de la autoridad al ejercer su imperio impositivo.

A través del análisis de expertos se detecta que en el intento del Estado en evitar estas prácticas está muy alejado de ser un acto válido conforme a derecho, y proporciona un panorama amplio de la problemática en materia de lavado de dinero y otros delitos de índole fiscal que causan estas vertientes y que el Estado ha normado implícitamente en los últimos años, se analiza además la posible salida de la “lista negra” de la Secretaría de Administración Tributaria en México, proporcionando algunas sugerencias para no caer en estos supuestos.

El Servicio de Administración Tributaria está preocupado por conjurar a las entidades nombradas por ellos mismos, como EFOS y EDOS, entidades peligrosas que provocan la erosión permanente y sistémica de la base de recaudación de los impuestos federales, principalmente por lo que se refiere al Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado.

Los EFOS son aquellos contribuyentes o sociedades reconocidas por la autoridad como **E**mpresas **F**acturadoras de **O**peraciones Simuladas, mismas que en contubernio con los contribuyentes identificados como EDOS **E**mpresas que **D**educen **O**peraciones **S**imuladas, dan vida al ilegal mercado del llamado “tráfico de comprobantes fiscales”, que no es otra cosa que generar de manera virtual y sin

sustancia económica, una serie de operaciones que tratan de aparentar un acto jurídico que no se celebró en realidad, y con ello provocan dos principales preocupaciones al Fisco Federal.

El primero, disminuir la base del impuesto sobre la renta por deducciones simuladas a través de artilugios como son contratos y facturas electrónicas que pretender dar apariencia de licitud a operaciones inexistentes; y por la otra, la generación espontánea de saldos a favor de Impuesto al Valor Agregado, en donde el problema se potencializa, ya que no sólo se deja de pagar el impuesto, sino que incluso, el EDO, todavía tiene la intención de solicitar la devolución de los saldos a favor de dicho impuesto, saldos creados bajo la técnica identificada como “Carrusel”, en la cual participan diversos EFOS de diferentes giros y en diferentes capas.

Lo anteriormente descrito constituye un problema legal que tiene repercusiones en lo administrativo pero también en lo penal, ya que el actual Código Fiscal de la Federación a través del artículo 69B, con el cual se estrenó la administración tributaria mediante sendas listas de aparentes EFOS y EDOS desde su inicio de vigencia, en el ya lejano enero de 2014, ha comenzado a exorcizar a los demonios citados advirtiendo que tendrán una última oportunidad de redimirse al momento de que sus nombres aparezcan en la fatal lista, debiendo pagar lo adeudado o en su caso, demostrar que fue un error de percepción de la autoridad al confundirlos con los verdaderos demonios simuladores en cualquiera de las dos manifestaciones tipificadas por el código tributario federal, pero de no lograrlo, sobre ellos pesarán acusaciones muy graves que consistirán no solamente en la simple y burda conducta calificada como “tráfico de comprobantes fiscales”, ya que la misma trasciende a los delitos de defraudación fiscal equiparada en su modalidad de simulación de operaciones, lavado de dinero y delincuencia organizada, coronado todo ello con un crédito fiscal que deberá ser pagado con los respectivos accesorios.

Es evidente que quienes practiquen el tráfico de comprobantes fiscales en su modalidad de EFO o EDO, serán cada vez más detectables, ya que no solamente se tiene un marco jurídico más específico como lo es el ya citado 69B del Código Fiscal

Federal, también la tecnología y los avances en materia de telecomunicaciones e internet están llevando la lucha del fisco en contra de los “simuladores” al terreno virtual, pues las revisiones electrónicas y el buzón tributario, aunado a un cúmulo de nuevas facultades derivadas de la nueva obligación de enviar la contabilidad electrónica al portal del SAT, así como la homologación de los parámetros para emitir facturas electrónicas por parte de los contribuyentes con independencia del régimen fiscal al que pertenezcan, le han permitido a la autoridad disipar las sombras que los velos corporativos extendidos tanto por EFOS y EDOS en sus contabilidades diseñadas en papel, les permitían el anonimato, poniéndolos ahora en una lupa digital creada en un mundo contable paralelo y virtual, llamado Portal Electrónico del SAT a la vista de todos, tan virtual como las operaciones simuladas que se detectan cada vez con mayor facilidad y rapidez, por tener elementos con los que antes el fisco no contaba, como es el caso de las balanzas de comprobación que los contribuyentes envían como parte de su paquete de contabilidad electrónica cada mes, y con la cual un simulador será candidato a ser incorporado a las listas negras, por la falta de infraestructura para prestar los servicios que se están facturando.

Recuerda que las balanzas electrónicas deberán mostrar entre otros datos los activos y capacidad instalada de cada contribuyente, siendo necesario, que los contribuyentes deben documentar todas sus operaciones y verificar que sus proveedores de bienes y servicios no aparezcan como EFOS o EDOS en el portal del SAT o en el Diario Oficial de la Federación, ya que de lo contrario serán exorcizados con procesos legales en los ámbitos administrativos y penales.

Esto es, a partir del 2014, cuando la autoridad fiscal detecte que algún contribuyente se encuentra en alguno de los supuestos mencionados anteriormente, presumirá que todas las operaciones amparadas en los comprobantes que haya expedido tal contribuyente nunca se llevaron a cabo, por lo que las considerará como actos o contratos simulados para efectos de los delitos previstos en el CFF.

Las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria (SAT), durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, están implementando una

metodología por la que, al calificar la situación fiscal de los contribuyentes, declaran y/o presumen la inexistencia de las operaciones que registran en su contabilidad como deducciones (ISR) o acreditamientos (IVA), evitando así que los comprobantes fiscales con los que éstas se amparan generen algún efecto fiscal en la cuantificación de los impuestos directos e indirectos sometidos a fiscalización.

Dicha metodología se identifica a partir de las siguientes descripciones:

- i. La Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal del SAT le asigna tácitamente la calidad de “presunto EDO” (empresas que deducen operaciones simuladas) al contribuyente visitado con motivo de una serie de indicios que detecta durante el ejercicio de su facultad de comprobación y por los que advierte que quien le expidió diversas facturas carece de los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes fiscales, o bien, que no se encuentra localizable. Esos indicios los obtiene a través de compulsas y/o verificaciones oculares en el domicilio fiscal del proveedor de bienes y/o servicios, así como de una consulta de la situación fiscal de dicho proveedor en los expedientes y bases de datos que obran en poder del SAT (artículo 63 del Código Fiscal de la Federación).
- ii. Si como resultado de esas indagatorias la autoridad fiscal detecta que el proveedor encuadra con alguno de los patrones indicados en el punto anterior es decir, carece de los insumos idóneos y suficientes para la realización de las operaciones a las que el contribuyente visitado les otorgó algún efecto fiscal, entonces detona la “presunción de inexistencia de operaciones” y, como consecuencia, al “presunto EDO” le traslada la carga probatoria para que, y a través de un cuestionario, compruebe la materialidad de las operaciones que registró en su contabilidad ya sea como deducciones o acreditamientos, es decir, que acredite la efectiva prestación del servicio o la adquisición de los bienes que amparó con los comprobantes fiscales que le expidió el supuesto EFO (Empresas que facturan operaciones simuladas).

- iii. Al proveedor de bienes y/o servicios se le asigna –tácitamente- el carácter “supuesto EFO” toda vez que, y hasta ese momento, sus datos aún no han sido publicados en la página del SAT, específicamente en el listado de notificación a contribuyentes con operaciones presuntamente inexistentes previsto en el artículo 69-B, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación.
- iv. Para justificar la “presunción de inexistencia de operaciones” en comento, la autoridad fiscal toma como soporte los artículos 86, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 32, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 28 del Código Fiscal de la Federación, y 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, por ser los que, a juicio del SAT, establecen la obligación del “presunto EDO” de integrar en su contabilidad la documentación comprobatoria con la que se permita identificar la efectiva realización y materialización de los bienes y/o servicios que adquirió y/o recibió del “supuesto “EFO”.
- v. Si a juicio del SAT, el “presunto EDO” no exhibe los elementos idóneos y suficientes que, administrados entre sí, enervan a la “presunción de inexistencia” que le fue impuesta, entonces la autoridad fiscal, en el oficio determinante del crédito fiscal, declara la “simulación absoluta de las operaciones” que registró en su contabilidad, de conformidad con los artículos 2180, 2181 y 2182 del Código Civil Federal, y rechaza las deducciones y/o acreditamientos que hubiese declarado por no cumplir con el requisito de “estricta indispensabilidad” previsto en los artículos 27, fracción I, o 105, fracción II, o 147, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y 5, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En su ejercicio la autoridad fiscal está actuando de manera arbitraria al atribuirse facultades que aún no le han sido asignadas, y por las que utiliza las figuras jurídicas de “inexistencia” y “simulación absoluta” de los actos jurídicos para fines distintos para los que fueron creadas.

Si con ésta sólo se merma el efecto tributario de los comprobantes fiscales que fueron materia de dicho procedimiento (derecho sancionador del acto) o, por el contrario, alcanza a todos los comprobantes fiscales que emitió y/o emita el EFO (derecho sancionador del autor).

Durante 2014 el Servicio de Administración Tributaria (SAT) identificó -en forma definitiva- a 119 contribuyentes que emiten facturas a pesar de que éstas no están respaldadas por ningún tipo de operación.

La simulación de operaciones es un esquema de evasión fiscal que se conoce como “operación carrusel”, detalló la dependencia.

Con base en la nueva facultad que el Congreso le dio al SAT, como parte de la reforma hacendaria, a lo largo de 2014 el organismo fiscalizador comprobó que estas empresas simulan operaciones y emiten facturas apócrifas.

A través de nueve listados definitivos, publicados en su página en Internet, y en el Diario Oficial de la Federación (DOF), el SAT dio a conocer los nombres, razón social, y Registro Federal de Contribuyentes (RFC) de estos 119 facturadores.

El SAT detectó que éstos emitieron comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales facturas.

Pese a estar debidamente notificados, no comparecieron o presentaron pruebas dentro del plazo establecido para desvirtuar los hechos que se les imputaron, y en consecuencia se encontró que en definitiva emiten facturas que amparan operaciones inexistentes.

Así, con base en lo establecido en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF), durante 2014 el SAT primero publicó los datos de los contribuyentes con operaciones presuntamente inexistentes, y después los listados definitivos.

De junio a diciembre del año pasado la dependencia hizo públicas nueve listas definitivas que en conjunto suman 119 empresas facturadoras que simulan operaciones inexistentes, bajo el esquema de evasión llamado “operación carrusel”.

Este tipo de conducta consiste en que más de dos empresas constituidas formalmente se ponen de acuerdo para diseñar este esquema de evasión con facturas, a través de la simulación de operaciones.

Por un lado, una empresa emisora de comprobantes fiscales factura una supuesta enajenación de mercancías, bienes o servicios, y por el otro, la empresa beneficiaria del esquema, supuestamente compra el servicio o recibe los bienes.

Si bien la factura cumple con todos los requisitos legales, detrás de ella hay una operación inexistente o simulada, pues la empresa que facturó no cuenta con activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes.

Dichas empresas utilizan las facturas para simular operaciones y con ello, de manera indebida, acreditar el Impuesto al Valor Agregado (IVA) o deducir el Impuesto sobre la Renta (ISR).

En julio de 2014, el administrador general de Auditoría Fiscal Federal del SAT, José Genaro Ernesto Luna Vargas, reveló a la agencia Notimex que al 31 de diciembre de 2013 se tenían identificadas a 316 empresas que presuntamente facturaban operaciones simuladas, y a unos 12,000 contribuyentes vinculados a la utilización de este tipo de esquema.

Según se precisó entonces, el organismo fiscalizador descubrió que de 2008 a 2012 el monto de esas operaciones fue de 105,000 millones de pesos, en tanto que el impacto fiscal era de 30,000 millones de pesos por concepto de ISR, y de 16,000 millones de pesos por el IVA.

2.2 LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA (FACTURAS)

I. Requisitos fiscales en materia del Impuesto Sobre la Renta.

En una investigación descriptiva sobre el estado actual de nuestra Reforma Fiscal Mexicana 2014, es necesario retomar algunos de los cambios que en esta se establecieron.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2014 a partir del Título II, Capítulo II, Sección I De las deducciones en general Artículo 25, enlista una serie de deducciones las cuales autoriza se puedan deducir; las empresas pueden realizar estas a efectos de demeritar sus ingresos y acreditar los impuestos correspondientes, esta lista es enunciativa mas no limitativa por el hecho de que depende de cada empresa y al sector o la actividad empresarial a la cual se dedique, debemos de tener bien presente aunado con esto que no aplican las mismas reglas que en caso de las personas físicas, como son deducciones personales y por ende los gastos individuales están excluidos.

Ahora bien, siendo persona moral según como lo dispone la ley, pueden hacer las deducciones de los gastos correspondientes a la actividad empresarial, es decir los gastos o inversiones que realicen para que el negocio opere.

De la mano con lo anteriormente citado es de total importancia conocer que las deducciones juegan un papel muy importante ya que dependiendo de ella se llega a un impuesto a pagar o caso contrario una perdida fiscal.

El artículo 27 de La ley del Impuesto Sobre la Renta, detalla una serie de requisitos que las deducciones que se pretendan realizar y que se encuentran en el Artículo 25 estos deben de cumplir cabalmente, una serie de veintidós fracciones, de las cuales y a consideración nuestra las más importantes para efectos de esta investigación se describen a continuación:

a) Gastos estrictamente indispensables y donativos:

Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que

SATisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos:

Propiamente la Ley del Impuesto Sobre la Renta no define el concepto de estricta indispensabilidad, sin embargo, nos remitiremos a lo que dice el Diccionario de la Real academia de la Lengua española como, estrictamente: Precisamente, en todo rigor de derecho: Indispensable: Que no se puede dispensar, Que es necesario o muy aconsejable que suceda.

Podríamos llegar a concluir que, para efectos de este análisis, el concepto de estricta indispensabilidad se define: Como aquel gasto que es necesario para el ente económico y que no se puede exceptuar de él.

b) Requisitos de los comprobantes

Estar amparados con un comprobante fiscal y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero, y las entidades que para tal efecto autorice el banco de México; cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito, de servicios, o los denominados monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria (Ley del Impuesto sobre la Renta 2014).

En este orden de ideas cualquier gasto que sea estrictamente indispensable de realizar por parte de la persona moral y que reúna los requisitos como lo son el comprobante fiscal, y que la erogación del dinero se efectuó para montos superiores a \$2,000.00 pesos, con tarjeta de crédito, débito, cheque nominativo o de los denominados monederos electrónicos autorizados por la Secretaría de Administración Tributaria, en la inteligencia que las cuentas bancarias deben de estar a nombre del contribuyente

c) Registro en contabilidad

Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.

Como se puede observar, de la lectura de la fracción IV del Artículo 27, es requisito indispensable que las erogaciones que sean estrictamente indispensables y que reúnan los requisitos de la fracción III deben de estar registrados en contabilidad y evitar a toda costa la deducción doble.

d) Traslación del IVA

Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en el comprobante fiscal correspondiente (Ley del Impuesto sobre la Renta, 2014).

Siguiendo con el orden de ideas para poder deducir un gasto para efectos del Impuesto Sobre la Renta esta fracción hace a alusión a un impuesto distinto, el cual es el Impuesto al Valor Agregado, el cual en su artículo 5 Fracción II al igual que en la Ley del Impuesto Sobre la Renta coinciden en que se debe de señalar expresamente este impuesto y por separado de la cantidad que se pretenda deducir para efectos fiscales del ISR.

e) Plazo para reunir los requisitos de las deducciones

Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley. Tratándose del comprobante fiscal a que se refiere el primer párrafo de la fracción III de este artículo, este se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración.

II. Análisis del Artículo 177 LISR (Ley de Impuesto sobre la renta)

base para la determinación de simulación de operaciones

El 30 de abril del 2013 el Servicio de Administración Tributaria publicó en su página de internet los criterios normativos aprobados durante el primer trimestre de 2013, entre los cuales el denominado “Simulación de actos jurídicos en operaciones entre partes relacionadas puede determinarse para ingresos procedentes de fuente de riqueza en el país, de cualquier persona obligada al pago del impuesto”.

Sabiendo que los criterios normativos emitidos por la Administración General jurídica de la Secretaría de Administración Tributaria solo deberán ser respetados por las unidades administrativas de ese mismo órgano. A lo cual analizando podemos ver que a partir de 2008 se adiciona a la Ley del Impuesto sobre la Renta un párrafo más, para el combate a la evasión fiscal en lo que a simulación de actos jurídicos corresponde, dicho párrafo pertenece al artículo 177 que a la letra de su párrafo décimo noveno es transcrito a continuación:

“Para los efectos de este Título y la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las leyes, determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, la cual tendrá que quedar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existencia en el propio acto de determinación de su situación fiscal a que se refiere el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas en términos del artículo 179 de esta Ley. En los actos jurídicos en los

que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes”.²⁴

La resolución en que la autoridad determine la simulación deberá incluir lo siguiente:

- a. Identificar el acto simulado y el realmente celebrado.
- b. Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación.
- c. Señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.

Para efectos de probar la simulación, la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos presuncionales. En los casos que se determine simulación en los términos de los cuatro párrafos anteriores, el contribuyente no estará obligado a presentar la declaración a que se refiere el artículo 178 de esta Ley.

Como se desgaja del citado párrafo, y del análisis textual del párrafo que antecede, la autoridad tributaria solamente podrá ejercer esta facultad para los efectos del Título VI “De los regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales”, y no a cualquier persona, ya sea física o moral, solo condicionándose a ser obligada al pago del impuesto que estamos estudiando, tal y como pretende la autoridad fiscal enunciar en el presente criterio normativo transcrito a continuación:

*00/2013/ISR Simulación de actos jurídicos en operaciones entre partes relacionadas. Puede determinarse para ingresos procedentes de fuente de riqueza en el país, de cualquier persona obligada al pago del impuesto.*²⁵

²⁴ (Anon., 2017)

²⁵ (Anon., 2017)

Una vez leído parte del criterio normativo referente a la simulación de actos se puede determinar que el objetivo de la autoridad es de alguna manera incrementar su facultad en cuestión de determinar la simulación de actos, dejando a su libre albedrío y desconociendo que el artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta solamente enuncia a las personas que realicen actos jurídicos entre partes relacionadas y que estas mismas pertenezcan al título VI de la citada ley.

El hecho de que los residentes en México queden obligados al pago del impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de fuente de riqueza en el país y de cualquier otra fuente, no es en sí mismo suficientemente válido para ultimar que la facultad prevista en el artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta alcanza a los contribuyentes de los Títulos II, III y IV respecto de los ingresos que no queden comprendidos en el Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Los párrafos décimos novenos a vigésimo tercero de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecen una facultad extraordinaria en favor de la autoridad fiscal, a fin de que ésta cuente con mejores herramientas para comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales. En ese sentido, la referencia que hace el párrafo décimo noveno del artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta a los ingresos de fuente de riqueza en el país debe entenderse como una limitante al ejercicio de dicha facultad.

Podemos considerar que la facultad de la autoridad fiscal se encuentra “sobrada” al emitir el estudiado criterio normativo con la fundamentación que el criterio alude, si bien es cierto este documento solo deberá de ser respetado por las autoridades fiscales al ejercer sus facultades de comprobación, tenemos un preludio que nos hace conocer cuál será la postura de las autoridades al momento de ejercer sus facultades, una vez más basando sus acciones en criterios que ellos

mismos redactan, e intentando fundamentar sus procederes en textos de ley nada atinado

III. Implicaciones en el Código Fiscal de la Federación.

En materia de Código Fiscal de la federación existe un estipulado de artículos para las personas morales que pretendan deducir sus gastos, Se detalla el análisis del artículo 29 el cual obliga a expedir comprobantes mediante documentos digitales:

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

El artículo citado nos obliga a emitir comprobantes fiscales digitales por internet y tiene relación con la fracción tercera del artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, inclusive con cualquier erogación que se pretenda deducir por parte del contribuyente.

Así mismo el artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en su fracción IV tiene relación con el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación en el cual detalla de qué manera se debe de dar cumplimiento a la obligación de registro en contabilidad y que se entiende por ésta, y como es que se integra.

2.3. INICIATIVA DE LEY

Señala la iniciativa sujeta a dictamen que una de las causas más dañinas y que más ha contribuido a agravar la recaudación fiscal, son los esquemas agresivos de evasión fiscal, por lo que es necesario eliminar o corregir los motivos que los originan por medio de mecanismos eficaces que permitan combatir frontalmente dicha circunstancia, por lo que se propone la adición del artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación

Con el objeto de establecer un procedimiento para sancionar y neutralizar las prácticas de sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales, específicamente para quienes los adquieren, venden o colocan y quienes de alguna manera se benefician de este tipo de actividad ilegal que tanto perjudica al fisco federal.

En consecuencia, se abre una ventana para que los contribuyentes que hayan realizado en su beneficio los comprobantes fiscales puedan proceder a autocorregirse o, en su caso, acreditar que la prestación del servicio o la adquisición de bienes en realidad aconteció, destruyendo así la presunción de inexistencia; sin embargo, si la autoridad fiscal acredita que un contribuyente persistió en la utilización de comprobantes que simulan actos u operaciones, entonces procederá a recalcular el pago de contribuciones, sin tomar en cuenta dichos comprobantes y, en su caso, a liquidar las diferencias que procedan. Desde luego, igualmente procedería por la vía penal correspondiente en virtud de la simulación que las conductas actualizan.

La iniciativa destaca que el contenido de la propuesta en comento no está dirigida contra los contribuyentes honestos y cumplidos; ni siquiera versa sobre la elusión legal que permite a los ciudadanos elegir, por economía de opción, el régimen fiscal más digno. Por el contrario, se está ante la presencia de una práctica totalmente defraudadora y carente de la más elemental ética ciudadana por todas las partes que intervienen en ella.

2.4. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS.

En relación a este artículo se reformo para tratar de eliminar el efecto público que genera estar en un alista negra del SAT cuando no se es definitivo, por esta razón, se reforma el artículo 69b-cff y se transcribe la gaceta parlamentaria de esta reforma

“Gaceta Parlamentaria, Número 3964-V,
martes 18 de febrero de 2014

Iniciativ a

QUE REFORMA EL ARTÍCULO 69-B del Código Fiscal de la Federación, a cargo del diputado Ricardo Monreal Ávila, del Grupo Parlamentario de Movimiento Ciudadano

Ricardo Monreal Ávila, integrante de la LXII Legislatura del Congreso de la Unión y del Grupo Parlamentario de Movimiento Ciudadano, con fundamento en los artículos 71, fracción I I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 6, fracción I, del Reglamento de la Cámara de Diputados, somete a consideración del pleno de esta asamblea iniciativa con proyecto de decreto que reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, al tenor de la siguiente

Exposición de Motivos

Mejorar el esquema de control y fiscalización de las deducciones de los contribuyentes, es fundamental para lograr los objetivos de la política fiscal propuestos para que los beneficios y los objetivos planteados por el Estado mexicano se apliquen y se logren.

Este esquema debe desarrollarse en el marco de la legalidad y siempre buscando el beneficio de contribuyentes. Sin embargo, las adiciones recientemente hechas al Código Fiscal de la Federación, no observan estos supuestos, pues resultan muy agresivos para las actividades de los contribuyentes, rayando incluso en el “terrorismo fiscal”.

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) afirma que se han podido identificar patrones que están presentes en las sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales, tales como; tener un objeto social muy amplio; comprobantes cuyo pago por operaciones consignadas es sólo un porcentaje sin proporción a las mismas; su personal no es idóneo o suficiente para las operaciones que especifican; sus ingresos no tienen proporción a las características del establecimiento; ingresos en el ejercicio casi idénticos a sus deducciones; prestan servicios y a la vez reciben servicios por los mismos montos, entre otros.

Conforme a la propuesta, la autoridad fiscal procedería a notificar; no sólo en el buzón del aludido, sino a través de la página de Internet del SAT, y mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación a las empresas o sociedades que presenten el comportamiento arriba indicado.

Es decir, el SAT funcionará como juez de las empresas, y sancionará poniendo en tela de juicio la legalidad en el funcionamiento de las empresas. Aun cuando posteriormente conceda audiencia, réplica y posterior corrección; este procedimiento resulta pernicioso para el desarrollo y el buen nombre de las empresas que sí cumplen con sus responsabilidades tributarias.

También el SAT puede imponer sanciones a las personas morales que pueden llegar a la disolución de una empresa, y cárcel para sus dueños cuando el fisco suponga irregularidades en alguna contingencia fiscal.

Además de violentar el secreto fiscal, el mecanismo contraviene el principio de presunción de inocencia, que afirma que toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad; pues transmite la obligación de demostrar inocencia a la parte acusada.

Derivado de lo anterior se somete a consideración de esta asamblea la siguiente iniciativa con proyecto de

Decreto que reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Único. Se reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, para quedar como sigue:

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

En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, ~~de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación~~, con objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Texto del dictamen

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

En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

...

Texto propuesto

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

En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, ~~de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación~~, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo

que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Dado en el Palacio Legislativo, a 18 de febrero de 2014.

Diputado Ricardo Monreal Ávila (rúbrica)”²⁶

2.5. LEGISLACIÓN.

Partiendo de la premisa más importante y de acuerdo a la jerarquía de leyes donde la carta magna es la ley con mayor jerarquía en el estado mexicano, en su Artículo 31 fracción IV se encuentra la obligación de los mexicanos a contribuir con los gastos públicos, texto que ya se ha analizado anteriormente, para que sea más claro se transcribe el texto de la constitución que a la letra dice:

“Artículo **31**. Son obligaciones de los mexicanos: ...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes...” ²⁷ (Anon., 2017)

Aquí nace la obligación de pagar impuestos y de este artículo se desprenden las leyes secundarias como lo es el Código Civil Federal, quien regula las actuaciones con los particulares en una clasificación de derecho privado y que conjuntamente con el Código de Comercio se disponen las normas para poder realizar las operaciones entre los mismos particulares, y si es el caso entre particulares y el estado actuando este como un parte de la operación y no como autoridad.

Para este estudio se analiza el artículo del código civil federal en relación a la compra-venta que a la letra dice:

“Código Civil Federal

²⁶ Anon., 2014. *Gaceta parlamentaria*. [En línea]

Available at: <http://gaceta.diputados.gob.mx/Black/Gaceta/Anteriores/62/2014/feb/20140218-V/Iniciativa-17.html>

²⁷ (Anon., 2017)

Artículo 2248.- Habrá compra-venta cuando uno de los contratantes se obliga a transferir la propiedad de una cosa o de un derecho, y el otro a su vez se obliga a pagar por ellos un precio cierto y en dinero.

Artículo 2249.- Por regla general, la venta es perfecta y obligatoria para las partes cuando se han convenido sobre la cosa y su precio, aunque la primera no haya sido entregada ni el segundo Satisfecho.” ²⁸(Anon., 2017)

A la luz de esta información, se puede observar que una operación que se realice se regula a través del código civil federal y los correspondientes en los estados, y la consecuencia jurídica de estas operaciones una de ellas es el pago de impuestos, aquí en el mismo código nos hace mención de la simulación de operaciones, para lo cual se transcribe el siguiente texto del mencionado código que a la letra dice:

“Código Civil Federal.

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

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

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

²⁸ (Anon., 2017)

Artículo 2183.- Pueden pedir la nulidad de los actos simulados, los terceros perjudicados con la simulación, o el Ministerio Público cuando ésta se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública.”²⁹

En este tenor de ideas y en consecuencia del tema de esta investigación se transcribe la disposición del Artículo 69-b del Código Fiscal De La Federación que hace mención de la simulación de operaciones para efectos fiscales.

Que a la letra dice:

“Código Fiscal de la Federación.

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

En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en

²⁹ (Anon., 2017)

el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

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

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

En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.” (Anon., 2017)

Es importante analizar los dos aspectos jurídicos que edifican a la metodología que están implementando las unidades administrativas del SAT durante el ejercicio de sus facultades de comprobación:

- a) El contenido y alcance normativo de las figuras jurídicas denominadas como “inexistencia” y “simulación absoluta” de los actos jurídicos, con el objeto de conocer sus similitudes y diferencias a partir de las características normativas que el legislador federal les atribuyó en el Código Civil Federal y en el Código Federal Procedimientos Civiles; y
- b) La figura adjetiva denominada como “**presunción legal iuris tantum**”, reconocida en el Código Federal Procedimientos Civiles, a fin de identificar sus características y el esquema operativo que previó el legislador federal para trasladar la carga probatoria a alguna de las partes involucradas en un conflicto.

1) INEXISTENCIA Y SIMULACIÓN ABSOLUTA DE ACTOS JURÍDICOS. SIMILITUDES Y DIFERENCIAS.

Las unidades administrativas del SAT asocian las figuras de “inexistencia” y de “simulación absoluta” de actos jurídicos como si se tratara de la misma institución jurídica, confundiendo así las características normativas que las integran con el objeto de lograr un solo resultado, a saber: el declarar la plena ineficacia fiscal de las operaciones que el contribuyente registró en su contabilidad como deducciones y/o acreditamientos.

Ante ese escenario, es indispensable realizar un análisis de ambas figuras jurídicas a fin de identificar sus similitudes y diferencias, ello nos permitirá clarificar si la autoridad fiscal las está implementando adecuadamente, es decir, si su actuar se ajusta al marco normativo en el que se encuentran insertas.

- a) **Inexistencia de los actos jurídicos.** Es una figura jurídica cuya función es determinar la plena ineficacia del acto jurídico por carecer de alguno de los elementos esenciales que le impone una norma. Se sitúa en el libro IV “DE LAS OBLIGACIONES”, Título VI “De la inexistencia y de la nulidad”, artículo 2224

del Código Civil Federal , y en él se prevé que la inexistencia del acto jurídico presupone la falta o ausencia de los elementos esenciales u orgánicos indispensables para que dicho acto esté dotado de vida jurídica. De acuerdo con el artículo 1794 del Código Civil Federal, tales elementos esenciales son de dos tipos: subjetivos o psicológicos (el consentimiento) y materiales (el objeto materia del contrato).

Las características de esta figura son (Diccionario Jurídico Mexicano, 1991, p. 1702)

1. El acto afectado por ella no produce efecto legal alguno, por lo que cualquiera de las contraprestaciones que se hubiesen dado las partes deberán de restituirse;
2. No puede convalidarse, es decir, no es susceptible de valer por confirmación, ni por prescripción;
3. Sólo puede ser invocada por los interesados, esto es, por aquéllos que cuenten con interés jurídico (Octavo Tribunal Colegiado en materia Civil del Primer Circuito, 2007); y
4. Necesita declararse judicialmente.

b) **Simulación de actos jurídicos.** Es una figura jurídica cuya función es determinar la ineficacia del acto jurídico cuando se comprueba que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas, con el propósito de engañar a terceros. Se ubica en el libro IV “DE LAS OBLIGACIONES”, Título IV “Efecto de las obligaciones”, inciso “II. Efecto de las obligaciones con relación a terceros”, Capítulo II “De la simulación de los actos jurídicos”, artículos 2180 a 2184 del Código Civil Federal, de los que se advierte que en la construcción de esta institución jurídica el Legislador Federal acudió a los siguientes elementos:

- 1.- Una declaración de voluntad ficticia o disconforme con la intención efectiva de los sujetos. Se suscita una declaración de voluntad carente de realidad, que puede

recubrir una diversa voluntad efectiva, o que puede ser, en verdad, enteramente vacía. Esta alternativa da lugar a dos especies de simulación (artículo 2181 del Código Civil Federal):

1.a. Absoluta. Cuando el acto simulado nada tiene de real.

1.b. Relativa. Al acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.

2.- Concertada por acuerdo entre las partes. El acuerdo de voluntades no recae sobre la celebración de un negocio real, sino sobre un hecho extrajurídico, saber: su no celebración. Coludidas las partes emiten unas declaraciones de voluntad cuyo contenido volitivo no es el que verdaderamente desean, y privadamente confiesan en un contra-documento, ser otra su voluntad negocial (simulación relativa) o que no han convenido en realidad negocio alguno (simulación absoluta).

3.- Lo que anima a los autores a realizarlo es el engañar a terceros. El acto simulado tiende a constituir una apariencia engañosa cuyo propósito es generarle un perjuicio a terceros. (MarcadorDePosición1)

Bajo esas premisas, y de acuerdo con el Diccionario Jurídico Mexicano (1991, p. 2919), el negocio es absolutamente simulado cuando sólo existe en apariencia y carece por completo de un contenido serio y real. Las partes no quieren el acto ni otro alguno, tan sólo pretenden crear la ilusión exterior de que lo han celebrado. El negocio se limita a crear una forma vacía destinada a engañar a los demás, es un “negocio ilusorio o vacío”.

Las características principales de la “simulación absoluta” son:

1. El acto afectado por ella no produce efecto legal alguno (2182 del CCF), por lo que cualquiera de las contraprestaciones que se hubiesen dado las partes deberán de restituirse (2184 del CCF);
2. Pueden pedir la nulidad de los actos simulados, los terceros perjudicados, o el Ministerio Público cuando se cometieron en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública (2183 del CCF); y

3. Necesita declararse judicialmente (202, segundo párrafo, del CÓDIGO FEDERAL PROCEDIMIENTOS CIVILES).

c) **Similitudes y diferencias entre ambas figuras jurídicas.** Una vez que descubrimos el contenido y alcance normativo de las figuras jurídicas en análisis, estamos entonces en condiciones de revelar qué aspectos normativos las enlazan y cuáles otros las distinguen, de la forma siguiente:

Similitudes:

- a) Ambas tienen por función el determinar la ineficacia de los actos jurídicos;
- b) El acto jurídico afectado por ellas no produce efecto legal alguno, por lo que cualquiera de las contraprestaciones que se hubiesen dado las partes deberán ser restituidas; y
- c) Ambas deben ser declaradas o determinadas jurisdiccionalmente.

Diferencias:

- 1. Mientras que la inexistencia se detona por la ausencia o falta de consentimiento o de objeto que puede ser materia del acto jurídico; la simulación absoluta emana de un vicio en la voluntad, es decir, de una voluntad ficticia o disconforme con la intención efectiva de las partes cuyo principal propósito es engañar a terceros; y
- 2. Mientras que la inexistencia prevé, como condición indispensable, que sólo puede ser invocada por aquél que sea titular de un derecho público subjetivo afectado por el acto jurídico irregular (interés jurídico); la simulación absoluta puede ser pedida, a través de la acción respectiva, por cualquier tercero perjudicado o, incluso, por el Ministerio Público cuando se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública.

PRESUNCIÓN LEGAL IURIS TANTUM. ESQUEMA OPERATIVO.

La “presunción” es un medio de prueba reconocido en el Libro Primero “Disposiciones Generales”, Título Cuarto “Prueba”, Capítulo VIII “de las presunciones”, artículos 190 a 196 del Código Federal Procedimientos Civiles, y se

definen como la consecuencia que la ley o las partes deducen de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido. Esta alternativa da lugar a dos especies de presunción (artículos 190 Código Federal Procedimientos Civiles):

1. Legal: Cuando la ley la establece expresamente, es decir, la consecuencia nace inmediata y directamente de la ley (reserva de ley); y
2. Humana: Cuando de un hecho debidamente comprobado, las partes deducen otro que es consecuencia ordinaria de aquél.

En el caso de la presunción legal, para su operatividad es necesario que se cumplan las siguientes condiciones normativas:

- I. Debe estar establecida expresamente en ley (190, fracción I, del Código Federal Procedimientos Civiles);
- II. El que tiene a su favor una presunción legal, sólo está obligado a probar los supuestos en que se funda la misma (192 del Código Federal Procedimientos Civiles);
- III. Se divide en: presunciones absolutas (iuris et de iure) y presunciones relativas (iuris tantum), las primeras no admiten prueba en contrario, y las segundas sí (191 de Código Federal Procedimientos Civiles); y
- IV. En el supuesto de las presunciones legales iuris tantum, opera la inversión de la carga de la prueba (193 y 194 del Código Federal Procedimientos Civiles).

Ahora bien, retomando la metodología que implementan las unidades administrativas del SAT para calificar la situación fiscal de los contribuyentes, advertimos que:

1. La autoridad fiscal presume la inexistencia de las operaciones que el “presunto EDO” registró en su contabilidad como deducciones y acreditamientos;
2. Esa presunción la soporta de una serie de indicios que detecta durante el ejercicio de su facultad de comprobación, y con los que advierte (como hechos ciertos) que el “supuesto EFO” carece de los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o

producir, comercializar o entregar los bienes que amparan sus comprobantes fiscales, o bien, que no se encuentra localizable;

3. Que, y con motivo de esa presunción, al “presunto EDO” se le invierte la carga de la prueba, por lo que le corresponde demostrar la materialidad de las operaciones;
4. En caso de que el “presunto EDO” no exhiba el material probatorio que, adminiculado entre sí, enerve la presunción en comento, entonces no producirán efecto fiscal alguno las operaciones que registró en su contabilidad como deducción o acreditamiento.

Por tanto, podemos asegurar que dicha metodología toma como soporte fundamental al medio de prueba denominado como “presunción legal iuris tantum” toda vez que:

1. La presunción la está ejerciendo una autoridad administrativa, y no alguna parte en un juicio, lo que excluye inmediatamente a la denominada “presunción humana”;
2. El hecho que se desconoce es si las operaciones que registró el “presunto EDO” efectivamente se realizaron o existieron, por lo que a las unidades administrativas del SAT les corresponde probar el o los supuestos en que funda el contenido de su presunción, en este caso, que el “supuesto EFO” carece de los insumos suficientes e idóneos para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan sus comprobantes fiscales;
3. La consecuencia que se deduce a partir de que el “supuesto EFO” no está localizado, o porque no cuenta con los activos, el personal, la infraestructura o la capacidad material para realizar las operaciones que ampara con sus facturas, es que dichos comprobantes fiscales no produzcan efecto fiscal alguno en la situación fiscal del “presunto EDO”; y
4. Esa presunción permite que el “presunto EDO” prueba en contrario, en este caso que compruebe la materialidad de las operaciones.
5. Bajo esas premisas, procedemos entonces a analizar si dicho modelo de fiscalización se ajusta a las características operacionales que el legislador

federal previó para la implementación de las denominadas “presunciones legales iuris tantum”, para lo cual debemos recordar que las unidades administrativas del SAT justifican su presunción en los artículos: 86, fracción I, de la LISR; 32, fracción I, de la LIVA; 28 del CFF; y 33 del RCFF; de los que se advierte que mientras que los dos primeros (86 LISR y 32 LIVA) únicamente imponen la obligación a ciertos contribuyentes de llevar su contabilidad de conformidad con el CFF y su Reglamento; el resto dispone, entre otras cosas, lo siguiente:

- 28, fracción I, del CFF: Los elementos que integran a la contabilidad, de los que destacamos la relativa a la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, e incluso con la que se acrediten los ingresos y las deducciones, y las que obliguen otras leyes;
- 28, fracción II a IV, del CFF: Los requisitos que deben cumplir los registros o asientos contables; el que se llevarán por medios electrónicos; además de que la información contable se ingresará mensualmente a través de la página del SAT; y
- 33 del RCFF: Los documentos que integran la contabilidad, así como las características que deben cumplir los registros y asientos contables.

Es decir, en ninguno de esos preceptos se establece expresamente la “presunción de inexistencia” a la que acuden las unidades administrativas del SAT, lo que, a su vez, supone que:

1. En dichas normas no se establecen cuál o cuáles supuestos deben acreditar las citadas unidades administrativas para fundar el contenido de su presunción, tal como lo indica el artículo 192 del CÓDIGO FEDERAL PROCEDIMIENTOS CIVILES;
2. Tampoco se indica cuál es la consecuencia que la ley determina de esos supuestos, tal como lo señala los artículos 190, fracción I, y 191 del CÓDIGO FEDERAL PROCEDIMIENTOS CIVILES; y

3. Por consiguiente, no se precisa cómo y con qué alcance se invierte la carga de la prueba al contribuyente afectado por dicha presunción, como lo disponen los numerales 193 y 194 del CÓDIGO FEDERAL PROCEDIMIENTOS CIVILES.

De lo que se concluye que la “presunción” en análisis no acata con la condición normativa fundamental que previó el legislador federal para su operatividad, como es el que esté expresamente en ley. De ahí que, nuevamente, podemos asegurar que la metodología que implementan las unidades administrativas del SAT invita a la arbitrariedad, ya que les faculta para realizar ejercicios presuntivos sin base legal, lo que implica que quede a su libre disposición el definir el contenido y alcance normativo de la supuesta presunción, es decir, que sea el SAT quien decida:

- a. Cuáles supuestos debe probar para tener por fundada su presunción. En este caso, al SAT le podrá ser suficiente una simple consulta sobre la situación fiscal del “supuesto EFO” para tener por justificada la sospecha legal que afecta al “presunto EDO”;
- b. Qué consecuencia se deduce de la misma. Conforme al modelo, el efecto de la presunción es la “inexistencia” de operaciones, como también podría haber sido la “simulación absoluta” de las mismas, o cualquier otra. Como se analizó con anterioridad, a la autoridad fiscal le es indiferente; y
- c. Cuál material probatorio es idóneo y suficiente para que el “presunto EDO” pueda desvirtuarla. El modelo en análisis incentiva a la práctica de la denominada “prueba diabólica” por la que el SAT exige un número exorbitante de pruebas que obstaculiza el derecho del contribuyente para desvirtuar la presunción que se le impuso.

Es decir, la metodología se constituye en un cheque en blanco para la autoridad fiscal, pues es ella quien diseña, implementa y ejecuta los parámetros de su presunción, sin que existan bases normativas que la limiten.

Evidentemente, este modelo adolece de ilegalidad, pues no se compadece de las condiciones normativas que se prevén en el Código Federal Procedimientos Civiles y por las que es al Legislador Federal a quien se le asigna, de forma exclusiva,

la facultad de regular este tipo de medios de prueba (reserva de ley), y no a la autoridad administrativa

Es necesario comentar que el artículo 69-B del CFF contempla 2 situaciones distintas en 2 momentos distintos: la primera es cuando la autoridad detecta que un contribuyente no cuenta con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los comprobantes que ha expedido, o bien, que dicho contribuyente se encuentra no localizado, por lo que esta situación le lleva a presumir que las operaciones amparadas en sus comprobantes fiscales son inexistentes.

La segunda situación es cuando transcurrido el plazo legal para ello, el contribuyente no ha logrado desvirtuar la presunción de que sus operaciones son inexistentes, por lo que entonces la autoridad considera que se encuentra definitivamente en la situación de que sus operaciones son inexistentes, es decir, ya no es más una presunción, sino una realidad, por lo que entonces procede a publicar su nombre y RFC en una lista en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del SAT, siendo a partir de ésta publicación cuando se derivan los efectos jurídicos de no producir efecto fiscal alguno los comprobantes que haya expedido.

De esta forma, en un primer instante existe una presunción por parte de la autoridad fiscal, la cual aún está sujeta a ser desvirtuada por el contribuyente dentro de un plazo determinado, y en última instancia hay una especie de certeza después de que, transcurrido el plazo legal para ello, la persona no ha logrado desvirtuar la presunción de la autoridad.

Por lo que a continuación se señala el procedimiento que debe seguir la autoridad en estos casos:

1.- Primero, debe detectar que el contribuyente se encuentra en cualquiera de las siguientes situaciones:

- Que 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 el contribuyente se encuentra no localizado.

2.- Cuando detecta esto, entonces la autoridad fiscal presume que las operaciones amparadas en los comprobantes que ha expedido son inexistentes, y entonces procede a notificarle esta situación al contribuyente que corresponda a través de 3 vías o medios:

3. Buzón tributario. Si es que ya se encuentra vigente la posibilidad de efectuar notificaciones por éste medio, ya que debemos recordar que a partir del 30 de Junio de 2014 ya lo está para las personas morales, si no contara con esté, entonces tendría que hacerlo conforme a lo estipulado en el artículo 134 del CFF, según lo dispone el Artículo Segundo Fracción VII Transitorio del Decreto de reformas al CFF para 2014 (notificación personal, por correo, por estrados, por edictos o por instructivo).
 - Publicación en el Diario Oficial de la Federación
 - Publicación en la página de internet del SAT.

Es necesario que se notifique por los 3 medios y no sólo por uno de ellos. haciendo con ello pública la presunción aplicada en perjuicio de dichos contribuyentes.

3.- Una vez efectuada la última notificación, el contribuyente contará con 15 días hábiles, a partir de la fecha de la última notificación efectuada, para que manifieste ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aporte la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlo.

4.- Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de 5 días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución al contribuyente respectivo a través del buzón tributario (o mediante las formas contempladas en el artículo 134 del CFF).

5.- En caso de que no se haya podido desvirtuar los hechos, la autoridad publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del SAT, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación de que sus operaciones son inexistentes. Dicho listado, en ningún caso se publicará antes de los 30 días posteriores a la notificación de la resolución.

6.- Una vez aparecido el nombre de un contribuyente en la citada lista, todas aquellas personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por tal contribuyente incluido en el listado, contarán con un plazo de 30 días, contados a partir de la citada publicación, para realizar cualquiera de las siguientes acciones:

- Acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o
- Proceder a corregir su situación fiscal, mediante la presentación de la declaración o declaraciones complementarias que correspondan.

7.- 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 previstos, determinará el o los créditos fiscales que correspondan.

EFFECTOS DE LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES

De acuerdo al citado precepto, el hecho de que la autoridad presuma la inexistencia de las operaciones amparadas por los comprobantes expedidos por estos contribuyentes trae como consecuencia el que tales operaciones no producen ni produjeron efecto fiscal alguno. Esto es, no serán deducibles las operaciones, ni se podrán acreditar los impuestos trasladados en los mismos, para aquellas personas con quienes se llevaron a cabo las operaciones.

Por lo que entonces las personas a quienes se les haya expedido los comprobantes respectivos, deberían corregir su situación fiscal a través de la presentación de las declaraciones complementarias que sean necesarias, ya que no procedería el IVA acreditado en su momento, ni la deducción tomada para efectos del ISR o del IETU, en caso de operaciones celebradas en el 2013 o antes.

Derivado de la reforma al artículo **69-b del código fiscal de la federación (cff)**, la autoridad fiscal ante contribuyentes que no acrediten la efectiva prestación de servicios o de bienes, se encuentra facultada para determinar créditos fiscales, y a equiparar las operaciones simuladas a delitos fiscales.

Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura, capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas con tales comprobantes.

Ahora bien, a fin de desvirtuar la presunción de referencia, el contribuyente señalado en el listado³⁰ de **presuntos EFOS** cuenta con un plazo de 15 días para manifestar lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información

³⁰ El listado se puede consultar en la siguiente liga: <https://siat.SAT.gob.mx/PTSC/pdc/faces/consulta69b.jsf?ispublic=1>

idónea, encontrándose en la posibilidad de solicitar una prórroga de 10³¹ días más, siempre y cuando se solicite en el plazo de 15 días señalado.

Cabe hacer mención que la autoridad podría efectuar un segundo requerimiento³², otorgándole al contribuyente un plazo de 10 días para proporcionar información adicional. Una vez atendido el requerimiento, la autoridad deberá notificar la resolución correspondiente dentro de un plazo máximo de 30 días siguientes a aquél en que se haya aportado la información o atendido al requerimiento. Transcurridos 30 días posteriores a dicha notificación, la autoridad publicará un listado definitivo en el DOF y en la página de Internet del SAT, de los contribuyentes que no desvirtuaron la presunción de operaciones inexistentes o simuladas.³³

Para el caso de la **EDOS** (Empresa que deduce operaciones simuladas), es decir, de los contribuyentes que utilizaron o dieron efectos fiscales a las facturas emitidas por quienes se publicaron en el listado definitivo, éstos tienen un plazo de 30 días³⁴ para acreditar que efectivamente recibieron el servicio o el bien que consta en dicha factura o corrijan su situación fiscal.³⁵ Asimismo, la autoridad podría efectuar un segundo requerimiento otorgando el plazo de 10 días para solventarlo. Por lo que a partir de que el contribuyente solvante el requerimiento o presente su aclaración, la autoridad tendrá un plazo de 30 días para resolver si el contribuyente acreditó que efectivamente adquirió o recibió los servicios.

Se precisa a continuación la información y documentación que solicita la autoridad al momento de emitir un requerimiento para comprobar las operaciones señaladas en el artículo 69-B del CFF, no obstante, de considerarla excesiva, se menciona para que se advierta el alcance de lo que solicita la autoridad:

³¹ Cuarto párrafo de la Regla 1.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017

³² Artículo 70 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación

³³ Ídem

³⁴ Tercer párrafo del artículo 69-B del CFF

³⁵ Primer párrafo de la Regla 1.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017.

1. Tratándose de **bienes intangibles** por el periodo fiscal que corresponda se solicitará que se exhiba y proporcione:
 - a. Indicar para qué fin se solicitó el servicio, se solicitará que se explique por escrito en qué consistieron las actividades u operaciones, las obligaciones de hacer, de dar, de no hacer, especificando características del servicio, los productos o bienes enajenados que consten en el campo de descripción de las facturas.
 - b. Indicar el medio utilizado y la razón por la cual se contactó a los proveedores
 - c. Especificar en qué consistió, cómo y cuándo se proporcionó el servicio, para ello se deben entregar contratos que sean consistentes con las operaciones.
 - d. Indicar el nombre y registro federal de contribuyentes de las personas que prestaron el servicio, fechas, actividades realizadas, los recursos humanos y materiales utilizados, horas-hombre utilizadas, el mes, semana o día en que fueron proporcionados los servicios, los documentos elaborados y entregados (entregables).
 - e. Señalar cómo se realizó el pago.
 - f. Señalar de qué manera impactó el servicio adquirido en la obtención de ingresos.
 - g. Se solicitará indicar el perfil de los prestadores del servicio (grado académico, preparación, capacitación, oficio, experiencia, etc.), proporcionando la documentación que lo ampare.
 - h. De las personas que físicamente prestan el servicio, se pedirá R.F.C., número de seguridad social, puesto que desempeñan, actividad que desarrollan, si se trata de un trabajo especializado o no de conformidad con el art. 15-A

de la LFT (Ley Federal de Trabajo) el lugar en donde se prestan los servicios, unidad de medida en horas, días u otro, costo unitario e importe de la prestación de servicios.

- i. Aviso de inscripción ante el IMSS de los trabajadores vía subcontratación, contratos individuales o colectivo, cuotas obrero-patronales de trabajadores vía subcontratación, fotocopia de las nóminas por el total de sueldos y salarios, expedientes de cada uno de los trabajadores con comprobante de último grado de estudios, declaraciones por concepto de retenciones, listas o controles de asistencia.
- j. Que el lugar en que se presten los servicios, se tenga el espacio, los materiales y recursos humanos para efectuarlos, es decir, el personal y la infraestructura necesaria.

2. Tratándose de **bienes tangibles** por el periodo fiscal que corresponda se solicitara que se exhiba y proporcione:

- a. El lugar en donde se recoge y entrega la mercancía, proporcionando la documentación comprobatoria.
- b. En caso de haber efectuado pago de salarios, fletes, maniobras, etc., indicar el monto y la documentación que lo ampare.
- c. Señalar el procedimiento que se realiza para efectuar los pedidos de compra solicitando se especifique el medio utilizado y la documentación que lo ampare.
- d. Señalar el procedimiento que realiza para atender los pedidos de los clientes, solicitando especifique el medio utilizado y la documentación comprobatoria que lo ampare.
- e. Las tarjetas de almacén o la documentación comprobatoria que señale como ingreso la mercancía o productos a su almacén.

- f. Documentación comprobatoria que demuestre la verificación física de la mercancía.
- g. Explique el control de inventarios y proporcione la documentación comprobatoria que lo ampare.

Por lo anterior y dado que los efectos de la publicación del listado definitivo radican en considerar que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, y que, derivado de ello, el contribuyente se enfrenta a que le sean determinados créditos fiscales a su cargo, se tiene la obligación de consultar constantemente la publicación de los listados provisionales y definitivos señalados en el portal del SAT. Máxime que, aunado a la determinación de omisiones en el pago de contribuciones, la autoridad se encuentra facultada para formular querrella e iniciar un procedimiento penal en contra del contribuyente

Contribuyentes que hayan recibido los comprobantes

En caso de que los emisores de los comprobantes no hayan desvirtuado la presunción de inexistencia de las operaciones revisadas, el artículo 69-B del CFF incide también en la situación fiscal de los contribuyentes que hayan recibido tales comprobantes, estableciéndoles las siguientes consecuencias:

a) Presunción de inexistencia de las operaciones y declaratoria de que las mismas no producen ni produjeron efecto fiscal alguno

La publicación de la lista antes referida resulta perjudicial para estos contribuyentes, toda vez que implica el que carguen con una presunción en su contra, consistente en que sus operaciones no existen ni producen ni produjeron efecto fiscal alguno; presunción que deberán, en su caso, desvirtuar ante las autoridades fiscales.

En ese sentido, aun cuando las autoridades no han acudido a efectuar un acto de fiscalización personal e individual con estos contribuyentes, por virtud de lo dispuesto por el artículo 69-B del CFF deberán demostrar, en el plazo que para tal efecto se establece, que realmente existen las operaciones que celebraron con los contribuyentes señalados en la lista publicada o, en su caso, deberán corregir su situación fiscal.

b) Actos o contratos simulados para efecto de delitos fiscales

En caso de que esos contribuyentes no logren desvirtuar la inexistencia de las operaciones amparadas por los comprobantes, el artículo 69-B del CFF establece que las mismas se consideraran como actos o contratos simulados", para efecto de los delitos previstos en el CFF.

2.6. SANCIONES.

Pero, además, tales operaciones se considerarán como actos o contratos simulados para efectos de los delitos previstos en el CFF, mismo ordenamiento que contempla en la fracción IV del artículo 109 que la simulación de uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, será sancionado con las mismas penas que el delito de defraudación fiscal.

Mientras que en el artículo 108 del citado ordenamiento, se establece que el delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

- I. Con prisión de 3 meses a 2 años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,369,930.00.
- II. Con prisión de 2 años a 5 años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,369,930.00 pero no de \$2,054,890.00.

III. Con prisión de 3 años a 9 años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,054,890.00.

Mientras que cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de 3 meses a 6 años de prisión.

De tal forma que las personas que hayan dado efectos fiscales a los comprobantes expedidos por las personas de quienes la autoridad fiscal ha presumido la inexistencia de sus operaciones, se enfrentan a la contingencia no únicamente de que ahora tienen una diferencia de impuestos a su cargo, sea en materia de ISR, IETU y/o IVA , sino que incluso tienen una contingencia de carácter penal, ya que las operaciones amparadas en los comprobantes se considerarán actos o contratos simulados, mismos que tienen una sanción de cárcel, dependiendo del monto que amparen los comprobantes, pero que va desde 3 meses hasta 9 años, según lo ya visto anteriormente.

Lo anterior a menos que comprueben la que efectivamente se realizaron las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales.

EFFECTOS PENALES

Actos simulados

69-B sexto párrafo

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

Defraudación Fiscal

El artículo 109, fracción IV, del CFF señala:

"Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

..."

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

Sanción

El Artículo 113 del CFF fracción III del CFF señala:

"Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que:

..."

III. Expida, adquiera o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados."

(Art. 69-B, sexto párrafo, 109, frac. IV y 113 frac. III)

2.7. PROCEDIMIENTO PARA COMPROBAR LA REALIDAD DE LAS OPERACIONES

En un intento por respetar la garantía de audiencia de las personas que han dado efectos fiscales a los comprobantes expedidos por las personas de quienes el fisco ha presumido la inexistencia de sus operaciones, en el citado artículo 69-B del CFF, se establece el procedimiento a seguir por ellos a fin de demostrar la realidad de las operaciones celebradas.

Así se establece que las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado de personas de quienes el fisco ha presumido la inexistencia de sus operaciones, contarán con un plazo de 30 días siguientes a la publicación en la lista, para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan.

De acuerdo a esto, una vez que aparece una persona publicada en la lista de quienes el fisco ha determinado la inexistencia de sus operaciones, todas aquellas personas que hayan dado efectos fiscales a algún comprobante fiscal expedido por esa persona, tendrán 30 días, contados a partir de la fecha de publicación en la lista, para acreditar la realidad de las operaciones, o bien, dentro de ese mismo plazo, el corregir su situación fiscal mediante la presentación de las declaraciones complementarias que correspondan, ya que si transcurrido ese plazo no se hace la gestión en uno u otro sentido, y la autoridad llega a ejercer sus facultades de comprobación, entonces se determinará el o los créditos fiscales que correspondan.

Para esquematizar este procedimiento se presenta este diagrama para su mejor entendimiento:

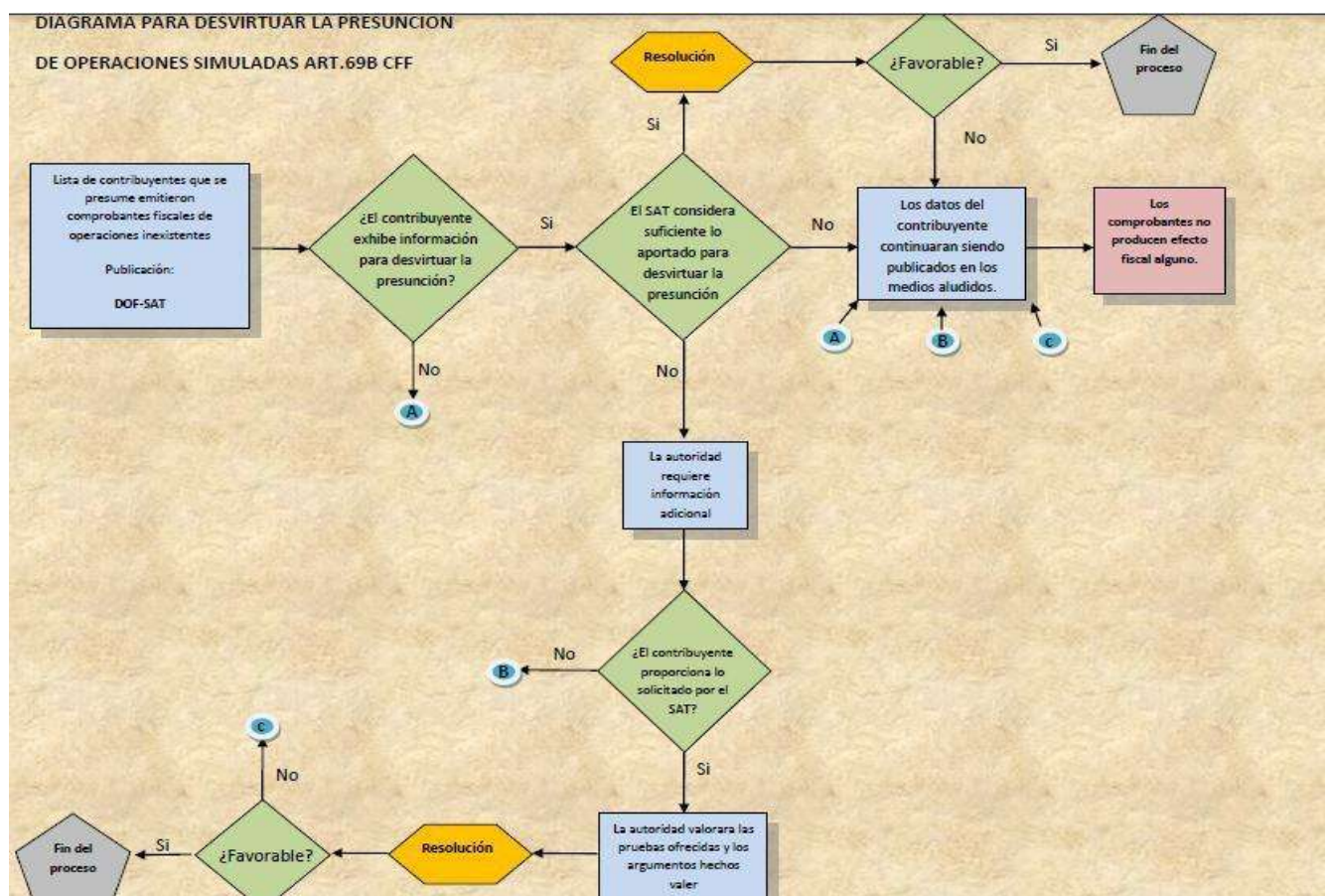


Figura 2

Esto implica, el que aunque la operación haya sido real, si no se acredita esto dentro del plazo de los 30 días a que se ha hecho mención, ya no se podrá acreditar en un momento posterior, y si la autoridad llega a ejercer sus facultades de comprobación en el período respectivo, considerará tales operaciones como inexistentes procediendo por tanto a determinar el crédito fiscal respectivo, y no aceptará en esos momentos las pruebas que el contribuyente pueda aportar para comprobar la realidad de las operaciones amparadas en los comprobantes expedidos por la persona incluida en la lista de personas de quienes la autoridad fiscal ha presumido la inexistencia de sus operaciones.

Tal facultad otorgada a la autoridad fiscal a través del dispositivo legal en comento es bastante amplia y deja en inseguridad jurídica a los contribuyentes ya que el mismo no prevé la forma en que la autoridad podría llegar a la conclusión de que el contribuyente no cuenta con los medios necesarios (infraestructura, personal, activos, etc.) para prestar los servicios o comercializar y/o producir los bienes amparados en los comprobantes expedidos, ya que únicamente señala en su primer párrafo que “Cuando la autoridad 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”³⁶, pero sin que se precise los medios o vías por las cuales la autoridad podría llegar a tal determinación.

Lo mismo ocurre en el caso de un contribuyente que la autoridad considere como no localizado, ya que no se contemplan los supuestos en los cuales un contribuyente podría ser considerado como tal, por lo que estas omisiones abren la puerta a la arbitrariedad de la autoridad, ya que queda a su criterio el determinar los casos y supuestos en los que un contribuyente no está localizado o no cuenta con

³⁶ (Anon., 2017)

infraestructura, activos, personal o capacidad material para prestar los servicios o comercializar y/o producir los bienes que amparan los comprobantes que ha expedido.

Aunado a lo anterior nos encontramos con el hecho de que la autoridad considerará que el contribuyente se encuentra de manera definitiva en la situación de que sus operaciones son inexistentes, cuando el mismo no pueda desvirtuar la presunción de la autoridad dentro del plazo legal de 15 días otorgados para tal fin, por lo que inmediatamente después de esto procedería a publicar su nombre en una lista en el DOF y en la página de internet del SAT, como parte de los contribuyentes que realizan operaciones inexistentes o falsas, cuando es evidente que la resolución de la autoridad en el sentido de que no se pudo desvirtuar la presunción de la autoridad es aún recurrible por otros medios de defensa y que mientras estos no se agoten, o no transcurra el plazo legal que el contribuyente tiene para interponerlos, no es posible lo incluyan ya dentro de una lista de contribuyentes que realizan operaciones inexistentes, ya que esto produce efectos no sólo para el contribuyente mismo, sino para todos sus clientes o personas a las que le ha expedido un comprobante por sus operaciones.

Tal situación viola garantías y derechos humanos ya que la autoridad asume como ciertos, hechos que aún pueden recurrirse ante otras instancias jurisdiccionales y que, por lo mismo, de los cuales no es posible aún quitarles la etiqueta de presunciones sujetas a demostrar su improcedencia por el particular. Asimismo, se violan garantías y derechos humanos de aquellas personas que dieron efectos fiscales a comprobantes emitidos por estas personas y que no acreditaron dentro del plazo de 30 días otorgado para tal fin, la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, ya que de acuerdo a lo visto anteriormente, cuando la autoridad fiscal detecte esta situación al ejercer sus facultades de comprobación, procederá a determinar el crédito fiscal respectivo sin permitir que el contribuyente pueda en ese momento acreditar la realidad de tales operaciones

APLICACIÓN RETROACTIVA

Para determinar si lo dispuesto por el artículo 69-B del CFF resulta retroactivo, al aplicarse respecto de comprobantes emitidos con anterioridad a su vigencia (2014), nos parece que es importante analizar los siguientes puntos:

I. Carácter sustantivo o adjetivo de la norma

Uno de los temas más debatidos en torno a lo dispuesto por el artículo 69-B del CFF se refiere a su naturaleza; esto es, si se trata meramente de una norma de carácter procesal o adjetiva o si verdaderamente establece derechos u obligaciones a cargo de los contribuyentes, que le permita clasificarse como norma sustantiva.

En ese sentido, consideramos que al permitirle a la autoridad actuar en tales términos respecto de aquellas operaciones en que detecte indicios suficientes para presumir la posible emisión de comprobantes fiscales en operaciones inexistentes, el artículo 69-B está otorgando a la autoridad materialmente una facultad de comprobación en la que la carga de la prueba recae sustancialmente en el contribuyente.

De aceptar esta lectura, la regulación de una facultad de comprobación de las autoridades, como lo es la establecida en el artículo 69-B del CFF, implica la regulación del procedimiento conforme al cual se podrá ejercer, lo que resulta en una norma de carácter procedimental o adjetiva.

Esta naturaleza adjetiva del artículo 69-B del CFF se evidencia con su sola lectura, toda vez que establece los pasos a seguir para que las autoridades puedan válida y legítimamente presumir la inexistencia de ciertas operaciones amparadas por comprobantes fiscales, así como los

pasos que deberán seguir los contribuyentes implicados para demostrar la veracidad y existencia de las operaciones sujetas a debate.

Sin embargo, el hecho de que una norma regule cuestiones procedimentales, no implica el que no establezca además derechos u obligaciones de carácter sustantivo y no procedimental.

En este tenor de ideas, resulta interesante analizar si el artículo 69-B del CFF establece también diversas situaciones que pudieran corresponder a obligaciones de carácter sustantivo y no meramente procedimental.

Bajo esta línea de pensamiento, ¿podría considerarse que la presunción que dicho precepto establece es de carácter sustantivo? Una respuesta afirmativa a esta interrogante requeriría aceptar que, por virtud de la aplicación de la norma, se está modificando la situación jurídica de los contribuyentes, toda vez que la aplicación de la presunción da lugar a una nueva situación consistente en considerar como inexistentes (y, en consecuencia, simuladas) las operaciones que fueron documentadas en los comprobantes fiscales emitidos. Situación jurídica novedosa que obliga a los contribuyentes a actuar, con el objetivo de desvirtuar la presunción y, por tanto, evitar las consecuencias de la misma.

En otras palabras, tendría que aceptarse que por virtud de la aplicación de las presunciones que establece el artículo 69-B del CFF, y con base en los indicios previamente detectados por la autoridad, se está determinando primero en forma provisional, y luego en forma definitiva una nueva situación jurídica de los contribuyentes.

Es decir, al actuar en los términos del artículo 69-B, actuando sólo a partir de ciertos indicios y sin necesidad de probarlo, la autoridad es capaz de modificar gravemente la situación de los contribuyentes, puesto que operará la presunción de inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales emitidos, a menos que el contribuyente actúe y logre convencer a la autoridad de la que se efectuaron esas operaciones.

Con esta percepción, pareciera que, sin necesidad de probar la inexistencia de las operaciones, la autoridad puede modificar drásticamente la situación jurídica de un contribuyente al resultar inmediata e inevitablemente aplicable la presunción de inexistencia, convirtiéndose así la propia presunción, en la situación jurídica a debate y los procedimientos que deberá efectuar el contribuyente para desvirtuarla, la forma de dilucidar la realidad de dicha situación jurídica. La preocupación relativa a la retroactividad de la norma surge inevitablemente.

Consideramos que la Ley fue creada con el propósito de dar a la autoridad una facultad para combatir efectivamente el tráfico de comprobantes fiscales emitidos por algunos contribuyentes, sin que en realidad se hubiese efectuado una operación.

Lo anterior, toda vez que al hacer del conocimiento del público en general su nueva situación fiscal (sea provisional o definitiva), se les podría estar obligando a soportar una intromisión en el derecho que el CFF vigente hasta el 31 de diciembre de 2013 otorgaba en su favor, consistente en que su información fiscal se manejara por la autoridad con carácter reservado (en lo sucesivo, nos referiremos a este derecho como "reserva fiscal").

En efecto, por virtud de lo dispuesto por el artículo 69-B del CFF se podría estar alterando el derecho sustantivo a la reserva fiscal de los

contribuyentes, al permitirse como excepción a tal derecho el que se permita la publicación de esas listas, resultando con ello el que dicha disposición sustantiva adquiera el carácter de retroactiva.

Respecto de las publicaciones a que refiere el artículo 69-B del CFF, habrá que analizar si verdaderamente serán consecuencias de naturaleza sustantiva o bien, que únicamente corresponden a "fases" del procedimiento conforme al cual las autoridades deberán ejercer sus facultades de comprobación.

El anterior cuestionamiento resulta válido, toda vez que podría considerarse que las publicaciones son sólo fases del procedimiento de fiscalización que en sí mismas no producen consecuencias de derecho, sino que representan sólo mecanismos necesarios para el funcionamiento de la facultad de fiscalización que se confiere en el artículo 69-B a las autoridades, y para que los contribuyentes interesados se encuentren en aptitud de hacer valer su garantía de audiencia.

Bajo esta línea de pensamiento, las publicaciones simplemente permiten que quienes realizaron operaciones con los contribuyentes implicados tengan conocimiento oportuno respecto de la presunción de inexistencia de operaciones aplicada por la autoridad, y con ello, que puedan dar seguimiento a la defensa planteada por estos contribuyentes y, en su caso, que puedan preparar su defensa en el supuesto en que no se desvirtúe tal presunción.

Al dar publicidad a los datos y situación fiscal de los contribuyentes implicados, está incidiendo en su derecho de reserva fiscal, pues aun cuando esas listas forman parte de una fase del procedimiento de fiscalización, la publicación de las mismas implica que materialmente se

reconozca una excepción respecto de la prohibición de publicación de datos que, por regla general, se consideran reservados.

Posible retroactividad de la publicación de los listados de contribuyentes

Desde antes de la vigencia del Decreto, y por tanto, de la vigencia de lo dispuesto por el artículo 69-B del CFF, el artículo 69 del CFF ha establecido el derecho de los contribuyentes a la reserva de la información fiscal que posean las autoridades, permitiendo excepciones al mismo, únicamente en los casos que expresamente tal precepto establece.

En ese sentido, por virtud de la vigencia de lo dispuesto por el artículo 69-B del CFF, dicho derecho de reserva fiscal adoptó una nueva excepción, la cual corresponde a los datos que se publiquen en las listas a que se refiere ese artículo sobre contribuyentes respecto de los que se hubiera ejercido la facultad.

Así, resulta interesante analizar si la nueva excepción que prevé el artículo 69-B del CFF respecto de la reserva fiscal podría resultar retroactiva en perjuicio del contribuyente si se aplica respecto de operaciones que se efectuaron con anterioridad a la entrada en vigor del Decreto, esto es, respecto de operaciones en cuya época en que se efectuaron, no existía dicha excepción a la reserva fiscal.

2.8. RESOLUCIONES DE LOS TRIBUNALES.

Como consecuencia de lo anteriormente planteado, un gran número de contribuyentes ha acudido al juicio de amparo, argumentando que la medida viola en su perjuicio los principios de irretroactividad de la ley y de presunción de inocencia,

así como la garantía de audiencia y el derecho a la privacidad y a la protección de datos personales. Hasta ahora, aún existen juicios radicados en juzgados de distrito y en tribunales colegiados; sin embargo, dada la relevancia y la trascendencia del tema, la Suprema Corte de Justicia resolvió cinco amparos en revisión a favor de la autoridad estatal por las siguientes razones:

- a) No existe violación a la garantía de audiencia, toda vez que la publicación de la lista de los presuntos emisores de facturas falsas en el Diario Oficial de la Federación, representa un acto de comunicación procesal pública y no un acto privativo, lo cual lo excluye automáticamente de la obligación de observar los requisitos del artículo 14 constitucional.
- b) El artículo impugnado no transgrede el principio de presunción de inocencia, toda vez que no representa un procedimiento administrativo sancionador; en el caso en concreto, la Corte determinó que el artículo 69-B del CFF no tiene por objeto imponer una sanción, sino verificar si los comprobantes carecen de sustento para otorgarles efectos fiscales.
- c) No existe violación al principio de irretroactividad, toda vez que no tiene por objeto eliminar los efectos que produjeron los comprobantes fiscales emitidos, sino sólo corroborar que los contribuyentes que los emitieron realmente hayan realizado las operaciones consignadas.

En realidad, la Suprema Corte consideró que este procedimiento no violenta los derechos humanos, al considerar que aquél es sólo un medio de comunicación procesal que no constituye un acto privativo, sino de molestia y que éste no transgrede el principio de presunción de inocencia. Toda vez que no tiene por objeto imponer una sanción, sino sólo verificar la legalidad de las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales. Es decir, el máximo tribunal fortaleció las facultades de fiscalización de la autoridad hacendaria con el propósito de potencializar los índices de recaudación y disminuir la evasión fiscal en México.

Pero que más sanción puede haber que dejar in efectos todos los comprobantes fiscales que emitió el contribuyente visitado, también es una sanción hacia terceros que realicen operaciones con él, ya que sus comprobantes fiscales no

tendrán ni tuvieron efectos fiscales, creemos que la corte está equivocada en su percepción en este sentido.

Lo anterior demuestra que, tratándose de materia fiscal, la Corte no siempre recurre a salvaguardar los derechos de los gobernados para lo cual existe, pues si bien el artículo 69-B del CFF no constituye un acto privativo, sí es un acto de molestia y éste debe atender a los requisitos del artículo 16 constitucional

En este sentido, los contribuyentes aún continuamos cuestionándonos si la notificación, a través del Diario Oficial de la Federación, es o no excesiva en atención a la finalidad propuesta por el legislador. Es claro que la Corte dio por sentado que los beneficios del artículo 69-B del CFF son superiores a los perjuicios que aquél podría representar.

2.9. LA AUTORIDAD FISCAL Y LA INEXISTENCIA DE ACTOS JURÍDICOS.

La autoridad fiscal carece de facultades para declarar la inexistencia y/o simulación absoluta de las operaciones que los contribuyentes registran en su contabilidad como deducciones o acreditamientos.

Una vez que identificamos el contenido jurídico de ambas figuras, y logramos esclarecer cada una de sus características normativas, estamos en condiciones de afirmar que la metodología que implementan las unidades administrativas del SAT para calificar la situación fiscal de los contribuyentes es contraria a los postulados que emergen de “la teoría de la ineficacia de los actos jurídicos” antes analizada, por lo siguiente:

1. En lo que se refiere a la ***“inexistencia de actos jurídicos”***, la autoridad fiscal está impedida en invocarla por tres razones:
 - a. Los indicios que detecta durante el ejercicio de su facultad de comprobación no tienen por objeto el comprobar la ausencia de alguno

de los elementos esenciales de las operaciones que están siendo sometidas a fiscalización, como pudiera ser la ausencia o falta de consentimiento por parte del proveedor de bienes y/o servicios de celebrar el acto jurídico con el contribuyente visitado. Por el contrario, todos los elementos que obtiene a través de las compulsas, verificaciones oculares o consultas en sus bases de datos, sólo sirven para probar que el “supuesto EFO” carece de los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que concertó con el “presunto EDO”, o bien, que al momento de la fiscalización no se encuentra localizable;

- b. El SAT carece de la calidad de “interesado”, toda vez que, aún y cuando el artículo 42 del CFF lo faculta para comprobar que los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales, ello no supone que sea titular de algún derecho subjetivo que lo legitime para invocar la figura normativa prevista en el artículo 2224 del CCF; y
 - c. La única autoridad competente para resolver sobre la inexistencia de las operaciones que el “presunto EDO” registró en su contabilidad como deducciones y/o acreditamientos es aquélla que cuenta con facultades materialmente jurisdiccionales (un tribunal).
2. En lo que respecta a la “simulación absoluta de actos jurídicos”, la autoridad fiscal, a su vez, está impedida en implementarla por dos razones:
- a. Le corresponde al Ministerio Público ejercer la acción de simulación respectiva tomado como soporte los indicios que la autoridad fiscal detecte durante el ejercicio de su facultad de comprobación y por los que se desprenda un probable perjuicio a la Hacienda Pública con motivo del presunto “tráfico de comprobantes fiscales”; y
 - b. Por consiguiente, la única autoridad competente para resolver sobre la simulación absoluta de las operaciones que el “presunto EDO” registró en su contabilidad como deducciones y/o acreditamientos es aquélla que cuenta con facultades materialmente jurisdiccionales (un tribunal).

Por tanto, podemos concluir que la metodología en análisis invita a la arbitrariedad de las unidades administrativas del SAT, pues les permite el uso de diversas figuras jurídicas que, y de acuerdo con el derecho común, no están a su alcance, generando con ello un rompimiento frontal con el principio elemental de legalidad.

Nuestro análisis señala que esta metodología de las autoridades invita a la arbitrariedad de las unidades administrativas del SAT toda vez que, y de acuerdo a la infraestructura normativa vigente, no existen las condiciones jurídicas idóneas para que éstas califiquen la situación fiscal de los contribuyentes declarando y/o presumiendo la inexistencia y/o simulación absoluta de las operaciones que registran en su contabilidad como deducciones o acreditamientos. Con esto, no estamos sugiriendo que los contribuyentes que sean sometidos a alguna facultad de fiscalización opten por una posición contumaz en lo que se refiere a la entrega de la documentación soporte con la que se permita corroborar la existencia o realización de los actos jurídicos a los que le concedieron efecto fiscal, por el contrario, creemos que estos resultados únicamente favorecen a establecer ciertos límites a los requerimientos de información y documentación que realiza la autoridad fiscal durante el ejercicio de su facultad de comprobación, es decir, del análisis antes descrito, sólo tienden a lograr un equilibrio por el que, evitando la arbitrariedad, se permita un desarrollo viable de la función de fiscalización que se le encomendó al SAT

2.10. LISTADOS Y RESOLUCIONES DEL SAT

Como ya lo hemos comentado en los subtemas anteriores, en la página del SAT se realizan las publicaciones referidas a los listados de los contribuyentes incumplidos, los cuales se encuentran en la siguiente liga:

<https://siat.SAT.gob.mx/PTSC/pdc/faces/consulta69b.jsf?ispublic=1> en donde se encuentran varios botones con la información a consultar de acuerdo al estatus del contribuyente.

Así mismo nos aparece la leyenda de que se encuentra en este apartado

Artículo 69-B: Publicación

En este apartado usted podrá consultar el nombre, denominación o razón social y clave del RFC de contribuyentes que emitieron comprobantes fiscales que ampararon operaciones inexistentes, ya que no contaron 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; motivo por el cual las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por dichos contribuyentes no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, ello de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69-B, antepenúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación. Lo anterior se informa para los efectos de lo previsto en el penúltimo párrafo del citado numeral.

Fundamento: artículo 69-B, Código Fiscal de la Federación”

Para efectos didácticos se presenta la figura número uno con la captura de la pantalla de esa aplicación:

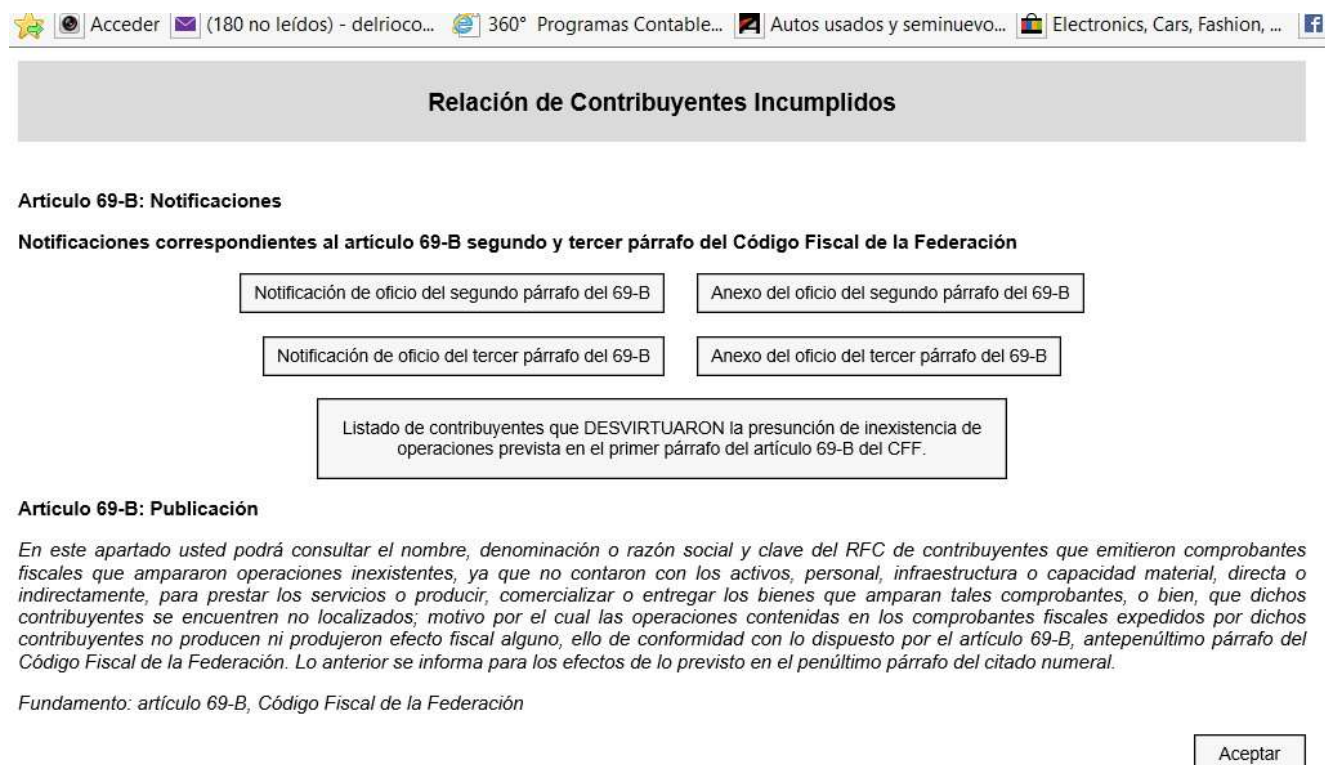


Figura No 1

Al presionar cualquier botón de estos apartados se despliegan los listados, que cabe señalar son archivos con muchísima información que para poder hacer un buen análisis de esos datos se requieren de sistemas de cómputo que se encuentran disponibles en el mercado, el cual procesa la información de la RFC, otros realizan filtrados y otros más de forma automática con la utilización y manejo de la información contenida en el xml, verificando si existe este RFC en las listas negras,






Servicio de Administración Tributaria

Administración General de Auditoría Fiscal Federal
Administración Central de Fiscalización Estratégica

Asunto: Anexo 1 del oficio número **500-05-2017-16054** de fecha 28 de abril de 2017, en el que se notifica, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, que los contribuyentes mencionados en el presente Anexo se ubican en el supuesto previsto en el primer párrafo del citado precepto legal.

A continuación se enlistan los contribuyentes a los que se hace referencia en el oficio número **500-05-2017-16054** de fecha 28 de abril de 2017, emitido por el Lic. Francisco Hugolino Cruz Ortiz, Administrador Central de Fiscalización Estratégica.

	RFC	NOMBRE EFOS PRESUNTOS	NÚMERO DEL OFICIO DE PRESUNCIÓN	FECHA DE NOTIFICACIÓN DEL OFICIO DE PRESUNCIÓN
1	AAI0309047KA	AR APOYO INDUSTRIAL, S.A. DE C.V.	500-11-00-01-00-2017-1090 de fecha 8 de marzo de 2017	6 de abril de 2017
2	AANS850115SE5	ALCARAZ NAVA SANDRA MINERVA	500-18-00-04-02-2017-1765 de fecha 9 de marzo de 2017	28 de abril de 2017
3	AARA600425QK4	ADAME RENDÓN ANTONIA	500-39-00-06-02-2017-03260 de fecha 7 de marzo de 2017	4 de abril de 2017
4	ACC1104193B2	ARRENDADORA Y COMERCIALIZADORA CIUDAD REAL, S.A. DE C.V.	500-04-00-00-00-2017-9882 de fecha 27 de marzo de 2017	4 de abril de 2017

2.11. **PROGRAMA DE EJEMPLARIDAD DE LA AUTORIDAD FISCAL.**

ESQUEMAS AGRESIVOS DETECTADOS

- ✓ El sistema recaudatorio enfrenta grandes retos en el combate a los esquemas agresivos de defraudación fiscal que han proliferado en nuestro país y que ocasionan grave daño a la sociedad, ya que son diseñados para evadir el cumplimiento de obligaciones y simular operaciones.
- ✓ A la fecha, se estima que el perjuicio causado al Fisco Federal por el uso de estos esquemas supera la cantidad de \$277 MMDP.
- ✓ Entre las conductas detectadas en esquemas agresivos existen:

Venta de facturas	Outsourcing simuladas
Sindicatos	Otros

CONCEPTOS DEL PROGRAMA

- Casos de defraudación fiscal
- Casos de artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación
- Casos de artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación
- Clausuras preventivas de establecimientos
- Verificación de domicilios manifestados al Registro Federal de Contribuyentes.
- Delitos Fiscales
- Baja del padrón de importadores, importadores de sectores específicos y donatarias.
- Evaluación a Contadores Públicos Registrados
- Responsabilidad Solidaria

Caídas Recaudatorias



5



PROCEDIMIENTO DEL 69-B

- ✓ Notificar el oficio de presunción del contribuyente.
- ✓ Publicarlo en un listado en la página de internet del SAT y DOF.
- ✓ Ofrecimiento de pruebas en un plazo de 15 días hábiles o solicitud de prórroga (10 días hábiles)
- ✓ En cinco días, el SAT valorará las pruebas (en su caso requerirá información adicional 10 días) y emitirá resolución definitiva en un plazo no mayor a 30 días hábiles.
- ✓ Pasados 30 días hábiles a la notificación de la resolución, se publicará el listado definitivo.
- ✓ Efectos generales: Las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.
- ✓ Las personas que dieron efectos fiscales a los comprobantes tienen 30 días siguientes al de la publicación, para acreditar la materialidad de las operaciones o corregir su situación fiscal.
- ✓ Efectos penales. (Delito de defraudación fiscal o simulación de operaciones)

PROCEDIMIENTOS GENERALES (VALORACIÓN)

En primera instancia se deberán de valorar los documentos que comúnmente solicita la autoridad y/o aporta la contribuyente para tratar de acreditar la materialidad de las operaciones:

- Acta constitutiva, actas de asamblea, contratos de arrendamientos del(os) local(es) en el que realizan sus actividades, comprobantes expedidos por estos a sus clientes.
- Pólizas, registros y auxiliares
- Facturas
- Contratos
- Forma de pago



ACCIONES COORDINADAS DE PREVENCIÓN CONTRA LA SIMULACIÓN DE OPERACIONES

- Detección de empresas fachada desde su inscripción ante el RFC.
- Denuncia de robo de identidad o abuso de personas en situación vulnerable.
- Aplicación de modelos de riesgo de operaciones inusuales.
- Supervisión a domicilios virtuales o múltiples.
- Emisión irregular de CFDI's.
- Supervisión a contribuyentes de alto riesgo por estar vinculados a esquemas agresivos.
- Detección de esquemas agresivos en devoluciones improcedentes.
- Análisis de la materialidad de las operaciones en auditorías o solicitudes de saldos a favor.

Con estos indicadores es la forma como la autoridad fiscal puede determinar a una empresa como presunto EFO, al caer en varios partes de estos esquemas así se

genera aun perfil del contribuyente y de aquí se determina que contribuyentes son candidatos a ser revisados aplicándoles el procedimiento del 69-b CFF.

3. CAPITULO III. PROBLEMATIZACIÓN PARA EL FISCO DE LAS OPERACIONES INEXISTENTES Y PROPUESTA PARA LA MODIFICACIÓN A LOS PROCEDIMIENTOS APLICABLES.

3.1. ANTECEDENTES.

En SAT se enfrenta actualmente a cambio en el mundo del ingreso que se obtenía por parte de las ventas del petróleo y que actualmente el precio ha caído y con ellos también la producción del mismo dejando al estado sin estos ingresos fiscales, lo que ha ocasionado que el gobierno federal al necesitar más recurso fiscal, vea en los ingresos fiscales de los impuestos a los contribuyentes como su salvavidas

Con base en lo establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) elabora un listado de empresas de las que se sospecha la emisión de facturas que simulan operaciones inexistentes. Sin embargo, dicha lista negra también puede afectar a quienes contratan sus servicios.

Con el fin de detener el tráfico de comprobantes fiscales, el SAT hace pública la lista de personas físicas y morales que presentan irregularidades en el Diario Oficial de la Federación y su página de internet. Sin embargo, son pocos los empresarios que las consultan para saber si sus proveedores se encuentran entre los señalados.

Los que aparecen en dicho listado se catalogan como Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (Efos), acusadas de haber facturado sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material para desarrollar la actividad que aparentemente realizan. A quienes compran sus productos o servicios se les

considera como Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (Edos); estos últimos pocas veces se dan cuenta de la acusación hasta que son sancionados.

Cuando una empresa aparece en la lista temporal, tiene quince días para comprobar que sus operaciones no son simuladas, si después del plazo no se desvirtúan los hechos imputados, pasan al listado definitivo donde se considera que todas las operaciones contenidas en sus comprobantes fiscales no producen ni produjeron efectos fiscales y ya no van a poder hacer deducibles esos documentos.

Después de la lista definitiva, los clientes o Edos contarán con 30 días para comprobar a la autoridad que sí recibieron los servicios facturados. Aunque consideramos que el gasto que se hizo con esta empresa debería ser deducible independientemente de que fue el proveedor apareciera en la lista negra, pero para el SAT ya no puede haber deducciones.

Creemos que este señalamiento no debería tener efectos retroactivos. Que el SAT envía se comunica a través de cartas con los Edos se corrijan, pero esto lo hace terminado el periodo de 30 días que tienen para hacerlo. Para entonces, ya se sancionó al contribuyente. Por este motivo, nosotros pensaríamos que la carta se envíe antes de que venza el plazo a fin de dar oportunidad de desvirtuar las acusaciones.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) revisó el artículo 69-B pero únicamente por lo que respecta a los Efos, pero faltan los Edos y el camino de la seguridad jurídica que se quiere proporcionar a empresas que sí puedan comprobar a autoridad que sus operaciones no son simuladas, además el SAT no contempla situaciones en las que el Efo desempeñara diversas actividades, que tal que por algunas situaciones está simulando y en otras no.

El delegado de Prodecon invitó a los contribuyentes que atravesen esta situación a acudir a la delegación para iniciar un procedimiento de queja. En el año

pasado se recibieron tres quejas por parte de Edos y cinco por parte de Efos que figuraban injustamente en la lista negra.

3.2. PROBLEMATIZACIÓN PARA EL FISCO.

Más de 300 empresas en México facturan millonarias operaciones inexistentes, mediante un sofisticado esquema de evasión fiscal, conocido como “Operación carrusel”, reveló el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

El administrador general de Auditoría Fiscal Federal del SAT, José Genaro Ernesto Luna Vargas, informó que al 31 de diciembre de 2013 se tenían identificadas a 316 empresas “facturadoras” de operaciones simuladas y a unos 12 mil contribuyentes que utilizan este tipo de esquema.

“Hemos descubierto que el monto de todas esas operaciones es de 105 mil millones de pesos”, añadió en entrevista con Notimex, al precisar que esta cantidad es acumulada durante cinco años, de 2008 a 2012.

Explicó que estos 12 mil contribuyentes utilizan este esquema para disminuir la base gravable del Impuesto sobre la Renta (ISR) y para acreditar el Impuesto al Valor Agregado (IVA) de esas facturas lo que, en su caso, puede ser motivo de una devolución, añadió.

Informó que el impacto fiscal de este esquema de evasión, utilizado por empresas formales en muchos casos creadas con prestanombres, es de 30 mil millones de pesos por concepto de ISR y alrededor de 16 mil millones de pesos por IVA, también de 2008 a 2012.

Estas cifras, agregó, ponen en contexto la magnitud de este problema de la compra-venta de facturas y la proliferación de las operaciones simuladas en perjuicio

de erario, que ha venido desarrollándose a lo largo del tiempo y haciéndose cada vez más sofisticado.

Para combatir este tipo de esquemas agresivos de evasión fiscal, expuso, la autoridad lleva a cabo una fiscalización integral de las operaciones, lo que incluye la publicación de un listado de contribuyentes que emitieron comprobantes fiscales que simulan operaciones inexistentes.

Recordó que, como parte de la reforma hacendaria, a partir del 2014, en este año se dotó al SAT de la facultad de publicar las llamadas “listas negras” de emisores de comprobantes fiscales cuando se presume que las facturas amparan operaciones inexistentes.

El funcionario del SAT explicó que el esquema llamado “Operación carrusel”, consiste en que más de dos empresas constituidas formalmente se ponen de acuerdo para diseñar este esquema de evasión, a través de la simulación de operaciones inexistentes.

Por un lado, una empresa emisora de comprobantes fiscales, factura una supuesta enajenación de mercancías, bienes o servicios y, por otro, la empresa beneficiaria del esquema, supuestamente compra el servicio o recibe los bienes.

Si bien la factura cumple con todos los requisitos legales, detrás de ella hay una operación inexistente o simulada, pues la empresa que facturó no cuenta con activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes.

Por ejemplo, una empresa compra seis millones de tabiques, pero cuando la autoridad va al domicilio fiscal de la empresa que facturó, lo que encuentra es una casa habitación en ruinas, sin bodegas o transporte para movilizar la supuesta mercancía que vendió.

El SAT ha encontrado hasta 56 niveles detrás de una “facturadora” pues para dispersar la operación, se pone de acuerdo con otra empresa para simular una operación y ésta, a su vez, transmite el pago de la contraprestación a otra empresa, ésta hace lo mismo con otra y, así, hasta formar una enorme “telaraña” de complicidades.

“Le llamamos “Operación carrusel” porque va de una empresa otra, hasta que al final la última empresa regresa el recurso a la primera empresa o alguno de sus socios”, añadió Luna Vargas.

Precisó que detrás de toda esta red siempre hay una comisión que se paga entre estas empresas que se ponen de acuerdo para llevar a cabo este esquema de defraudación, la cual oscila entre 6.0 y 10 por ciento.

Además, en el diseño de este tipo de esquema están involucrados despachos de contadores o asesores fiscales, algunos de los cuales ya han sido “exhibidos” en las listas que publica el SAT en su página electrónica y en el Diario Oficial de la Federación (DOF).

El incentivo de las empresas que utilizan este tipo de evasión para lograr beneficios fiscales indebidos es disminuir la base gravable del ISR o tener un IVA acreditable que puede ser, en su caso, motivo de una devolución de impuestos.

El SAT también ha detectado que este esquema es utilizado por empresas que internan mercancía al país de manera ilegal, y con estas operaciones de compra-venta de facturas, supuestamente formalizan o comprueban la estancia legal de la mercancía.

Para perseguir el perjuicio fiscal y combatir este esquema, el SAT lleva a cabo una fiscalización integral de las empresas beneficiadas y las que se prestan para

realizarlo, a través de identificar las operaciones vía los comprobantes fiscales y los flujos de dinero.

“Entramos por la empresa que deduce las operaciones o que obtiene el beneficio, y con la cadena de empresas mediante las cuales realizan todas estas operaciones”, abundó el Administrador General de Auditoría Fiscal Federal del SAT.

Cuando el SAT demuestra que en esta cadena hay una operación simulada, resta los beneficios indebidos y liquida un crédito fiscal, pero si encuentra un delito diferente al tema fiscal, por ejemplo, de lavado de dinero, lo turna a la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF) de la Secretaría de Hacienda, con la cual tiene un convenio de intercambio de información.

Parte de la revisión que hace el SAT de estas operaciones, también fiscaliza a los socios que están detrás de estas empresas, pues “en muchos de estos casos, hay que decirlo, son empresas creadas con prestanombres”. Se utilizan a personas dedicadas a actividades diversas, como vigilantes o incluso a amas de casa, quienes por desconocimiento o por algún salario, se ven involucradas en este esquema de simulación.

No obstante, el desconocimiento de la norma no los exime de colocarse en el supuesto de defraudación fiscal, delito para el cual el Código Fiscal de la federación (CFF) establece sanciones de prisión, que van de tres meses a seis años.

Entre los elementos que pueden indicar que una empresa presuntamente está involucrada en una operación simulada es que su domicilio fiscal es no localizado o que se ubican en pequeños cuartitos de 2 x 2 metros, en los cuales operan una gran cantidad de empresas.

“Hemos encontrado hasta 350 empresas en un domicilio muy pequeño, pero que realmente son oficiales virtuales; son empresas que manejan grandes cantidades

de operaciones en domicilios existentes, pero en zonas marginadas de las ciudades”, agregó Luna Vargas.

Además, la utilización de comprobantes fiscales digitales, obligatorio para todos los contribuyentes a partir de este año, facilita la identificación oportuna de estas operaciones, pues permiten analizar la información al segundo o tercer día y detectar cuando los montos involucrados se salen de promedio.

Destacó que hay una “fuerza fiscalizadora nacional” conjunta entre el SAT y las entidades federativas para buscar estos esquemas agresivos, y esta información va nutriendo de información al nuevo instrumento creado por el Congreso de la Unión, como parte de la reforma hacendaria que entró en vigor este año.

Recordando que con la reforma hacendaria se adicionó el artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación en el que se establece, como excepción a la reserva fiscal, que el SAT publicará los datos de las empresas que se presume facturan operaciones inexistentes.

Con base en estas nuevas atribuciones y facultades, el SAT publica en su página en Internet y el DOF las notificaciones a los contribuyentes que presuntamente simulan operaciones y emiten facturas apócrifas, los cuales tienen un plazo de 15 días para aclarar su situación y, en máximo cinco días, el SAT valora las pruebas y emite una resolución.

Posterior a esa fecha todavía hay un plazo de 30 días para que el resuelva y publique una relación definitiva de quienes no hayan desvirtuado las observaciones, considerando que simulaban operaciones y emitieron facturas sin efecto fiscal.

La notificación de la lista definitiva, y en la cual ya se podrá encuadrar a los contribuyentes en el supuesto del delito de defraudación fiscal y presentar la querella correspondiente a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación (PFF).

Como parte de estas acciones, conforme el SAT va encontrando empresas “facturadoras” de operaciones simuladas, les va cancelando los certificados correspondientes para efectos de que éstas ya no puedan emitir comprobantes fiscales.

La publicación de estas listas, mediante la cual se notifica a los contribuyentes que presuntamente simulan operaciones y emiten facturas falsas, ya empieza a dar resultados favorables, pues muchas de ellos ya se están autocorrigiendo y han presentado declaraciones complementarias.

Durante los primeros cuatro meses del año, las empresas que han obtenido beneficios fiscales por la facturación de operaciones inexistentes ya presentaron declaraciones complementarias y disminuyeron sus deducciones en seis mil 700 millones de pesos.

Además, derivado de las auditorías fiscales que el SAT a estas empresas por la utilización de este agresivo esquema de evasión, entre otras acciones, se han logrado correcciones (pagos) por 17 mil 500 millones de pesos, afirmó Luna Vargas.

No obstante, la publicación de estas listas también motivó que 58 causantes interpusieran quejas ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) en contra de lo dispuesto en el Artículo 69-B del CFF, argumentando que violaba sus derechos fundamentales de audiencia, debido proceso y a la protección de datos personales.

Al respecto, el ombudsman del contribuyente validó la publicación de la lista de contribuyentes que presuntamente simulan operaciones y emiten facturas falsas, y desestimó las quejas presentadas por las que alegaban ese tipo de violaciones. Porque el propio Artículo 69-B establece el procedimiento para que los contribuyentes

notificados aclaren su situación ante la autoridad fiscal y aporten las pruebas que considere necesarias para ello.

Luna Vargas comentó que también se interpusieron 222 juicios de amparo en contra de esta nueva atribución del SAT para publicar los datos de empresas que se presume realizan operaciones simuladas, de los cuales hasta ahora 134 resultaron a favor de la autoridad fiscalizadora.

De mediados de 2015 a la fecha, la evasión fiscal mediante el esquema de la simulación de operaciones comerciales creció 229%, al pasar de 90 mil 720 millones de pesos a más de 298 mil millones, según cifras del Servicio de Administración Tributaria (SAT) publicadas recientemente.

Si bien hay quienes interpretan este panorama como una clara falla de la factura electrónica, al señalar que sus candados no han logrado frenar la evasión fiscal, estas cifras, en realidad, demuestran todo lo contrario.

La facturación electrónica ha sido todo un éxito para la fiscalización del SAT. De hecho, el que exista un mayor porcentaje de operaciones comerciales simuladas de las que la autoridad tiene noción solo demuestra que, actualmente, se cuenta con un mayor rango de información que permite detectar cada vez más operaciones de este tipo y combatirlas.

Este proceso de *big data* ha provocado un incremento en el número de contribuyentes que aparecen en las listas negras de SAT por simular operaciones.

Mientras que, durante 2014, 2015 y mediados de 2016 en promedio se agregaban a la lista 37 contribuyentes al mes, de julio a diciembre de 2016 el promedio mensual creció a 238 y para lo que va de este ejercicio el número se incrementó a 464 nuevos cada mes, es decir, un incremento del promedio mensual de más del 1,000% desde que inició este ejercicio por parte de la autoridad.

Lo anterior nos hace pensar que los procesos de inteligencia por parte de la autoridad para detectar contribuyentes que simulan operaciones se están mejorando día a día, y todo ello originado por el gran volumen de información contenida en los CFDI's.

Otro punto importante es que solo 34 de los 3,459 contribuyentes detectados al 15 de febrero de 2017 del total de presuntos simuladores han logrado desvirtuar la simulación de operaciones, es decir, el 99% de contribuyentes que el SAT detecta como simuladores en realidad sí lo son y solo es cuestión de tiempo para que caigan en la lista de definitivos.

En 2016, el Servicio de Administración Tributaria logró una recaudación fiscal histórica, al rebasar en 308 mil 463.9 millones de pesos la meta recaudatoria anual, e incrementar en 5.2 millones su base de contribuyentes, que cerró en 56.8 millones.

A través de toda la información (*big data*) y de las acciones de fiscalización electrónica, el alcance del cobro de la autoridad se ha potencializado, logrando recaudar dinero que antes no estaba siendo captado, haciendo la fiscalización más eficiente.

3.2.1 La lista en la que nadie quiere aparecer

Una vez que el Servicio de Administración Tributaria detecta que una compañía está incurriendo en **prácticas de evasión fiscal**, notifica a la organización y le pide que justifique las operaciones que está realizando.

Si la empresa no demuestra su inocencia, entonces se publica su nombre en la lista negra definitiva del SAT y éste, a su vez, procede a fiscalizar a los clientes de la compañía para evitar hacer deducibles las facturas apócrifas.

Se trata de una cacería en forma de red, pues al ser detectada una empresa que tenga operaciones simuladas con otra, se investigarán sus demás operaciones con el único propósito de cobrar el monto real de impuestos, lo que permite incrementar la recaudación, e incluso tomar medidas penales cuando el caso lo amerite.

3.2.2 ¿Qué deben hacer las empresas?

La facturación electrónica constituye sin duda un desafío actual para la mayoría de las empresas, sin importar su giro. Sin embargo, más allá de las innovaciones tecnológicas que esta nueva forma de hacer contabilidad incluye, las compañías deben tomar en cuenta dos principales recomendaciones para evitar fallas al momento de fiscalizar.

La primera es revisar continuamente la lista negra de proveedores del SAT, esto con el fin de evitar establecer una relación con alguna de estas empresas, que entran dentro del catálogo de ‘malos contribuyentes’.

3.3. CIFRAS DE LAS OPERACIONES SIMULADAS.

Para tener un marco más claro de cómo opera este procedimiento presentamos un extracto de las listas que son publicadas por la autoridad, en referencia al artículo 69b, tomando un caso de la vida real, sobre las listas publicada en 29 de mayo de 2017, donde se publican las empresas que son en forma definitiva declarados como empresas que facturan operaciones simuladas.

En la página del SAT encontramos la información estadística de este tipo de operaciones que el mismo SAT tiene identificadas desde su incorporación a la legislación del artículo 69B CFF, en el año 2014, por lo anterior se presenta un resumen de dichas cifras:

Contribuyentes Publicados y acciones contra la delincuencia

Número de contribuyentes

Año	Mes	Quincena	69-B		No localizados	Sentencias	Total (únicos)
			Presuntos	Definitivos			
2014	Enero	1	164	-	87,000	54	89,792
2014	Enero	2	164	-	87,000	54	90,925
2014	Febrero	1	261	-	89,972	58	95,918
2014	Febrero	2	261	-	89,972	63	101,264
2014	Marzo	1	261	-	89,972	69	101,596
2014	Marzo	2	261	-	89,972	75	102,954
2014	Abril	1	292	-	89,972	82	103,616
2014	Abril	2	292	-	89,972	88	104,098
2014	Mayo	1	344	-	93,040	93	109,124
2014	Mayo	2	344	-	93,040	95	111,273
2014	Junio	1	374	-	93,040	95	112,120
2014	Junio	2	374	8	93,040	98	112,542
2014	Julio	1	416	8	93,040	105	113,738
2014	Julio	2	416	17	93,040	111	114,443
2014	Agosto	1	457	17	93,046	116	115,827
2014	Agosto	2	457	29	93,052	124	116,363
2014	Septiembre	1	497	29	93,052	126	116,871
2014	Septiembre	2	497	48	93,052	136	117,889
2014	Octubre	1	539	48	93,052	140	119,008
2014	Octubre	2	539	87	93,052	145	120,996
2014	Noviembre	1	580	96	93,052	153	123,000
2014	Noviembre	2	580	102	93,052	155	124,473
2014	Diciembre	1	620	102	93,052	160	126,574
2014	Diciembre	2	620	119	93,052	163	128,341
2015	Enero	1	652	119	93,052	163	130,301
2015	Enero	2	652	151	93,063	164	131,941
2015	Febrero	1	678	151	93,063	167	133,582
2015	Febrero	2	678	173	93,063	171	134,686
2015	Marzo	1	698	173	93,063	173	141,442
2015	Marzo	2	698	206	93,063	175	147,909
2015	Abril	1	728	206	93,063	180	149,507
2015	Abril	2	728	235	93,063	180	150,454
2015	Mayo	1	753	235	93,063	183	151,346
2015	Mayo	2	753	248	93,064	188	152,120
2015	Junio	1	780	248	93,064	192	153,436
2015	Junio	2	780	320	93,064	196	155,033
2015	Julio	1	806	320	93,064	200	156,505
2015	Julio	2	806	367	93,064	202	157,596
2015	Agosto	1	831	367	93,064	205	159,151
2015	Agosto	2	831	422	93,064	206	160,344
2015	Septiembre	1	899	422	93,064	210	162,386
2015	Septiembre	2	899	464	93,078	212	163,641
2015	Octubre	1	932	464	93,078	212	166,651
2015	Octubre	2	932	497	93,078	213	168,934
2015	Noviembre	1	1,001	497	93,116	214	172,247
2015	Noviembre	2	1,001	514	93,147	215	186,408
2015	Diciembre	1	1,031	514	93,147	217	195,271
2015	Diciembre	2	1,031	560	93,147	220	208,228
2016	Enero	1	1,046	560	93,208	220	214,854
2016	Enero	2	1,046	571	93,230	222	221,412
2016	Febrero	1	1,084	571	93,230	226	234,664
2016	Febrero	2	1,084	603	93,230	228	247,472
2016	Marzo	1	1,154	603	93,230	228	259,531
2016	Marzo	2	1,154	622	93,324	230	273,118
2016	Abril	1	1,203	622	93,343	232	286,107
2016	Abril	2	1,203	681	93,344	236	289,511
2016	Mayo	1	1,236	681	93,367	236	292,986
2016	Mayo	2	1,236	681	93,477	240	296,208
2016	Junio	1	1,273	715	93,569	243	299,420
2016	Junio	2	1,273	715	93,667	245	302,093
2016	Julio	1	1,377	754	93,838	249	305,374
2016	Julio	2	1,377	754	93,838	251	306,933
2016	Agosto	1	1,377	754	93,839	251	307,854
2016	Agosto	2	1,443	833	94,190	260	313,429
2016	Septiembre	1	1,443	833	94,437	261	316,204
2016	Septiembre	2	1,636	895	94,438	261	316,697
2016	Octubre	1	1,636	895	94,438	264	331,694
2016	Octubre	2	1,636	895	94,712	269	344,453
2016	Noviembre	1	1,636	895	94,855	270	353,895
2016	Noviembre	2	2,281	1,006	94,975	282	355,842
2016	Diciembre	1	2,281	1,101	95,066	272	357,342
2016	Diciembre	2	2,696	1,101	95,188	273	359,117
2017	Enero	1	2,697	1,101	95,188	273	360,535
2017	Enero	2	2,697	1,101	95,324	276	362,261
2017	Febrero	1	2,996	1,152	95,499	285	366,753
2017	Febrero	2	2,996	1,152	95,643	286	367,502
2017	Marzo	1	2,996	1,152	95,643	287	369,064
2017	Marzo	2	3,856	1,367	95,891	291	370,886
2017	Abril	1	3,856	1,367	96,025	298	372,817
2017	Abril	2	4,318	1,505	96,256	301	374,359
2017	Mayo	1	4,572	1,730	96,256	304	374,872
2017	Mayo	2	4,572	1,730	96,552	305	376,367
2017	Junio	1	4,572	1,730	96,652	307	377,059

n.a. No aplica.

Como podemos observar las cifras van incrementando cada quincena de cada mes los contribuyentes que supuestamente se sitúan en la hipótesis del artículo 69-b del CFF, para efectos prácticos y didáctico se toma un contribuyente de la lista recién publicada del día 1 de junio del 2017 donde se señala el contribuyente que ya fue declarado EFO de forma definitiva y donde en la misma publicación se anexa las fecha de los oficios respectivos.

Cabe señalar que esta información es publica, que se encuentra disponible en la página de internet del SAT, www.dat.gob.mx, lo plasmado en esta investigación no violenta ningún tipo de derecho a la privacidad ya que esta información es de dominio público y cualquier persona puede acceder a ella, aquí solamente se plasma dicha información como ejemplo de la situaciones reales y concretas en este tema se están viviendo.

2017-5-29

DOF - Diario Oficial de la Federación

10	CCP110608CW6	CONSULTORES CORPORATIVOS DE LA PENINSULA, S.C.P.	500-69-00-06-02-2016-20306 de fecha 18 de octubre de 2016			20 de octubre de 2016	21 de octubre de 2016		
11	CGR130307650	CONSORCIO GRANSEC, S.A. DE C.V.	500-32-00-03-01-2016-3513 de fecha 3 de octubre de 2016					4 de octubre de 2016	5 de octubre de 2016
12	CIV150128AF9	CONSULTORIA INTEGRAL VILZEL, S.A. DE C.V.	500-05-2016-38615 de fecha 18 de octubre de 2016					20 de octubre de 2016	21 de octubre de 2016
13	CLR130607K13	CONSTRUCTORA LEAL RIOS Y PROYECTOS INTERNACIONALES, S.A. DE C.V.	500-05-2016-15822 de fecha 23 de mayo de 2016			25 de mayo de 2016	26 de mayo de 2016		
14	CPU1311306H8	COMERCIALIZADORA PUROMICH, S.A. DE C.V.	500-37-00-06-02-2016-13430 de fecha 1 de junio de 2016	2 de junio de 2016	27 de junio de 2016				
15	CSI070816QM4	CALIDAD DE SINALOA, S.A. DE C.V.	500-51-00-05-02-2016-27355 de fecha 5 de diciembre de 2016					5 de diciembre de 2016	6 de diciembre de 2016
16	DCO1109091X2	DEKSO COMMERCE, S.A. DE C.V.	500-05-2016-11276 de fecha 11 de marzo de 2016			22 de abril de 2016	25 de abril de 2016		
17	EAR090609U51	ESPECIALIZADOS AR, S. DE R.L.	500-25-00-02-01-2016-14658 de fecha 9 de septiembre de 2016					24 de octubre de 2016	25 de octubre de 2016
18	EHC1304229T4	EMPLOYMENT HUMAN CAPITAL, S.A. DE C.V.	500-05-2016-15896 de fecha 11 de mayo de 2016			8 de julio de 2016	11 de julio de 2016		
19	GCS1101048AA	GRUPO COMERCIAL SANTA LUCIA, S.A. DE C.V.	500-05-2015-33965 de fecha 26 de noviembre de 2015	6 de enero de 2016	29 de enero de 2016				

A continuación, presentamos la información que el SAT público por medio de estrados donde señala los comprobantes fiscales emitidos por el supuesto Efo y a quienes fueron emitidos, montos y fechas, así como el uuid, que es el número de la serie del comprobante fiscal, es un extracto ya que la publicación contiene muchísimas

hojas lo cual haría imposible plasmar todo aquí, y para efectos didácticos con este fragmento es suficiente.



Administración General de Auditoría Fiscal Federal
Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de
Michoacán "I" con sede en Michoacán

Oficio: 500-37-00-06-02-2016-13430

Exp: SAT 45.22-2015-972

Orden: IAD0300005/15

R.F.C.: CPU1311306H8

Folio: 830497

NUMERO DE COMPROBANTE FISCAL	RFC del emisor	Fecha de emisión	MONTTO	RFC del receptor	NOMBRE O DENOMINACIÓN SOCIAL DEL RECEPTOR
			233,854.53		Total ALEJANDRA GARCIA PADILLA
991DE699-7CED-DA4B-B2*1- DD465050AC8D	CPU1311306H8	16/12/2014	298,767.71	XAXX010101000	ALEJANDRA PADILLA GARCIA
1A013126-147D-45C4-8D9A- 073EF1F8A4FC	CPU1311306H8	16/12/2014	232,575.00	XAXX010101000	ALEJANDRA PADILLA GARCIA
B5092SEA-6B56-4108-B990- 448D44E2D848	CPU1311306H8	16/12/2014	154,450.00	XAXX010101000	ALEJANDRA PADILLA GARCIA
AJ6A8455-553E-4719-BC27- 2D0359120544	CPU1311306H8	16/12/2014	147,901.75	XAXX010101000	ALEJANDRA PADILLA GARCIA
D3332253-FC6D-4DEA-9F68- FC569A78E34A	CPU1311306H8	29/12/2014	248,450.00	XAXX010101000	ALEJANDRA PADILLA GARCIA
CEFD732E-74D9-492E-9980- 8342C343AEAA	CPU1311306H8	29/12/2014	125,683.00	XAXX010101000	ALEJANDRA PADILLA GARCIA
B5485F73-6769-4097-3FC5- D3AEE6A91AC	CPU1311306H8	29/12/2014	432,450.00	XAXX010101000	ALEJANDRA PADILLA GARCIA
1D5FCAB8-C3D7-4CFC-A2F5- 18D8F153CF8D	CPU1311306H8	29/12/2014	136,861.18	XAXX010101000	ALEJANDRA PADILLA GARCIA
			1,817,338.71		Total ALEJANDRA PADILLA GARCIA
941508AD-BE4A-4415-B669- 15C64C45F63	CPU1311306H8	21/01/2014	75,637.44	ZEMA720906J23	ALEJANDRO ZEPEDA MALDONADO
D5A4E5AE-8E85-E341-BC7L- 8C3C9415017F	CPU1311306H8	24/01/2014	50,000.00	ZEMA720906J23	ALEJANDRO ZEPEDA MALDONADO
F28BD42D-C387-407C-8EC8- 7B2D90C4DD64	CPU1311306H8	24/01/2014	153,813.62	ZEMA720906J23	ALEJANDRO ZEPEDA MALDONADO
503C9845-DD54-4F74-AC42- 9AEF81CA2115	CPU1311306H8	24/01/2014	50,000.00	ZEMA720906J23	ALEJANDRO ZEPEDA MALDONADO
1F8D9343-FE9A-4B23-9D47- BA7D1D60C1CF	CPU1311306H8	28/01/2014	88,935.17	ZEMA720906J23	ALEJANDRO ZEPEDA MALDONADO
63C55978-B88A-E341-8C0F- C7F8CF612806	CPU1311306H8	31/01/2014	50,000.00	ZEMA720906J23	ALEJANDRO ZEPEDA MALDONADO
11A37026-F77E-4129-8472- 36B178BBBF0E	CPU1311306H8	31/01/2014	85,434.08	ZEMA720906J23	ALEJANDRO ZEPEDA MALDONADO
625F5AD1-23AC-487B-B527- 75DD01537D92	CPU1311306H8	04/07/2014	9,618.98	ZEMA720906J23	ALEJANDRO ZEPEDA MALDONADO
03E098AD-538F-E341-4C93- 16F380C7D876	CPU1311306H8	06/02/2014	15,386.58	ZEMA720906J23	ALEJANDRO ZEPEDA MALDONADO
403AE22D-F4BF-E341-8C9A- 3E784036C70C	CPU1311306H8	07/02/2014	25,000.00	ZEMA720906J23	ALEJANDRO ZEPEDA MALDONADO
7914EC1F-8AB1-4E41-8C64- BADD8F5B498	CPU1311306H8	07/02/2014	10,500.00	ZEMA720906J23	ALEJANDRO ZEPEDA MALDONADO
E5061ABB-1393-E341-8C07- A26A898C6F67	CPU1311306H8	11/02/2014	89,471.54	ZEMA720906J23	ALEJANDRO ZEPEDA MALDONADO
19655057-0EE3-4FA6-A3EE- 3D3B7A86E9L5	CPU1311306H8	11/02/2014	10,127.00	ZEMA720906J23	ALEJANDRO ZEPEDA MALDONADO
E1C91031-C84D-41D2-AD00- 8EF810135F3F	CPU1311306H8	13/02/2014	7,524.27	ZEMA720906J23	ALEJANDRO ZEPEDA MALDONADO
C7A02E37-3143-4B77-458F- E3CD9123E2B6	CPU1311306H8	13/02/2014	31,517.00	ZEMA720906J23	ALEJANDRO ZEPEDA MALDONADO
5F1354D1-DE64-44A0-9F13- 6E524B27E155	CPU1311306H8	15/02/2014	25,000.00	ZEMA720906J23	ALEJANDRO ZEPEDA MALDONADO
890E9FC5-959B-E341-BC16- 1C8CA1408AC1	CPU1311306H8	18/02/2014	94,121.62	ZEMA720906J23	ALEJANDRO ZEPEDA MALDONADO

4

También en la continuación de este oficio, la autoridad presume que las actividades que realizó este contribuyente manifestadas en los conceptos de facturación donde se identifican los productos que se enajenaron, lo que en este caso es material para construcción al por mayor

Ahora bien, de la información obtenida de consulta de fecha 11 de mayo de 2016 a la base de datos Constancia de Situación Fiscal del Visor Tributario con que cuenta el Servicio de Administración Tributaria y a la cual tiene acceso y utiliza esta Administración Descentralizada de Auditoría Fiscal de Michoacán "1", con sede en Michoacán, de conformidad con el Artículo 63, párrafos primero y último del Código Fiscal de la Federación se conoció que la actividad preponderante manifestada por la contribuyente **COMERCIALIZADORA PUROMICH, S.A. DE C.V.**, ante el Registro Federal de Contribuyentes es: **Comercio al por mayor de otros materiales para la construcción, excepto de madera.**

De información obtenida la consulta a las bases de datos del Servicio de Administración Tributaria efectuada el 24 de mayo de 2016, a que tiene acceso esta Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Michoacán "1" con sede en Michoacán y que utiliza de conformidad con el artículo 63, párrafos primero y último del Código Fiscal de la Federación, y en específico a la consulta de Facturación Electrónica (Consulta Central CFDI), se detectó que en los comprobantes fiscales digitales que emitió **COMERCIALIZADORA PUROMICH, S.A. DE C.V.**, en los ejercicios fiscales 2014 y 2015 a los contribuyentes que se relacionaron anteriormente, señalan como descripción de los bienes o servicios que presuntamente comercializa los siguientes principales conceptos: "VARILLA DE 3/8", "VARILLA DE 3/4", "VARILLA DE 1/2", "CEMENTO", "ADITIVO PARA CONCRETO", "MORTERO", "CARRETILLA PLANA", "ALAMBRE RECOCIDO",

"VARILLA DE 1\"", "MATERIAL DE BASE", "MATERIAL DE FILTRO", "ACARREOS DE ESCOMBRO", "IMPREGNACIÓN", "CARPETA", "SELLO", "EXCADADORA 320C CATERPILLAR CON MARTILLO", "EXCADADORA 320C", "CATERPILLAR CON PLUMA", "MOTOCONFORMADORA 140G CATERPILLAR", "TRACTOR D6R CATERPILLAR", "CEMENTO GRIS CPC-30".

Señala que se presume que no contó con activos, personal e infraestructura, como se ve en la siguiente imagen:

expidió a los contribuyentes relacionados al principio del presente oficio, durante los ejercicios fiscales de 2014 y 2015, y al no declararlos en las declaraciones anuales antes referidas, **se presume que no contó con activos, personal, infraestructura o capacidad material** que le permitiera prestar los servicios o bien producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los comprobantes fiscales digitales que expidió, ya que la contribuyente debió de allegarse de aquellos medios que le permitieran enajenar bienes o prestar servicios, ya sea de manera directa o indirecta, situación que la coloca en el supuesto establecido en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Es muy importante señalar que la autoridad presume que no contó con activos, personal infraestructura o capacidad material, pero esta es una presunción.

Así mismo, seguimos con el oficio donde se observa la investigación que realizó la autoridad para tratar de determinar si tuvo o no la capacidad material de realizar las operaciones que ella misma facturo.

- Oficio número 500-42-00-02-02-2015-11728 de fecha 23 de octubre de 2015, girado a la **Dirección de Catastro del Estado de Michoacán**, quien brindó respuesta mediante oficio número DGC/1518/11/2015 de fecha 09 de noviembre de 2015, informando que habiendo efectuado una revisión de los padrones catastrales existentes **no se encontró registro de propiedad** a nombre de la Contribuyente COMERCIALIZADORA PUROMICH, S.A. DE C.V.
- Oficio número 500-42-00-02-02-2015-11729 de fecha 23 de octubre de 2015, girado a **Teléfonos de México, S.A. de C.V.**, quien brindó respuesta a través del oficio Cu-1684/2015 de fecha 10 de noviembre de 2015, informando que realizó una búsqueda en la base de datos y sistemas relacionados con la prestación del servicio telefónico en el Estado de Michoacán **y no se encontró información a nombre de la contribuyente COMERCIALIZADORA PUROMICH, S.A. DE C.V.**
- Oficio número 500-42-00-02-02-2015-11731 de fecha 23 de octubre de 2015, girado a la **Comisión Federal de Electricidad**, quien brindó respuesta mediante oficio DJD-3458/2015 de fecha 6 de noviembre de 2015, informando que de la consulta efectuada a sus bases de datos del Sistema Comercial, en el ámbito de esta División de Distribución
- El Lic. Carlos Hernandez Gutierrez **DIRECTOR DEL REGISTRO PUBLICO DE LA PROPIEDAD RAIZ Y DE COMERCIO EN EL ESTADO DE MICHOACAN**, remitió CERTIFICADO NEGATIVO DE PROPIEDAD con número de control 20160331VE122901 de fecha 04 de abril de 2016, informando que habiendo examinado los índices correspondientes al distrito de Morelia, en el período 1977 al 4 de abril de 2016, que **no se encontró constancia de registro** a nombre de COMERCIALIZADORA PUROMICH, S.A. DE C.V.
- Oficio número 500-42-00-02-02-2015-11730 de fecha 23 de octubre de 2015, girado al **Instituto Mexicanos del Seguro Social**, quien brindó información mediante oficio 179001 910 100/R.J/2062/2015 de fecha 02 de noviembre de 2015 firmado por el Lic. Rufino Alfonso Villegas Martinez titular de la Subdelegación del Instituto Mexicanos del Seguro Social Morelia, señalando que de la consulta alfabética de patrones del Sistema Integral de Derechos y Obligaciones de ese Instituto, **no se localizó registro patronal a nombre de COMERCIALIZADORA PUROMICH, S.A. DE C.V.**
- Oficio número 500-42-00-02-02-2015-11732 de fecha 23 de octubre de 2015, girado al **Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores**, quien brindó respuesta mediante oficio número XVIII/A-FIS/1356/2015 de fecha 12 de noviembre de 2015, informando que **no se encontraron registros en su base de datos a nombre de la contribuyente COMERCIALIZADORA PUROMICH, S.A. DE C.V.**

La falta de **activos, personal, infraestructura y capacidad material**, para prestar los servicios, producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los comprobantes fiscales digitales que expidió a los contribuyentes relacionados al principio del presente oficio, durante los ejercicios fiscales de 2014 y 2015, por la contribuyente COMERCIALIZADORA PUROMICH, S.A. DE C.V., a la que se ha hecho referencia, **se corrobora aún más** ya que de acuerdo a consultas efectuadas el 11 y 12 de mayo de 2016 a los sistemas institucionales DATA DIOT, Redes DIOT,

Reporte General de Consulta de Información de Contribuyente, Consulta Nacional de Nuevo Esquema de Pagos y Declaraciones, Consulta Nacional de Declaración Informativa Múltiple, con que cuenta el Servicio de Administración Tributaria y a la cual tiene acceso esta Autoridad Fiscal, misma que utiliza de conformidad con el artículo 63, párrafos primero y último del Código Fiscal de la Federación, **ningún contribuyente la reportó como cliente**, lo cual denota que en ningún momento adquirió la mercancía, bienes o maquinaria que le diera la capacidad de posteriormente venderla o arrendarla a los terceros a quienes les expidió los comprobantes fiscales digitales antes referidos.

Contribuyente:	COMERCIALIZADORA	Oficio No.: 500-42-00-07-01-2015-972
PUROMICH, S.A. DE C.V.		Expediente: R.F.C.: CPU131306H8
		Orden de Visita No.: IAD0300005/15
		Clase: ACTA DE CIRCUNSTANCIACION DE HECHOS

-----FOLIO No. IAD0300005/15070006-----
-----VIENE DEL FOLIO No. IAD0300005/15070005-----



-----PASA AL FOLIO No. IAD0300005/15070007-----

[Handwritten signature]

[Handwritten signature]

Observando lo anterior, creemos que la parte más importante antes descrita que lleva a la autoridad a determinar a este contribuyente como presunto Efo es que

no cuenta con ningún comprobante fiscal emitido a su nombre, es decir, no tiene ninguna compra ni ningún gasto ni nómina pagada, solamente ingresos reportados.

Así mismo se encontró durante la presente investigación observamos que existe la siguiente tesis del tribunal federal de justicia administrativa, que nos habla de materialidad.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1079/15-16-01-5/2296/16-S2-07-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 14 de marzo de 2017, por mayoría de 4 votos a favor y 1 voto en contra. - Magistrada Ponente: Magda Zulema Mosri Gutiérrez. - secretario: Lic. Juan Carlos Perea Rodríguez.

(Tesis aprobada en sesión de 20 de abril de 2017)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año II. No. 10. Mayo 2017. p. 239

IMPUESTO SOBRE LA RENTA. - LA AUTORIDAD TIENE FACULTADES PARA CUESTIONAR LA MATERIALIDAD DE LOS HECHOS QUE SUSTENTAN LOS INGRESOS GRAVADOS Y LOS GASTOS DEDUCIDOS. - En términos de la tesis 1a. CXCVII/2013 (10a.) emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el cumplimiento de los requisitos aplicables a los comprobantes fiscales no implica que proceda automáticamente el efecto fiscal que el contribuyente pretenda. De ahí que debe, en caso de ser cuestionado en la fiscalización, la **materialidad** de las operaciones que generaron los ingresos gravados y los gastos deducidos. Se arriba a esa conclusión, **porque el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación**

prevé que el registro contable se integra también con la documentación que lo compruebe, habida cuenta que las Normas de Información Financiera A-1, A-2, A-3 y A-4 establecen los principios de sustancia económica, de confiabilidad, veracidad y verificabilidad de las operaciones. Por añadidura, la autoridad puede válidamente cuestionar la materialidad de una operación, porque esa es precisamente la finalidad de las compulsas. Se arriba a esa

conclusión, porque buscan verificar (cruzar información) si las operaciones que un contribuyente manifestó realizar con un tercero efectivamente se realizaron, a través de la fiscalización de este. De ahí que se explique por qué, en términos de la fracción VI del artículo 46 del **Código Fiscal de la Federación**, deben darse a conocer los resultados de las compulsas al contribuyente visitado, es decir, para que aporte elementos para demostrar la **materialidad** de las operaciones negadas por los terceros que le expidieron los comprobantes fiscales.

Normatividad en el tema de materialidad.

Como parte de las estrategias adoptadas por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal en 2013, se encuentra el intensificar acciones dirigidas e identificar y erradicar “Esquemas Agresivos de Evasión Fiscal”, así como a “no autorizar solicitudes de devoluciones” que de los mismo deriven, entre otros esquemas, los que actualmente se tienen identificados como lo son: Esquemas abusivos de sustitución laboral “Outsourcing” y el de las Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas (EFOS) y las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS), por lo que se ha considerado conveniente normar los procedimientos que esas autoridades deben observar para detectar y auditar a los contribuyentes que utilicen dichos esquemas de evasión, a efecto de obtener el respaldo documental que permita comprobar la simulación de las operaciones de compra, exportaciones o contratación de intangibles, tangibles o de personal y derivado de ello integrar expedientes de casos penales generando con ello conciencia de riesgo en los contribuyentes para evitar que este tipo de conductas proliferen en detrimento del fisco.

Asimismo, se han detectado características que hacen presumir que se está en presencia de una EDO o de un EFOS, cuando se dé la combinación de las que a continuación se señalan:

EFOS	EDOS
Empresas de reciente creación (2 o 3 años)	
En el domicilio manifestado ante el RFC no se observa actividad económica o	Presenta signos de actividad económica

corresponde a pequeños departamentos, casa habitación o lotes baldíos.	
No hay empleados, maquinaria, equipo, inventarios, ni se observa evidentemente ningún factor productivo real	Cuenta con instalaciones, empleados, maquinaria, equipo, inventarios, como ejemplo podemos citar empresas con giro de hoteles, restaurantes, hospitales, fabricas etc.
En el mismo domicilio existen dos o más contribuyentes, algunos de los cuales suelen ser sus proveedores, quienes en gran medida tienen la característica de que no están localizados y que tienen los mismos socios y que se utilizan como parte del flujo para devolver el dinero de la simulación.	
	Sus proveedores reúnen las características de los EFOS
No declaran o bien declaran un margen de utilidad insignificante	Normalmente se encuentran al corriente en el cumplimiento formal de sus obligaciones fiscales.
No son localizados en su domicilio o son localizados, pero en las verificaciones atienden por única ocasión y se desaparecen, además de que regularmente atiende un tercero.	
Comparte con varias empresas un correo electrónico, socios y representante legal, o bien son varios correos, pero comparten un dominio.	
Los representantes legales o los socios o accionistas no declaran o sus ingresos son poco significativos.	
Los socios o accionistas son personas jóvenes que no demuestran el origen del capital supuestamente invertido o tratándose de personas morales son de reciente creación, las cuales tienen un periodo de vida mínimo.	
El domicilio declarado por los representantes legales es el de la misma empresa.	
La mayoría factura intangibles (asesoría, capacitación, asistencia técnica, etc.)	Deduce cantidades injustificadas de intangibles (servicios personales, nóminas, asesorías, manuales, etc.) y compensa o bien solicita devoluciones de IVA.

Realiza compras a empresas que son de reciente creación.	
Los depósitos que recibe de sus clientes son retirados prácticamente de forma inmediata para realizar supuestos pagos a contribuyentes intermedios creados también para simular la operación y para regresar el dinero a los clientes en efectivo o traspasos a cuentas no engranadas a contabilidad a nombre de accionistas o terceros, la operación anterior puede ser en varias capas.	Recibe en cuentas bancarias no engranadas en la contabilidad o en cuentas bancarias abiertas a nombre de terceros relacionados con la EDOS (socios, accionistas, representantes legales, empleados, etc.) el reintegro de lo que pago por supuestos bienes y/o servicios recibidos, en un importe menor a lo que erogó (entre un 5% y 16%), toda vez que la EFOS reintegra lo recibido menos la comisión por simular la operación.

En este contexto y a efecto de uniformar el criterio de actuación de esas Unidades Administrativas, se ha considerado necesario emitir las siguientes:

REGLAS DE ACTUACIÓN:

- 1.- Identificar contribuyentes o grupos de ellos que se ubiquen en los Esquemas Agresivos de Evasión Fiscal.
- 2.- obtener información de las DIOT para conocer vínculos entre dichos, contribuyentes y los clientes y proveedores de los mismos.
- 3.- Explotación y cruces con las bases de datos.
- 4.- El ejercicio de facultades será Visita Domiciliaria y tratándose de contribuyentes dictaminados se observará el procedimiento establecido en el artículo 52-A, del Código Fiscal de la Federación. Excepcionalmente el método de revisión será el de gabinete cuando se trate de contribuyentes no localizados.

Tratándose de solicitudes de devoluciones de saldos a favor, cuando se detecte que los solicitantes deducen operaciones de EFOS se programaran visitas domiciliarias observándose lo dispuesto en los párrafos noveno y décimo del artículo 22 del citado Código.

- 5.- Se realizarán visitas domiciliarias a los proveedores de bienes y servicios que proporcionen los EFOS a efecto de solicitar la documentación que acredite

contundentemente los bienes que se enajenaron o los servicios que se prestaron, derivado de los cual se puede desprender la realización o no de la operación. También se deberá asentar al inicio de la revisión la descripción del domicilio que ocupan los proveedores, ello a efecto de acreditar que no cuentan con la infraestructura, materiales, recursos financieros y/o inventarios necesarios para proporcionar el servicio o el bien de que se trate, así como detectar la forma en que realizan sus operaciones y conocer el flujo de efectivo para conocer si los recursos financieros que retiran los EFOS tiene como destino ser entregados a los EDOS o terceros relacionados con ellos.

Cuando los proveedores no se localicen en el domicilio fiscal manifestado ante el RFC, el método de revisión será el de gabinete, para que al amparo de dicha orden las autoridades soliciten a la CNBV información para dar el seguimiento al flujo de efectivo, así como el aseguramiento precautorio de bienes en apego a lo dispuesto en el artículo 145-A, fracción I del CFF.

6.- Se deberán diseñar cuestionarios tendientes a demostrar la inexistencia de las operaciones facturadas, la cual deberá quedar asentado en actas de auditoría o en el oficio de observaciones, según se trate. De manera enunciativa más no limitativa los cuestionarios deberán contener lo siguiente:

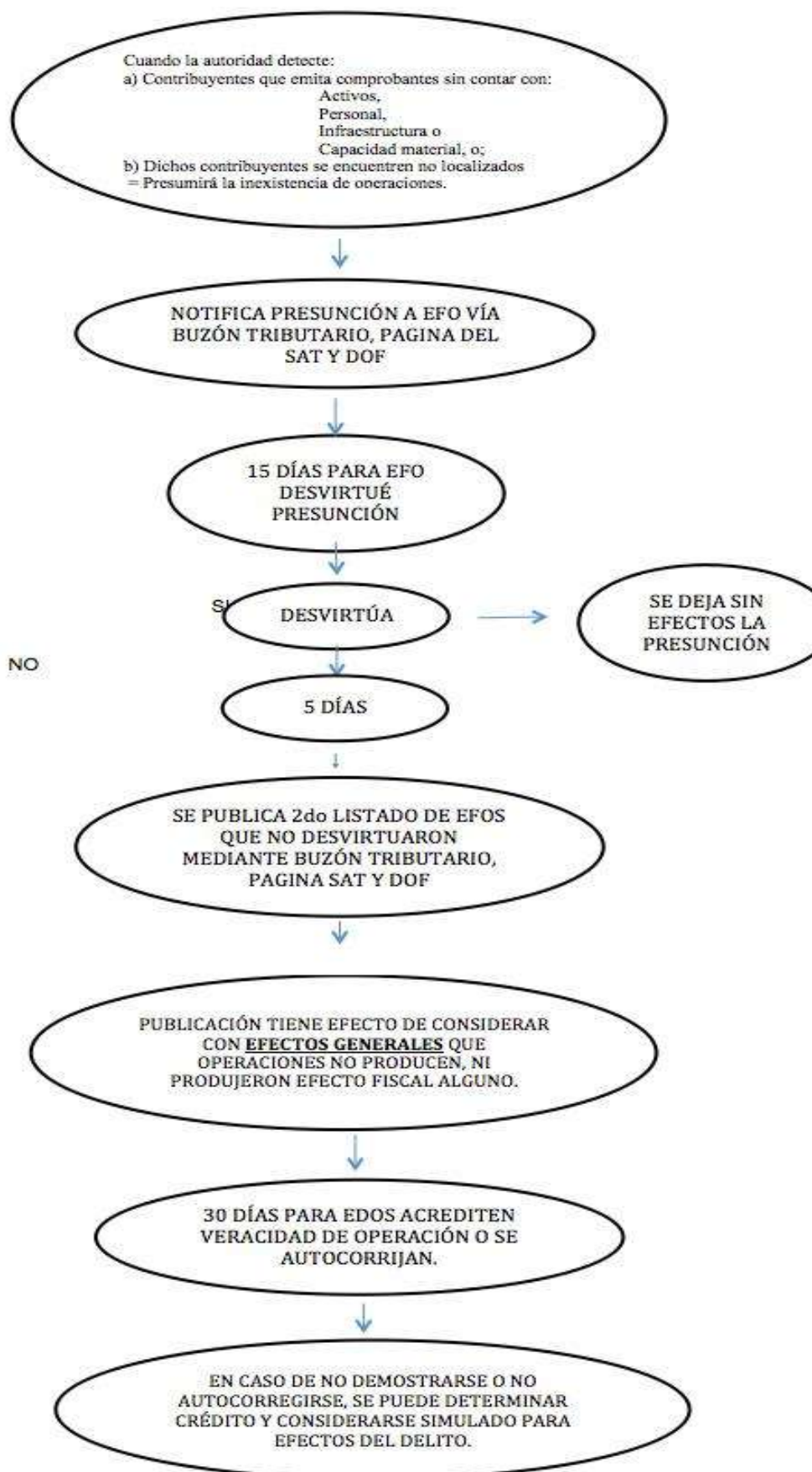
En el caso de operaciones de bienes tangibles:

1. Lugar donde almacena la mercancía.
2. Nombre y RFC de los proveedores
3. Lugar en donde se recoge y en donde se entrega la mercancía.
4. Nombre del transportista, forma de pago del servicio y documentación comprobatoria
5. Pago de seguros y documentación comprobatoria
6. Monto del pago de salarios, fletes y documentación comprobatoria
7. Procedimiento que realiza para efectuar los pedidos de compra, solicitando se especifique el medio utilizado y la documentación comprobatoria
8. Procedimiento que se utiliza para atender los pedidos de los clientes, solicitando especifique el medio utilizado y la documentación comprobatoria

9. Proporcione tarjetas de almacén
10. documentación que demuestre la verificación física de la mercancía
11. Solicitar la explicación del control de inventarios y la documentación comprobatoria
12. Como se realizó el pago a sus proveedores y la documentación comprobatoria
13. Solicitar relación de activos, requiriendo se indique si son propios o rentados y la documentación comprobatoria

En el caso de la prestación de servicios o intangibles.

1. Para qué fin se solicitó el servicio
2. Porque medio y razón contacto al o los proveedores
3. Especificar en qué consistió, como y cuando se proporcionó el servicio
4. En cuanto tiempo se realizó
5. En donde se realizo
6. Nombre y RFC de las personas que prestaron el servicio
7. Como se realizó el pago
8. De qué manera impacto el servicio adquirido en la obtención de ingresos
9. A quienes benefició el servicio contratado
10. Qué beneficios representó para su empresa
11. Perfil de los proveedores del servicio (grado académico, preparación, capacitación, oficio, experiencia, etc)



3.4. CONSECUENCIAS JURÍDICAS.

En la especie es de extrema relevancia destacar el concepto de daño moral regulado por el artículo 1916 del Código Civil Federal , pues a la luz del mismo, cuando existe un descrédito en la imagen de las personas afectando, entre otros, a su decoro, honor y reputación, se entiende que se produce un daño moral; concepto que a su vez es recogido por la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado al regular las bases y procedimientos de indemnización de daños (incluido el moral), derivados de la actividad administrativa irregular del Estado. En este orden de ideas, debe tenerse en cuenta que la exégesis jurisprudencial de nuestro más alto tribunal a través de la Primera Sala, ha estimado que existen dos formas de sentir y entender el honor, en el aspecto subjetivo o ético y en el aspecto objetivo, externo o social.

El primero se basa en un sentimiento íntimo que se exterioriza por la afirmación que la persona hace de su propia dignidad. El segundo es relativo a la estimación interpersonal que la persona tiene por sus cualidades morales y profesionales dentro de la comunidad. En el aspecto subjetivo el honor es lesionado por todo aquello que lastima el sentimiento de la propia dignidad. En el aspecto objetivo el honor es lesionado por todo aquello que afecta la reputación que la persona merece.

Por otra parte, el Artículo 1916 CCF. Manifiesta que por daño moral se entiende la afectación que una persona sufre en sus sentimientos, afectos, creencias, decoro, honor, reputación, vida privada, configuración y aspecto físicos, o bien en la consideración que de sí misma tienen los demás. Se presumirá que hubo daño moral cuando se vulnere o menoscabe ilegítimamente la libertad o la integridad física o psíquica de las personas. Cuando un hecho u omisión ilícitos produzcan un daño moral, el responsable del mismo tendrá la obligación de repararlo mediante una indemnización en dinero, con independencia de que se haya

causado daño material, tanto en responsabilidad contractual como extracontractual. Igual obligación de reparar el daño moral tendrá quien incurra en responsabilidad objetiva conforme a los artículos 1913, así como el Estado y sus servidores públicos, conforme a los artículos 1927 y 1928, todos del Código Civil Federal.

Estarán sujetos a la reparación del daño moral de acuerdo a lo establecido por este ordenamiento y, por lo tanto, las conductas descritas se considerarán como hechos ilícitos:

- I. El que comunique a una o más personas la imputación que se hace a otra persona física o moral, de un hecho cierto o falso, determinado o indeterminado, que pueda causarle deshonra, descrédito, perjuicio, o exponerlo al desprecio de alguien.

Por lo anterior, el Artículo 4 LFRPE. Señala que los daños y perjuicios materiales que constituyan la lesión patrimonial reclamada, incluidos los personales y morales, habrán de ser reales, evaluables en dinero, directamente relacionados con una o varias personas, y desiguales a los que pudieran afectar al común de la población. y también, en el Artículo 14 LFRPE. Observamos que los montos de las indemnizaciones se calcularán de la siguiente forma: (...). II. En el caso de daño moral, la autoridad administrativa o jurisdiccional, en su caso, calculará el monto de la indemnización de acuerdo con los criterios establecidos en el Código Civil Federal, debiendo tomar en consideración los dictámenes periciales ofrecidos por el reclamante. La indemnización por daño moral que el Estado esté obligado a cubrir no excederá del equivalente a 20,000 veces el salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal, por cada reclamante afectado.

En tales términos, a fin de garantizar la protección efectiva al derecho fundamental al honor, en su dimensión objetiva, tal y como lo ha interpretado la Primera Sala de la SCJN, el SAT, una vez que tenga por aclarada la situación fiscal del contribuyente en términos del tercer párrafo del artículo 69-B del CFF, debería

adoptar la buena práctica de establecer un mecanismo lo suficientemente efectivo para dar a conocer al público en general que esos contribuyentes nunca realizaron operaciones inexistentes, a fin de evitar un daño en su imagen moral y profesional y por consecuencia en su fama comercial.

Su criterio sustantivo publicado en su página oficial que lleva por rubro: “PUBLICACIÓN DE CONTRIBUYENTES CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA Y DE BUENA FE, Y TAMPOCO ATENTA CONTRA LA HONRA Y EL NOMBRE DE LOS CONTRIBUYENTE”³⁷; sin embargo, dicho criterio se emitió tomando en cuenta el carácter provisional de la primera publicación, sin considerar que la propia ley establece que posteriormente a aquélla los contribuyentes puedan superar la presunción de operaciones inexistentes, lo que es precisamente materia del presente Análisis.

De esta manera, respecto de aquellos contribuyentes que han sido publicados en el listado provisional como presuntos simuladores de actos en detrimento del fisco federal pero que a la postre logran desvirtuar las imputaciones efectuadas por la autoridad fiscal, este Ombudsman fiscal estima que el SAT, bajo el principio de buenas prácticas administrativas, debe establecer el mecanismo normativo necesario para publicar en su página de internet los datos de los contribuyentes que lograron acreditar que no se encontraban en los supuestos del primer párrafo del artículo 69-B del CFF, es decir, debe dar la misma publicidad en su página electrónica a los contribuyentes que sí desvirtuaron las irregularidades imputadas por la autoridad fiscal que a los que resolvió dejar en el listado definitivo de contribuyentes que llevan a cabo operaciones inexistentes. De no razonarse así, necesariamente los interesados tendrían que estar verificando si en los segundos listados definitivos, publicados en términos del tercer párrafo del artículo citado, no

³⁷ Scjn boletín

aparecen los del primer listado, lo que desde luego representa dificultades por los propios contribuyentes publicados.

Ello lleva a confirmar la importancia de que de manera clara y directa y en publicación aparte, se dé a conocer a quienes sí desvirtuaron la presunción de inexistencia de sus operaciones.

Por otro lado, no debe perderse de vista que la exhibición pública, a través de los listados, tiene entre otros motivos, alertar a terceros de posibles irregularidades que afecten sus derechos. En tal sentido, resulta lógico que, si los datos de un contribuyente aparecen en el listado que lo coloca ante la calificativa social de posible “infractor”, sus operaciones comerciales se ven potencialmente afectadas, dañando su esfera económica y de ahí la necesidad de un pleno resarcimiento en su fama pública.

No debe pasarse por alto que la medida contra las prácticas ilegales de venta de facturas afecta al Estado que somos todos, promulgando con el espíritu y aplicación del artículo 69-B del CFF, ya que tal y como lo ha sostenido la Segunda Sala de la SCJN en el engrose de la tesis de jurisprudencia por contradicción 77/2014, “la finalidad del referido procedimiento se hace consistir, por un lado, en sancionar y neutralizar el esquema de adquisición o tráfico de comprobantes fiscales centrando la atención en los contribuyentes que realizan fraude tributario a través de dicha actividad; y por otro, evitar un daño a la colectividad garantizándole el derecho a estar informada sobre la situación fiscal de los contribuyentes que realizan este tipo de operaciones, a fin de que aquellos que hayan utilizado en su beneficio los comprobantes fiscales traficados puedan autocorregirse o, en su caso, acreditar que la prestación del

servicio o la adquisición de bienes en realidad aconteció, para que puedan surtir de efectos fiscales dichos comprobantes”³⁸.

Sin embargo, dada la laguna legislativa, el SAT debe establecer el mecanismo idóneo para darle la misma publicidad en su página electrónica a los datos de los contribuyentes que sí lograron desvirtuar las irregularidades que se les imputaron al amparo del procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF.

Otro tipo de consecuencias jurídicas que obtiene la empresa que recibió el material o el servicio, denominado “edo”, que desde la denominación existe una discriminación al denominarlo así y señalarlo, sin saber a ciencia cierta cómo se realizaron las operaciones, es que la autoridad sin mediar ningún acto de autoridad automáticamente señala como edo a los que facturaron electrónicamente donde esa relación está en manos del SAT a través de la facturación electrónica,

3.5. PROPUESTAS PARA EVITAR CAER EN EL SUPUESTO DEL ARTICULO 69B (OPERACIONES INEXISTENTES) PARA DARLE MAYOR CERTEZA JURÍDICA AL CONTRIBUYENTE.

Atendiendo al nuevo paradigma de protección de derechos fundamentales, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente sugiere al Servicio de Administración Tributaria que, a fin de salvaguardar los derechos de los contribuyentes que lograron acreditar que no se ubican en los supuestos previstos en el primer párrafo del artículo 69- B del Código Fiscal de la Federación, adopte buenas prácticas administrativas publicando en un lugar visible de su página de internet, un listado aparte con los datos que contengan este tipo de contribuyentes.

³⁸ Tesis de jurisprudencia 1a./J. 118/2013 (10a.), correspondiente a la Décima Época, sustentada por la Primera Sala de la SCJN, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 3, Febrero de 2014, Tomo I, Página: 470

Al detectar que una empresa que aparece en la lista ya sea en la provisional o definitiva de operaciones simuladas o del artículo 69-b, y que este tenga la calidad de proveedor de bienes y servicios para la empresa que se representa, se tendrá que revisar en la contabilidad que los comprobantes fiscales sean los que se encuentran en las listas negras que publico el SAT, para así mismo observar que productos o servicios fueron facturados, y en qué proceso de obtención de ingreso que fue deducido participó, para así estar en posibilidades de desvirtuar la presunción de defraudación fiscal por considerarse una empresa que deduce operaciones simuladas, determinar y comprobar la materialidad de las operaciones para lo cual anexamos una lista de check list, de la documentación requerida para estar en posibilidades de acudir a la autoridad y manifestar lo que a nuestro derecho convenga para desvirtuar la presunción demostrando la materialización las operaciones realizadas:

DOCUMENTOS NECESARIOS PARA LA DEFENSA DE EDOS

#	Tipo de documentos	SI/NO
A	Documentos propios del contribuyente	
1	Acta constitutiva del contribuyente (solo personas morales).	
2	Poder del representante legal.	
3	Identificación oficial del representante legal.	
4	Cédula de identificación fiscal.	
5	Declaraciones anuales del ejercicio imputado.	
6	DIOT presentadas en el ejercicio imputado.	

7	¿Cuenta con buzón tributario?, en caso negativo indicar si cuenta con alguna suspensión otorgada por un juez a instancia de algún amparo presentado en contra de esta obligación.	
8	Opinión de cumplimiento de obligaciones fiscales.	
B	Activos del contribuyente	
9	Relación y ubicación del total de activos propios o de terceros, muebles o inmuebles que se utilizaron en el desempeño de las actividades por las que se obtuvieron ingresos. (Maquinaria, mobiliario, equipo de oficina, transporte, etc.)	
10	Movimientos auxiliares del catálogo de las cuentas de activo fijo, donde se observen saldos iniciales, cargos, abonos y saldo final.	
11	Documentación comprobatoria (facturas, escrituras) del total de activos propios muebles o inmuebles que se utilizaron en el desempeño de las actividades por las que se obtuvieron ingresos.	
12	Documentación comprobatoria (contratos) del total de activos de terceros muebles o inmuebles que se utilizaron en el desempeño de las actividades por las que se obtuvieron ingresos.	
13	Fotografías y/o videos de los activos propios o de terceros, muebles o inmuebles que se utilizaron en el desempeño de las actividades por las que se obtuvieron ingresos.	
14	Documentación que acredite el cumplimiento a los métodos de control y valuación de inventarios de mercancías en caso de que le sea aplicable lo dispuesto por el artículo 39 de la LISR.	
C	Trabajadores del contribuyente propios o subcontractados	
15	Relación de trabajadores propios que intervinieron en las actividades por las que se obtuvieron ingresos, señalando su Registro Federal de Contribuyentes.	
16	Contratos individuales de trabajo celebrados con el personal laboral propio.	
17	Documentación comprobatoria del cumplimiento de obligaciones patronales, tales como: comprobantes de pago de nómina, pago de impuestos, pago de cuota obrero patronales, aportaciones al IMSS, pago de INFONAVIT, pago al sistema de ahorro para el retiro, pago de cuotas sindicales, etc.	
18	Relación de trabajadores subcontractados que intervinieron en las actividades por las que se obtuvieron ingresos, señalando su Registro Federal de Contribuyentes.	
19	Contrato celebrado en relación con la subcontratación del personal que intervinieron en las actividades por las que se obtuvieron ingresos.	

20	De ser posible la documentación comprobatoria del cumplimiento de obligaciones patronales por cuenta de los trabajadores subcontratados, tales como: comprobantes de pago de nómina, pago de impuestos, pago de cuota obrero patronales, aportaciones al IMSS, pago de INFONAVIT, pago al sistema de ahorro para el retiro, pago de cuotas sindicales, etc.	
21	¿Existen controles para registrar la asistencia y horario de los trabajadores propios o subcontratados?	
D	Infraestructura y capacidad material propia o de terceros	
22	Descripción detallada de <u>todas</u> las actividades que desarrolla y por las cuales obtiene sus ingresos, señalando desde el inicio hasta su culminación, lo que implica su relación con proveedores, sus procesos de comercialización, producción o prestación de servicios, así como relación con clientes.	
23	Descripción de a qué mercado o tipo de clientes está destinado el servicio que presta o producto que comercializa, además de si a la fecha tiene clientes contratados o en proceso de contratación.	
24	Descripción de lo que usted considera constituye la infraestructura estrictamente <u>indispensable</u> para realizar el servicio que presta o la comercializar del producto que realiza, incluyendo en la descripción la interacción de los activos propios o de terceros que se utilizan con este objeto, así como la participación de trabajadores propios, subcontratados o prestadores de servicios independientes para ello.	

25	Características físicas del inmueble en donde tiene registrado como su domicilio fiscal.	
26	Copia de los permisos, licencias, títulos, trámites, registros y/o autorizaciones que en su caso fueran necesarios para el desarrollo de la actividad por la que se generan los ingresos.	
E	Relación con proveedores de bienes o servicios	
27	Relación de los comprobantes fiscales emitidos por sus proveedores a los que les haya dado efectos fiscales en el periodo observado, precisando su número, importe, Impuesto al Valor Agregado, total, referencia del número de cheque y/o número de la transferencia electrónica, y/o pago, el nombre de la institución financiera a la cual corresponde los cargos, la fecha de los cargos.	
28	Copia de todos los comprobantes fiscales emitidos por los proveedores que le trasladaron el IVA en el periodo observado.	
29	Copia de comprobantes de pago a proveedores, tales como cheques y/o pólizas de cheque, depósitos bancarios, y/o comprobantes de transferencia electrónica u otro comprobante del pago.	
30	Copia de los estados de cuenta bancarios, en donde se identifiquen los cargos y los cruces correspondientes por los pagos realizados a sus proveedores.	
31	Copia de los contratos que en su caso se hayan celebrado con dichos proveedores y en su caso las modificaciones a estos.	
32	Registros contables de las operaciones realizadas con los proveedores.	
33	Toda aquella documentación que se considere pudiera comprobar, en su momento, la materialidad de las operaciones realizadas con sus proveedores; en tendiéndose como materialidad todos aquellos documentos que pudieron haberse generando en la inercia lógica, jurídica y/o predecible del ejercicio de la relación entre el proveedor y el contribuyente, a manera de ejemplo, cotizaciones, informes, recibos, correos electrónicos, trabajos parciales, finales, resultados entregados, fletes, reportes, requerimientos judiciales, bitácoras, fotografías, videos, etc.	
34	En su caso el nombre y domicilio de las personas que pudieran fungir como testigos de la celebración y realización de las operaciones entre el contribuyente y sus proveedores.	
F	Relación con clientes observados	
35	Relación de los comprobantes fiscales emitidos a todos sus clientes observados, señalando, el nombre y RFC del cliente, número de comprobante, concepto, importe de la operación, IVA, total, fecha de cobro y nombre de la institución bancaria en la cual se realizó el depósito o transferencia bancaria.	
36	Copia de todos los comprobantes fiscales emitidos a los clientes observados.	

37	Copia de comprobantes de pagos realizados por los clientes, tales como cheques y/o pólizas de cheque, y/o comprobantes de transferencia electrónica u otro comprobante del pago.	
38	Copia de los estados de cuenta bancarios, en donde se identifiquen los cargos y los cruces correspondientes por los pagos realizados por sus clientes en relación a los comprobantes fiscales observados.	
39	Copia de los contratos que en su caso se hayan celebrado con dichos clientes y en su caso las modificaciones a estos.	
40	Registros contables de las operaciones realizadas con los clientes.	
41	Toda aquella documentación que se considere pudiera comprobar, en su momento, la materialidad de las operaciones realizadas con sus clientes; enendiéndose como materialidad todos aquellos documentos que pudieron haberse generando en la inercia lógica, jurídica y/o predecible del ejercicio de la relación entre el cliente y el contribuyente, a manera de ejemplo, cotizaciones, informes, recibos, correos electrónicos, trabajos parciales, finales, resultados entregados, fletes, reportes, requerimientos judiciales, bitácoras, fotografías, videos, etc.	
42	En su caso el nombre y domicilio de las personas que pudieran fungir como testigos de la celebración y realización de las operaciones entre el contribuyente y sus clientes.	
G	Procedimiento del 69-B	
43	Oficio particular presunto.	
44	Acta de notificación y/o citatorio del oficio particular presunto.	
45	Comparecencia ante la autoridad hacendaria para desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones	
46	Medio de defensa intentado en contra del oficio particular presunto.	
47	Oficio particular definitivo.	
48	Acta de notificación y/o citatorio del oficio particular presunto.	
49	Medio de defensa intentado en contra del oficio particular definitivo.	

Como se puede observar es necesario que cuando un proveedor sea declarado Efo, hay que manifestarse ante la autoridad fiscal competente con un escrito donde se haga uso del derecho de desvirtuar la presunción de la declaración de Edo; asimismo se pudiera entender que se encuentra en un problema de índole penal al tipificarse como defraudación fiscal, por lo cual es indispensable para poder retirar esa presunción, manifestarse ante las oficinas del SAT con los elementos necesarios para demostrar la materialidad de las operaciones, hay que dejar claro que no se trata de demostrar que se realizó la operación, tan solo con la transferencia electrónica de fondos o con la factura, sino con tarjetas de almacén donde se recibió el bien material, los listados de almacén las firmas de recepción del material con firma del contribuyente, las fotos si las hubiera y demostrar el uso de ese material ya sea en una obra, que el tipo de deducción vaya en relación al ingreso declarado, la explosión de insumos que se realiza donde se manifiesta que se necesitan esos materiales para realizar las obras en el caso de la construcción, los pagos provisionales que se realicen vayan en relación al ingreso y que se estén declarando, los entregables cuando se habla de servicios, que haya en caso de intangibles los documentos que se demuestre que se realizó dicha operación.

Teniendo en cuenta lo anterior, hay que recordar los temas legales donde el Código Civil Federal, menciona cuando se puede dar una simulación y los requerimientos para poder declarar dicha simulación, recordemos los elementos de existencia y de invalidez que un juez de materia civil o mercantil declare la simulación y la nulidad del acto jurídico que en el caso es contrato de compra-venta, es el único facultado para conocer el asunto y así pronunciarse respecto a su legalidad, en ninguna parte de la legislación fiscal dice que el administrador desconcentrado de auditoria tenga facultades para poder determinar dicha situación, por lo tanto, los actos de autoridad administrativa que tengan ese sentido carecen de legalidad por no estar en una ley que tenga dichas facultades.

Estos argumentos son sustancialmente importantes al momento de llevar el asunto a los medios de defensa porque es un agravio a la esfera jurídica del contribuyente el que se viole el derecho humano relativo a la legalidad, así mismo se pueden observar que se violan varias garantías al contribuyente al realizar este procedimiento como la notificación al

contribuyente que tiene que ser personal la cual no se realiza, el mismo tendrá que revisar dichas listas para tener conocimiento de este hecho, puntualizamos que las listas son inmensamente grandes como para poder revisarlas cada mes con cada publicación.

Recordemos lo que nos dice el artículo 42 del Ley Federal De Procedimiento Contencioso Administrativo que a su letra dice: *“ARTÍCULO 42.- Las resoluciones y actos administrativos se presumirán legales. Sin embargo, las autoridades deberán probar los hechos que los motiven cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.”*³⁹ Lo que nos lleva al principio de derecho que dice el que afirma está obligado a probar en este caso sería la autoridad que presume que las operaciones son inexistentes tendrá que probar su afirmación, ya sea en la vía administrativa o a través del juicio contencioso administrativo o en su defecto será hecho valer en el poder judicial.

También temando en consideración el mismo código de la federación en su artículo 63 último párrafo que nos dicen que:

*“... Las autoridades fiscales presumirán como cierta la información contenida en los comprobantes fiscales digitales por Internet y en las bases de datos que lleven o tengan en su poder o a las que tengan acceso.”*⁴⁰

Con lo anterior, nos lleva a poder dilucidar que la obligación del contribuyente que adquiere bienes o servicios en materia de operaciones efectivamente realizadas, está definida en el Código Fiscal De La Federación, quien define solo la obligación de recabar los requisitos en materia de comprobantes fiscales que marca el artículo 29 y 29-A, donde para que el proveedor de viene los servicios este en posibilidades de emitir un CFDI o comprobante fiscal por internet, el proveedor tiene que contar con una acta constitutiva, un trámite de alta en el registro federal de contribuyentes, donde se identifica al contribuyente en domicilio, objeto social, accionistas, así mismo el SAT le otorga la firma electrónica avanzada denominada fiel,

³⁹ LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPCA_270117.pdf

⁴⁰ Op. Cit.

que consta con múltiples medidas de seguridad para poder firmar la solicitud de sellos digitales

CONCLUSIONES

Las empresas hoy en día deben abordar métodos y procedimientos que ayuden a perfeccionar sus esquemas contables y fiscales, ya que la implementación de la factura electrónica otorga tanto a la empresa como a las autoridades fiscales mayor información de tiempo modo y lugar de las operaciones que realizan las empresas, con una precisión casi instantánea, con el detalle de la operación como la hora y fecha la cual se inserta automáticamente el día de la generación del comprobante fiscal, y en la antesala de una modificación primordial en este pilar de la recaudación fiscal que es la facturación electrónica, donde se va a timbrar dicho comprobantes con mayor precisión en relación a los productos y servicios facturados, tasas de impuestos, cómo se va a pagar, y el complemento de pagos en qué momento fueron pagados esas facturas, así como el dato de que uso le van a dar a ese comprobante.

En base a lo anterior, la estructura del futuro en la recaudación está basada en los sistemas electrónicos y la utilización de la factura electrónica con sus nuevas versiones, esto resulta de mucha importancia ya que en base a esta información la autoridad fiscal podrá estar en posibilidades de determinar la situación de las operaciones de las empresas y si realizan operaciones simuladas, en un tiempo muy corto y con alcances que antes no tenían, porque este esquema les permite saber tan solo con un clic a la computadora, quienes fueron clientes de qué empresas y estas a su vez de quien fueron clientes, conociendo también qué productos comercializa, en qué fechas fueron adquiridas esas mercancías o servicios.

Hay que recordar que en México existe una jerarquía de leyes dentro de ésta, se encuentran por supuesto, las leyes fiscales donde su ámbito de aplicación es solamente la determinar qué efectos jurídicos fiscales tendrán las operaciones que se realicen, ya que el derecho común es quien regula las operaciones entre particulares ya sea por el Código Civil Federal y/o Código de Comercio, en donde encontramos precisamente los elementos para considerar que existen los contratos respectivos, regulan que elementos mínimos deben tener

los contratos para existir y valer, y como sería declarada la inexistencia de esas operaciones, que procedimientos se deben de seguir.

También es importante señalar la clasificación de las contribuciones dentro del derecho positivo mexicano, La relación jurídica tributaria que se presentaba en la época feudal hasta la que conocemos en nuestros días ha ido evolucionando positivamente a través del tiempo. Tal parece que el legislador tributario aún no entiende esta evolución y al elaborar las leyes tributarias, éstas poseen características que dicha relación presentaba siglos atrás donde se observa que el sistema tributario ha nacido desde la época del feudalismo donde los señores feudales cobraban a los labradores el tributo por dejarlos trabajar las tierras.

La relación tributaria es un vínculo jurídico que se establece entre un sujeto llamado activo (Estado) y otro sujeto llamado pasivo (contribuyente), cuya única fuente es la ley, por cuya realización el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir con ciertas obligaciones formales y además de entregar al Estado, cierta cantidad de bienes, generalmente dinero, que éste debe destinar a la satisfacción del gasto público.

En este tenor de ideas y señalando el tema que nos ocupa, como lo son las operaciones simuladas dentro del procedimiento del artículo 69-b del CFF, tenemos que las autoridades fiscales dentro de su panorama fiscal de este tema consideran que, con el objeto de establecer un procedimiento para sancionar y neutralizar las prácticas de sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales, específicamente para quienes los adquieren, venden o colocan y quienes de alguna manera se benefician de este tipo de actividad ilegal que tanto perjudica al fisco federal.

Plantean la adición del artículo 69-b del código fiscal de la Federación, donde se señala que autoridad fiscal detecte de manera errónea que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes, sin tomar en cuenta otras leyes o condicionantes jurídicas que existen y rigen los actos de los particulares, que además son vigentes al día de hoy.

Recordemos que en nuestro derecho también contamos con principios generales de derecho y uno de ellos dice que el que afirma está obligado a probar, por tanto, las personas físicas y morales, gozan del principio de presunción de inocencia hasta que se demuestre lo contrario, a través de un juicio no por presunción de una autoridad administrativa no judicial.

Para ir cerrando esta idea o estas conclusiones se permite proceder a probar la hipótesis señalada:

“El procedimiento que utiliza la autoridad fiscalizadora del SAT en cuanto al artículo 69-B del Código Fiscal De La Federación es ambiguo para determinar la existencia de las operaciones y las consecuencias de situarnos en esa hipótesis normativa son graves e irreparables.”

La cual ha sido probada en este trabajo de investigación, en virtud de que pudimos observar que al estar en una presuntiva del artículo 69-b del CFF, la autoridad presume la inexistencia de las operaciones sin tener los elementos jurídicos para hacerlo, como son los elementos de existencia y valides que señalan el derecho común, legislación que regula las operaciones entre particulares, que contiene las reglas sobre estas operaciones y los casos donde pueden presumirse que existe simulación de operaciones, donde si no se encuentran en esas situaciones jurídicas o de hecho no podría afirmar que se trata de una operación simulada.

También se pudo observar que a través de las publicaciones que realiza el SAT de las listas negras de contribuyentes que no cumplen, la autoridad administrativa fiscal, pretende que los mismos contribuyentes sea los que fiscalicen a los proveedores al solicitarles que tenga su situación fiscal correcta antes de comprarles haciendo el trabajo del fisco federal, generando en muchas ocasiones que esto sea imposible de lograr ya que el cliente no tiene facultades para solicitarle o exigirle al proveedor que nos entreguen sus pagos de impuestos, solo podemos solicitar su opinión de cumplimiento 32-d del CFF.

Es necesario comentar que el proveedor que al publicado en la listas negras, se le afecta en su esfera jurídica ya que no podrá vender sus productos ni obtener recursos para pagar sus obligaciones con el personal, proveedores etc., además de que las listas publicadas contienen muchísima información difícil de consultar y difícil de determinar que alguno de los

proveedores donde compramos se encuentran ahí, y que cuando nos damos cuenta de alguna situación, ya han pasado los plazos para poder desvirtuar la presunción de inexistencia de las operaciones.

De igual manera damos contestación a las preguntas de investigación planteadas las cuales se transcriben en seguida:

1. ¿Qué motivo al SAT a realizar los cambios en la legislación e incorporación del artículo 69-b del Código Fiscal de la Federación?

Respuesta: La motivación de la autoridad fiscal para emitir la modificación y agregar el artículo 69-b del código fiscal de la federación, es el aumento en la venta de facturas donde no se presta el servicio ni se entregan los bienes solamente existe el documento de la factura y la transferencia electrónica de fondos vía banca electrónica o cheque en su caso, situación que perjudica al fisco por la baja recaudación de los recursos fiscales en materia del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, donde a través de estos esquemas se prestan para lavar dinero producto de la corrupción del gobierno, o de operaciones ilícitas.

2. ¿Qué se requiere para materializar las operaciones y no caer dentro de los supuestos del artículo 69-b Código Fiscal de la Federación?

Respuesta: Un punto importante dentro de este artículo es el tema de la materialidad, o sea, que se vea que se realizó la operación, para lo cual la autoridad plantea varios puntos que ellos consideran que se deben de cumplir para demostrar la materialidad, lo cual plasmamos lo siguiente:

En el caso de operaciones de bienes tangibles:

1. Lugar donde almacena la mercancía.
2. Nombre y RFC de los proveedores
3. Lugar en donde se recoge y en donde se entrega la mercancía.
4. Nombre del transportista, forma de pago del servicio y documentación comprobatoria
5. Pago de seguros y documentación comprobatoria

6. Monto del pago de salarios, fletes y documentación comprobatoria
7. Procedimiento que realiza para efectuar los pedidos de compra, solicitando se especifique el medio utilizado y la documentación comprobatoria
8. Procedimiento que se utiliza para atender los pedidos de los clientes, solicitando especifique el medio utilizado y la documentación comprobatoria
9. Proporcione tarjetas de almacén
10. documentación que demuestre la verificación física de la mercancía
11. Solicitar la explicación del control de inventarios y la documentación comprobatoria
12. Como se realizó el pago a sus proveedores y la documentación comprobatoria
13. Solicitar relación de activos, requiriendo se indique si son propios o rentados y la documentación comprobatoria

En el caso de la prestación de servicios o intangibles.

1. Para qué fin se solicitó el servicio
2. Porqué medio y razón contacto al o los proveedores
3. Especificar en qué consistió, como y cuando se proporcionó el servicio
4. En cuánto tiempo se realizó
5. En dónde se realizó
6. Nombre y RFC de las personas que prestaron el servicio
7. Como se realizó el pago
8. De qué manera impacto el servicio adquirido en la obtención de ingresos
9. A quienes beneficio el servicio contratado
10. Qué beneficios represento para su empresa
11. Perfil de los proveedores del servicio (grado académico, preparación, capacitación, oficio, experiencia, etc)

Considerando que estas preguntas van tendientes a demostrar que no hubo materialidad no lo contrario, ya que la autoridad siempre plantea el principio de que todos somos culpables salvo prueba en contrario, premisa contraria a los derechos humanos ya reconocidos por la misma corte.

3. ¿Cómo se puede defender ante un acto de autoridad en este procedimiento?

Respuesta: en este sentido, la investigación va relacionada hacia el Edo, empresa que deduce operaciones simuladas, presunto por la autoridad, para lo cual se relaciona la información hacia la defensa del Edo lo siguientes puntos:

- Relación y ubicación del total de activos propios o de terceros, muebles o inmuebles que se utilizaron en el desempeño de las actividades por las que se obtuvieron ingresos. (Maquinaria, mobiliario, equipo de oficina, transporte, etc.)
- Movimientos auxiliares del catálogo de las cuentas de activo fijo, donde se observen saldos iniciales, cargos, abonos y saldo final.
- Documentación comprobatoria (facturas, escrituras) del total de activos propios muebles o inmuebles que se utilizaron en el desempeño de las actividades por las que se obtuvieron ingresos.
- Documentación comprobatoria (contratos) del total de activos de terceros muebles o inmuebles que se utilizaron en el desempeño de las actividades por las que se obtuvieron ingresos.
- Documentación comprobatoria de pagos a los servicios personales subordinado, trabajadores, con sus movimientos al Instituto Mexicano del Seguro Social, para verificar que, si cuenta con trabajadores para prestar el servicio, o que demuestre que conto con algún contrato de prestación o suministro de personal donde se observe que sí pudieron realizar las operaciones señaladas como simuladas.

BIBLIOGRAFÍA

1. Constitución política de los estados unidos mexicanos.
2. Código fiscal de la federación.
3. Código Civil Federal.
4. Código de Procedimientos Civiles.
5. Ley Federal De Procedimiento Contencioso Administrativo
6. Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
7. Impuesto Sobre la Renta.
8. Reglamento de Impuesto sobre la renta.
9. Reglamento interior del Servicio de administración tributaria.
10. Revista Prontuario de Actualización Fiscal. (PAF).
11. Diario oficial de la federación.
12. Miscelánea fiscal para el ejercicio 2017.
13. Revista Fiscal IDC.
14. Revista fiscal Puntos Finos.
15. Revista del tribunal de justicia administrativa
16. Semanario judicial de la federación.
17. <http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/pensamientoreflexivosobrelaprudenciaconstitucionalenelejerciciodela.pdf>
18. <http://www.entornofiscal.com/2014/08/presuncion-de-inexistencia-de-operaciones/>
19. <http://gaceta.diputados.gob.mx/Black/Gaceta/Anteriores/62/2014/feb/20140218-V/Iniciativa-17.html>
20. Revista Puntos finos, mayo 2014