

Presunción de inexistencia de operaciones amparadas en CFDI's

Artículo 69-B del CFF



**Procuraduría
de la Defensa
del Contribuyente**
PROTEGE • DEFIENDE • OBSERVA

Presunción de inexistencia de operaciones amparadas en CFDI's

Artículo 69-B del CFF

CUADERNOS INSTITUCIONALES



D.R. © PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

Insurgentes Sur 954, Colonia Insurgentes San Borja, Alcaldía Benito Juárez
C.P. 03100, México, CDMX.
Teléfonos: (55) 1205-9000, 800 611 0190
www.prodecon.gob.mx

Septiembre 2020

No. de Registro: 03-2020-032412180800-14

Presunción de inexistencia de operaciones amparadas en CFDI's

Índice

Introducción	6
Antecedentes	8
EFOS y EDOS	10
Alcance del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación	18
Procedimiento del artículo 69-B del CFF	19
Materialidad de las operaciones	23
Procedimiento para desvirtuar los hechos que determinaron la presunción de operaciones inexistentes o simuladas para las EFOS	27
Publicación del listado trimestral de contribuyentes que desvirtuaron los hechos u obtuvieron resolución o sentencia favorable	30
Publicación del listado definitivo de contribuyentes que no desvirtuaron los hechos y sus consecuencias jurídicas.....	31
Procedimiento para que las EDOS acrediten que sí adquirieron los bienes o se recibieron los servicios que amparan los comprobantes fiscales	33
Criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación	38
Servicios que brinda PRODECON	42

Protocolos de atención para EFOS y EDOS	44
Requisitos de “fecha cierta” que deben cumplir los documentos privados conforme al criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose del ejercicio de las facultades de comprobación	47
Criterios Sustantivos y Jurisdiccionales de PRODECON	51
Casos de éxito obtenidos en PRODECON	80
Conclusión	88
Bibliografía	91

Introducción

El presente cuaderno tiene como propósito dar a conocer a los contribuyentes el panorama respecto del alcance y consecuencias jurídicas que conlleva el procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF), así como los servicios que brinda este *Ombudsperson* fiscal como protector de los derechos de los pagadores de impuestos.

La emisión y el uso indebido de comprobantes fiscales, ha sido un tema de suma preocupación para las autoridades tributarias, ya que, al momento en que algunos contribuyentes incurrir en esta mala práctica afectan intereses no sólo del erario público, sino de la sociedad en general al verse reducida la recaudación de ingresos, pues recordemos que conforme al artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, “es obligación de los gobernados contribuir de manera proporcional y equitativa para los gastos públicos de la Federación, de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan”.

El uso indebido de comprobantes fiscales motivó la reforma al CFF, para adicionar el artículo 69-B, que busca combatir esa mala práctica de algunos contribuyentes, estableciéndose en dicho ordenamiento legal los supuestos en que la autoridad fiscal debe considerar la presunción de inexistencia de operaciones amparadas en Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI's).

Por consiguiente, este tema también ha sido una preocupación y ocupación por parte de este *Ombudsperson* fiscal, para erradicarla, pues si bien es cierto, que conforme a la disposición legal del párrafo que antecede, es facultad exclusiva de la autoridad fiscal (Servicio de Administración Tributaria o

autoridades coordinadas) el combatirla, también lo es que como Organismo Público Descentralizado especializado en materia fiscal y protector de los derechos de los contribuyentes y cuya visión es contribuir a la consolidación de los principios democráticos del Estado de Derecho con base en una cultura contributiva renovada, buscando concientizar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Por lo anterior, **PRODECON**, además de apoyar en la implementación de una renovada cultura contributiva hacia el pagador de impuestos, cumple con la atribución principal de garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia a través de la prestación de sus servicios gratuitos de asesoría, representación y defensa, así como la presentación de quejas y reclamaciones, cuando la autoridad fiscal incurre en malas prácticas durante el procedimiento de la presunción de operaciones inexistentes conforme a lo previsto en el artículo 69-B del CFF.

Antecedentes

¿Sabes cuáles fueron los antecedentes que dieron origen al artículo 69-B del CFF?

Con el incremento de las malas prácticas que algunos contribuyentes han venido realizando para evadir el pago de impuestos, una de ellas es la adquisición de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CDFI's) para disminuir su base gravable, con la reforma fiscal de 2014 se adicionó el artículo 69-B al CFF, publicándose en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 9 de diciembre de 2013 e iniciando su vigencia a partir del 1° de enero de 2014.

De acuerdo con la exposición de motivos de la citada reforma, la adición del artículo en comento fue implementada como una medida de control para contrarrestar los esquemas de evasión fiscal, limitando la posibilidad de incurrir en malas prácticas que determinados contribuyentes realizan al considerar la deducción de gastos ficticios amparados a través de CFDI's, permitiéndoles disminuir la base gravable y determinar un impuesto a cargo menor, nulo o en su caso, un saldo a favor al momento de presentar las declaraciones.

Con la finalidad de garantizar los derechos de los contribuyentes, y generarles certeza jurídica en el procedimiento relativo a la presunción de operaciones inexistentes que lleva a cabo la autoridad fiscal, mediante el Decreto publicado en el DOF el 25 de junio de 2018, se reformó el artículo 69-B del CFF, iniciando vigencia a los treinta días siguientes a su publicación, estableciéndose, entre otros supuestos, nuevos plazos para desvirtuar los hechos y para emitir la resolución por parte de la autoridad, así como la publicación del listado de contribuyentes que obtengan sentencia o resolución favorable.

En la experiencia de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (**PRODECON**), es importante destacar que no todos los contribuyentes se ubican en el supuesto de emisores o receptores de comprobantes fiscales con operaciones inexistentes o simuladas; y aun cuando en aquellos casos en los que la autoridad fiscal presume la inexistencia de determinadas operaciones de un contribuyente, éste tiene el derecho de desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a encuadrarlo en tal supuesto.

EFOS y EDOS

Para comprender lo relativo a las EFOS y EDOS, se considera importante citar textualmente el artículo 69-B del CFF, que hace alusión a la presunción por parte de la autoridad fiscal de la inexistencia de operaciones amparadas en los CFDI's, misma que a continuación se transcribe:

“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.

Los contribuyentes podrán solicitar a través del Buzón Tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.

Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del Buzón Tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por Buzón Tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

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

La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.

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

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

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

En el artículo en cita, como lo refiere Augusto Fernández Sagardi (2009), se dan las herramientas al fisco federal para emprender el ataque frontal a quien trafique con las facturas falsas en su contenido y a quien las utilice. Distinguiendo dicho autor, entre una factura falsa en su forma y aquella que es falsa por su contenido, haciendo alusión a que la primera, simple y sencillamente no ha sido realmente expedida por contribuyente alguno, es prehecha y no soporta la más ligera de las revisiones, ya que de inmediato es detectada; mientras que la factura falsa en su contenido, sí es emitida por empresas existentes en el momento de su expedición y reúnen todos los requisitos fiscales, pero su contenido es apócrifo, no es real y es simulado, por lo que la forma que señala la ley para que el fisco concluya que una factura está emitida en estas condiciones, es comprobar hechos objetivos, tales como: que no tiene activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente,

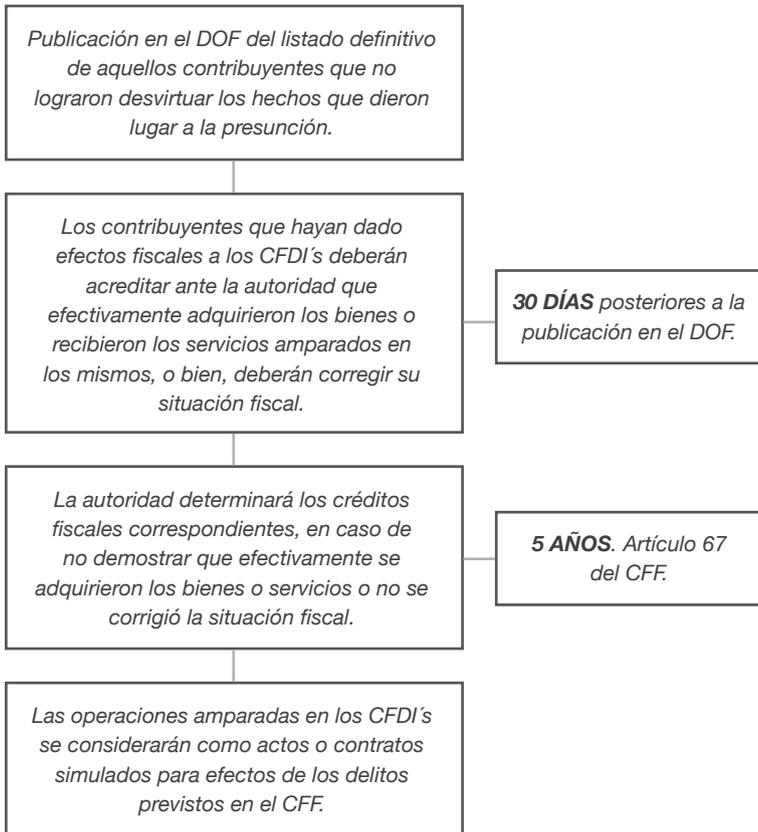
para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparen tales comprobantes.

Respecto a los procedimientos previstos en el artículo 69-B del CFF para las EFOS y EDOS, a continuación se esquematizan:

Procedimiento previsto en el artículo 69-B para las EFOS

- *La autoridad fiscal presume la inexistencia de las operaciones amparadas en los CFDI's expedidos por un contribuyente, cuando detecte que éste no cuenta con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente para prestar servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los comprobantes.*
- *Se notifica al contribuyente afectado a través de Buzón Tributario, de la página de Internet del SAT y mediante publicación en el DOF. (LISTADO PROVISIONAL)*
- *Dentro del plazo de 15 días a partir de la última notificación, el contribuyente puede manifestar y aportar documentación ante la autoridad para desvirtuar los hechos que dieron lugar a la presunción.*
- *Puede solicitar prórroga de 5 días, siempre que la solicitud se efectúe mediante Buzón Tributario y dentro del plazo de 15 días; se entenderá concedida sin necesidad de pronunciamiento de la autoridad e inicia una vez vencido el plazo de 15 días.*
- *Dentro de los primeros 20 días, la autoridad podrá requerir al contribuyente para exhibir documentación e información adicional.*
- *En caso de requerimiento, el contribuyente deberá aportar la documentación en un plazo de 10 días.*
- *En caso de que exista un requerimiento, el plazo que tiene la autoridad para emitir la resolución, se suspende a partir de que surta efectos su notificación y se reanuda una vez vencido el plazo de 10 días para su desahogo.*
- *La autoridad fiscal tiene un plazo de 50 días para valorar las pruebas aportadas y manifestaciones hechas valer por el contribuyente, notificando la resolución definitiva.*
- *La autoridad publicará un LISTADO DEFINITIVO en el DOF y en la página de Internet del SAT respecto de los contribuyentes que no desvirtuaron los hechos que dieron origen a la presunción.*
- *Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados que dio origen al procedimiento.*

Procedimiento previsto en el artículo 69-B para las EDOS



¿En qué consisten las EFOS y las EDOS?

Las EFOS se refieren a aquellas Empresas (personas físicas o morales) que Facturan Operaciones Simuladas, es decir, los contribuyentes que han estado emitiendo Comprobantes Fiscales Digitales por Internet sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes.

En cambio, las EDOS se refieren a las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas, es decir, los receptores de comprobantes fiscales emitidos por las EFOS, que por la naturaleza de dichos comprobantes no deben de producir efectos fiscales, como por ejemplo, considerarlos para la deducción de gastos.

Cuestiones novedosas de la reforma fiscal 2020, relativo a las EFOS y EDOS

Para el ejercicio 2020, resulta de suma importancia destacar que las EDOS deben acreditar en el plazo legal concedido la materialidad de las operaciones respaldadas con los CFDI's recibidos, ya que, en caso de no hacerlo, conforme a la reforma fiscal del citado ejercicio, publicada en el DOF el 9 de diciembre de 2019, en la adición al artículo 17-H Bis, fracción V del CFF, se contempló tal omisión como causal de restricción temporal del Certificado de Sello Digital, y en su caso, su posterior cancelación. También en la fracción IV del mismo ordenamiento legal, se señaló como causal de restricción temporal del citado certificado, el que la autoridad fiscal detecte que el contribuyente emisor de comprobantes fiscales no desvirtuó la presunción de la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes, y por lo tanto, se encuentra definitivamente en dicha situación. Lo manifestado es así, toda vez que en la

referida reforma, se establece que tratándose de Certificados de Sellos Digitales para la expedición de comprobantes fiscales por Internet, previo a que se dejen sin efectos tales certificados, las autoridades fiscales podrán restringir temporalmente los mismos cuando se actualicen alguno de los supuestos ahí señalados.

Otro punto a resaltar de la reforma fiscal del 2020, es que en el artículo Octavo Transitorio, fracción I del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones fiscales publicado en el DOF el 9 de diciembre de 2019, las personas físicas o morales identificadas como EDOS, que previo a la entrada en vigor del citado decreto hayan dado cualquier efecto fiscal a los CFDI's expedidos por contribuyentes EFOS incluidos en el listado definitivo, sin haber acreditado ante la autoridad fiscal dentro del plazo de 30 días señalado en el octavo párrafo del artículo 69-B vigente para 2019, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios amparados en los CFDI's respectivos, podrán corregir su situación fiscal dentro de los tres meses siguientes a la entrada en vigor de dicho decreto, pudiendo realizarlo a través de la presentación de declaraciones normales o complementarias.

Finalmente, también resulta trascendente señalar que se reformaron los artículos 83, fracción XVIII y 84, fracción XVI del CFF, para establecerse como infracción relacionada con la obligación de llevar contabilidad, cuando las EDOS utilicen para efectos fiscales comprobantes expedidos por las EFOS que no desvirtuaron la presunción de operaciones inexistentes, y por tanto, se encuentran incluidos en el listado definitivo a que se refiere el artículo 69-B, cuarto párrafo del ordenamiento legal en cita, sin que el contribuyente que utiliza tales comprobantes haya demostrado la materialización de dichas operaciones dentro del plazo de 30 días siguientes a aquel en que se haya publicado el citado listado definitivo, salvo que dicho contribuyente dentro del mismo plazo, haya corregido su situación fiscal, imponiéndose

para tal efecto una sanción de un 55% a un 75% del monto de cada comprobante fiscal.

El *Ombudsperson* fiscal, ha mostrado interés en que se erradique la práctica de emisión y recepción de CFDI's que amparan operaciones inexistentes o simuladas, sin embargo, como organismo público protector de los derechos de los pagadores de impuestos, es de la opinión que la aplicación e interpretación del artículo 69-B del CFF por parte de las autoridades fiscales, debe ser correcta, ajustado a los procedimientos ahí establecidos, sin que exista vulneración de los derechos de los contribuyentes; por ello, ante una eventual situación, para poder desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad fiscal a considerar la presunción de operaciones inexistentes, o bien, para manifestar lo que en derecho convenga y aportar las pruebas pertinentes para acreditar la materialidad de las operaciones, se sugiere al contribuyente considerar algunos de los elementos señalados en el apartado de "MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES" del presente documento.

Alcance del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación



¿Conoces los efectos de la aplicación del artículo 69-B del CFF?

El artículo 69-B del CFF constituye una medida de control y no una facultad de comprobación por parte de las autoridades fiscales, por consiguiente, tiene como finalidad identificar y corregir aquellas operaciones que, amparadas por un CFDI, provengan de actividades simuladas o inexistentes por parte de las EFOS y EDOS.

Por lo anterior, la implementación del procedimiento previsto en el artículo arriba mencionado, permite que las EFOS y EDOS acudan ante la autoridad fiscal para acreditar que efectivamente llevaron a cabo las operaciones presuntamente inexistentes.

Procedimiento del Artículo 69-B del CFF



Si como contribuyente te enteras de que estás publicado en un listado provisional por operaciones inexistentes, aquí te decimos los motivos

El inicio del procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF relativo a la presunción de inexistencia de operaciones amparadas con CFDI's, surge cuando la autoridad fiscal detecta que un contribuyente ha estado emitiendo dichos 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, o bien, cuando estos contribuyentes se encuentren no localizados en su domicilio fiscal señalado en el Padrón del Registro Federal de Contribuyentes.

Ante tal situación, además de la notificación que la autoridad fiscal debe de realizar a los contribuyentes vía Buzón Tributario, deberá publicar en el DOF y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria el listado global de presunción de contribuyentes que se ubicaron en el supuesto previsto en el artículo 69-B, párrafo primero del CFF, considerándose éste como un listado provisional en el que entre otros supuestos, se da a conocer a los contribuyentes que tendrán un plazo de 15 días hábiles contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la última de las notificaciones, para que presente ante las oficinas de la autoridad fiscal un escrito libre, a través del cual manifieste lo que a su derecho convenga, anexando a dicho escrito la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos señalados por la citada autoridad.

Es importante destacar que el oficio mediante el cual se le da a conocer que se ha ubicado en el supuesto previsto en artículo 69-B, primer párrafo del CFF notificado al contribuyente por la autoridad fiscal vía Buzón Tributario, o de manera personal cuando no tenga habilitado el citado buzón, debe reunir requisitos de fundamentación y motivación, especificándose de manera concreta las consideraciones por las que la autoridad fiscal presume que se ubica en dicho supuesto, es decir, debe de comunicar la resolución o acto particular en el que determinó los motivos específicos, causas especiales o circunstancias concretas por las que consideró que el contribuyente ha emitido comprobantes que amparan operaciones inexistentes.

¿Procede un medio de defensa en contra de la publicación de listado provisional?

En contra de la publicación del listado provisional de presunción de operaciones inexistentes u oficio mediante el cual se le notifica al contribuyente que se encuentra en dicha situación, no procede ningún medio de defensa en vía administrativa o jurisdiccional al no tratarse de una resolución definitiva, sino sólo del inicio de un procedimiento para que el contribuyente que se encuentre en tal supuesto acuda ante la autoridad fiscal a desvirtuar o demostrar los hechos detectados por ésta.

Al existir en Tribunales Colegiados discrepancia de criterios en la procedencia o improcedencia del juicio contencioso administrativo federal, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia: 2a./J. 154/2019 (10a.), originada por contradicción de tesis, determinó el criterio que debe prevalecer, haciéndolo bajo el siguiente rubro y texto:

JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. ES IMPROCEDENTE CONTRA LA RESOLUCIÓN PRELIMINAR QUE CONTIENE LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES DEL CONTRIBUYENTE, A QUE SE REFIERE EL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DADO QUE NO CAUSA AGRAVIO EN MATERIA FISCAL.

La citada resolución inicial no constituye el producto final o la voluntad definitiva del Servicio de Administración Tributaria mediante la cual defina la situación jurídica del contribuyente, tan es así que éste cuenta con un plazo para manifestar lo que a su interés convenga, así como aportar la información y documentación para desvirtuar los hechos objeto de la presunción generada, razón por la cual aún no le causa agravio en materia fiscal, al no establecer de manera concluyente la inexistencia de las operaciones; por tanto, contra la resolución preliminar que contiene la posible inexistencia de operaciones del contribuyente es improcedente el juicio contencioso administrativo federal, al no surtirse el supuesto de la fracción V del artículo 3 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

SEGUNDA SALA

Contradicción de tesis 253/2019. Entre las sustentadas por el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito y el Décimo Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 5 de septiembre de 2019. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Eduardo Medina Mora I., José Fernando Franco González Salas y Javier Laynez Potisek. Ausente: Yasmín Esquivel Mossa.

Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: N. Montserrat Torres Contreras.

Respecto al inicio del procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF, este *Ombudsperson* fiscal ha emitido los siguientes criterios sustantivos, con los siguientes rubros:

3/2019/CTN/CS-SPDC (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 29/04/2019)

OPERACIONES INEXISTENTES. ANTES DE INICIAR EL PROCEDIMIENTO DEL ARTICULO 69-B DEL CFF LA AUTORIDAD DEBE REALIZAR ANÁLISIS EXHAUSTIVO DE LA INFORMACIÓN QUE OBRA EN SUS SISTEMAS Y PONDERAR LA NATURALEZA DE LAS OPERACIONES AMPARADAS EN LOS CFDI.

5/2014/CTN/CS-SPDC (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 28/03/2014)

PUBLICACIÓN DE CONTRIBUYENTES CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. LAS CAUSAS Y MOTIVOS ESPECÍFICOS POR LOS QUE SE INCLUYE A UN CONTRIBUYENTE, SÓLO DEBEN PORMENORIZARSE EN LA NOTIFICACIÓN PERSONAL Y NO EN LAS NOTIFICACIONES PÚBLICAS.

Materialidad de las operaciones



¿Qué se entiende por materialidad de las operaciones?

No existe en el orden jurídico mexicano una definición de lo que se entiende por materialidad de las operaciones, así que hablar de ésta, resulta un tema confuso para los contribuyentes, ya que en ninguna disposición legal tributaria establece o define en qué consiste, o la forma en que ésta podría acreditarse ante la autoridad fiscal frente a la presunción de inexistencia de operaciones amparadas en los CFDI's; sin embargo, la materialidad radica en la efectiva realización o existencia de la actividad, negocio o acto jurídico por parte del emisor de los citados comprobantes, así como la adquisición de los bienes o recepción de servicios, según sea el caso.

El artículo 69-B primer párrafo del CFF, señala que cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura, o capacidad material, directa o indirectamente para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren como no localizados, se presumirá la inexistencia de operaciones amparadas en tales comprobantes; por lo que de ahí la importancia de que el contribuyente al presentar el escrito para desvirtuar los hechos detectados por la autoridad demuestre la materialidad de las operaciones de conformidad con la actividad que lleva a cabo, proporcionando todos los elementos necesarios a efecto de que se tenga certeza de la operación real del contribuyente.

Por lo anterior, para comprender mejor el presente tema, también es necesario definir el significado de simulación; sin

embargo, como lo señala la Doctora Alil Álvarez Alcalá (2015), éste no es un concepto definido en la legislación tributaria sino en el Código Civil Federal, específicamente en los artículos 2180 a 2184, que regulan lo atinente a la simulación de los actos jurídicos, señalándose en el primer artículo, que un acto es simulado cuando las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas. Ante tal situación el artículo 2183 del ordenamiento legal en cita, dispone que la nulidad de los actos simulados la puede pedir 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.

¿Qué información o documentación podría presentar el contribuyente ante la autoridad fiscal a efecto de desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones?

Algunos elementos que se deben de considerar para demostrar la materialidad de las operaciones son los siguientes:

- Giro comercial o razón de negocio de la empresa.
- Acta constitutiva, en caso de personas morales.
- Comprobantes fiscales.
- Contabilidad (pólizas, cheques, fichas de depósito y estados de cuenta).
- Los estados de cuenta bancarios con los movimientos de dinero, esto es, entradas y salidas en las cuentas bancarias, fechas y cantidades de éstas.
- Bitácoras.
- Mensajes de:
 - Correos Electrónicos.
 - Publicidad en medios.
 - Pedidos y recepción de la mercancía.

- Diagramas de flujo que indiquen la forma en que el contribuyente desarrolla la actividad.
- Contratos de prestación de servicios en general, laborales, de arrendamiento, profesionales, etc.
- Listas de asistencia.
- Pago de nómina.
- Presentación de declaraciones fiscales, entero de impuestos y retenciones.
- Archivos fotográficos y planos.
- Solicitud de verificación de domicilio a la autoridad fiscal.
- Demás documentación que dependiendo de la actividad, en su conjunto, resulte idónea para acreditar que se prestó o recibió el servicio, entre otros.

Cabe señalar que los anteriores elementos son sólo ejemplificativos, pues un punto relevante que también podría facilitar al contribuyente el poder demostrar la materialidad de las operaciones es que lleve **un modelo de control interno y de riesgos en su empresa**, ya que esto les permite tener un campo de aplicación más amplio y con mayor cobertura en el control de sus operaciones al generar manuales de procedimientos en los cuales se manifiesta la forma en la cual llevan a cabo cada una de éstas.

Esta Procuraduría ha emitido diversos criterios en relación con la materialidad de las operaciones, basándose en las interpretaciones de resoluciones o sentencias dictadas por las autoridades jurisdiccionales, destacando los siguientes rubros:

CRITERIO JURISDICCIONAL 57/2017 (Aprobado 7ma. Sesión Ordinaria 29/09/2017)

PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. LA MATERIALIDAD DE LOS SERVICIOS AMPARADOS EN LOS

COMPROBANTES FISCALES PUEDE ACREDITARSE CON DOCUMENTACIÓN IDÓNEA.

CRITERIO JURISDICCIONAL 16/2019 (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 22/03/2019)

OPERACIONES INEXISTENTES. CUANDO LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA SE FUNDAMENTA EN LA OMISIÓN DEL CONTRIBUYENTE DE HABER PRESENTADO SU DECLARACIÓN ANUAL, BASTA CON ACREDITAR QUE SÍ FUE PRESENTADA LA MISMA PARA DESVIRTUAR ESA PRESUNCIÓN IURIS TANTUM.

Procedimiento para desvirtuar los hechos que determinaron la presunción de operaciones inexistentes o simuladas para las EFOS



¿Conoces la forma y plazos en que puedes desvirtuar los hechos cuando la autoridad fiscal presume que realizaste operaciones inexistentes?

La notificación realizada por la autoridad fiscal en la que se le da a conocer al contribuyente que se ha ubicado en el supuesto previsto en el artículo 69-B, primer párrafo del CFF, debe llevarse a cabo a través de los siguientes medios:

- Buzón Tributario.
- Página de Internet del SAT.
- Publicación en el DOF.

Los contribuyentes así identificados tienen un plazo de 15 días hábiles contados a partir de la última de las notificaciones efectuadas, para que manifiesten ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aporten toda la documentación e información para desvirtuar los hechos consignados por dicha autoridad.

Además del plazo de los 15 días ¿Se puede solicitar una prórroga?

Cabe destacar que, con la reforma del 25 de junio de 2018 al artículo antes mencionado, además del plazo de 15 días, se les concedió a los contribuyentes por única ocasión una prórroga de 5 días, siempre y cuando la petición se efectúe dentro del

plazo primigenio. Tal petición se entenderá que fue aceptada por la autoridad sin necesidad de que exista un pronunciamiento, comenzándose a contabilizar a partir del día siguiente al del vencimiento de los 15 días mencionados.

Una vez transcurrido el plazo para aportar la documentación e información, o bien, de la prórroga solicitada, la autoridad debe valorar las pruebas y argumentos que se hayan hecho valer, notificando la resolución respectiva al contribuyente vía Buzón Tributario en un plazo que no exceda de 50 días hábiles.

¿Puede requerir la autoridad fiscal información o documentación adicional?

Sí, dentro de los primeros 20 días del plazo señalado en el punto anterior, la autoridad puede requerir documentación e información adicional al contribuyente, y éste deberá de proporcionarlo dentro del plazo de 10 días posteriores en que surta efectos la notificación del citado requerimiento que se realice vía Buzón Tributario. De actualizarse el referido supuesto el plazo de 50 días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento, reanudándose al día siguiente en que venza el mencionado plazo de 10 días.

Cuando la autoridad fiscal no notifique la resolución correspondiente en el plazo de 50 días, quedará sin efectos la presunción de operaciones inexistentes o simuladas que dio origen al procedimiento.

Es importante resaltar que tratándose de este supuesto, las EFOS deben acreditar dentro del procedimiento respectivo la materialidad de las operaciones reflejadas en los CFDI's emitidos, ya que, de no realizarlo, la autoridad fiscal publicará un listado definitivo en el DOF y en la página de Internet del SAT.

También resulta trascendente señalar que la práctica indebida de emisión de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas, trae como consecuencia la cancelación del Certificado de Sello Digital, cuando en el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal detecte que el contribuyente se encuentra en ese supuesto, como se prevé en la fracción X inciso c) del artículo 17-H del CFF vigente en 2019. Asimismo, con la reforma fiscal para 2020 publicada en el DOF el 9 de diciembre de 2019, en la adición del artículo 17-H Bis fracción IV del CFF, se contempló como causa de restricción temporal del citado certificado o en su caso, su posterior cancelación.

Respecto al requerimiento de información que la autoridad fiscal puede solicitar durante el procedimiento del artículo 69-B del CFF, **PRODECON** ha emitido el siguiente criterio sustantivo con el rubro:

16/2018/CTN/CS-SPDC (Aprobado 9na. Sesión Ordinaria 26/10/2018)

INEXISTENCIA DE OPERACIONES (EFO). ES INDEBIDO QUE DURANTE EL PROCEDIMIENTO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CFF, LA AUTORIDAD EMITA UN REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN ADICIONAL QUE NO TENGA RELACIÓN CON LOS HECHOS ESPECÍFICOS QUE SUSTENTARON LA PRESUNCIÓN DE LA QUE PARTIÓ.

Publicación del listado trimestral de contribuyentes que desvirtuaron los hechos u obtuvieron resolución o sentencia favorable



Si obtuviste resolución o sentencia firme, o bien lograste desvirtuar los hechos debes conocer lo siguiente:

Toda vez que la disposición legal aplicable al caso en concreto, prevé que se deben de llevar a cabo dos tipos de notificaciones, esto es, las personales o directas, vía Buzón Tributario y las públicas en el DOF y en la página de Internet del SAT; al realizarse estas últimas, los contribuyentes que caen en el supuesto de presunción de operaciones inexistentes aparecen en medios que son accesibles para cualquier miembro de la sociedad, por lo que con el objeto de salvaguardar los derechos de los contribuyentes que en un principio fueron publicados en la lista provisional y lograron desvirtuar los hechos que les fueron imputados, o bien, de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firme al promover el medio de defensa idóneo, la autoridad mediante un listado deberá publicarlos de manera trimestral en los medios antes mencionados, ésto con la finalidad de dotarlos de certeza y seguridad jurídica, así como para dar mayor transparencia en los procedimientos iniciados a este tipo de empresas que presuntamente facturan operaciones simuladas.

Publicación del listado definitivo de contribuyentes que no desvirtuaron los hechos y sus consecuencias jurídicas

— o o o —

¿Sabes qué ocurre cuando no logras desvirtuar los hechos y no promueves algún medio de defensa dentro del plazo legal?

Aquellos contribuyentes que no desvirtuaron los hechos imputados por la autoridad fiscal, y por consiguiente, se encuentran definitivamente considerados como contribuyentes que realizan operaciones inexistentes o simuladas, o bien, que habiendo promovido un medio de defensa hayan obtenido una resolución o sentencia desfavorable, serán publicados en un listado definitivo en el DOF y en la página de Internet del SAT.

El referido listado definitivo deberá publicarse en forma posterior al vencimiento de los 30 días hábiles a la notificación de la resolución, garantizándose así el derecho del contribuyente para inconformarse sobre dicha determinación a través de algún medio de defensa.

La consecuencia de la publicación del listado definitivo respecto de las operaciones contenidas en los CFDI's expedidos por los contribuyentes en cuestión, será que no tendrán efecto fiscal.

Asimismo, dichas operaciones se considerarán como actos o contratos simulados para efectos de los delitos previstos en el CFF, en el que para tal efecto con el decreto publicado el 8 de noviembre de 2019 en el DOF, se reformó el artículo 113-Bis del citado Código en el que entre otros supuestos, quedó descrita la sanción que se impondrá a aquella persona que por

sí o por interpósita persona expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Procedimiento para que las EDOS acrediten que sí adquirieron los bienes o se recibieron los servicios que amparan los comprobantes fiscales

— o o o —

¿Conoces la forma y plazo en que debes acudir a la autoridad fiscal cuando te enteres que tu proveedor fue publicado en el listado definitivo?

Una de las principales consecuencias de la publicación del listado definitivo de contribuyentes que emitieron comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, es la afectación que sufren los receptores de dichos comprobantes denominados en la práctica tributaria como EDOS, que efectivamente recibieron la prestación del servicio o adquirieron los bienes, ya que el efecto fiscal consiste en no poder deducir los gastos amparados en los mismos.

Actualmente el párrafo octavo del artículo 69-B del CFF, prevé que aquellos contribuyentes, personas físicas o morales que dieron cualquier efecto fiscal a los comprobantes expedidos por un contribuyente EFO incluido en el listado definitivo, contarán con 30 días siguientes al de la publicación en el DOF y en el portal del SAT para acudir ante la autoridad fiscal y acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios amparados en los comprobantes fiscales; o bien, corregir su situación fiscal mediante la presentación de declaraciones complementarias y el pago de las contribuciones omitidas.

¿Cuáles son los momentos en que los contribuyentes EDOS pueden acudir ante la autoridad fiscal para demostrar que sí recibieron los servicios o adquirieron los bienes?

Es importante destacar que, a criterio del *Ombudsperson* fiscal, los contribuyentes EDOS tienen tres momentos para acreditar ante la autoridad fiscal que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien, para corregir su situación fiscal, siendo estos los siguientes:

- El primero es aquél que puede realizar dentro del plazo de treinta días siguientes a la publicación en el DOF y en la página de Internet del SAT, del listado definitivo de contribuyentes que facturan operaciones simuladas o inexistentes y no desvirtuaron los hechos.
- El segundo momento puede producirse cuando concluido el mencionado plazo de treinta días, alguna autoridad fiscal emite una carta invitación o requerimiento para que el contribuyente aclare su situación, o bien, se regularice.
- Finalmente, se estima que el tercer y último momento, es cuando la autoridad ejerce en su contra algún procedimiento de fiscalización, a través de una visita domiciliaria, revisión de gabinete o revisión electrónica.

En relación con el **primer momento** citado con anterioridad, conforme a la regla 1.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020, la autoridad fiscal una vez que haya recibido la información y pruebas por parte de un contribuyente EDO, puede requerirle información o documentación adicional a efecto de resolver lo que en derecho procede, caso en el que dicho contribuyente tendrá un plazo de 10 días para proporcionarlos, con posibilidad de poder ampliarse por 10

días más, previa petición que realice el contribuyente dentro del plazo primigenio.

Transcurrido el plazo para proporcionar la documentación e información citada en el párrafo que antecede, la autoridad fiscal cuenta con 30 días para emitir la resolución respectiva en los siguientes términos:

1. Confirmar la presunción de operaciones inexistentes, cuando el contribuyente no proporcionó la información y documentación idónea y suficiente.
2. Resolver que el contribuyente acreditó que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios amparados en los CFDI's correspondientes.

Respecto al **segundo momento**, que se actualiza con la notificación al contribuyente de una carta invitación, aviso de situación fiscal o requerimiento emitidos por la autoridad fiscal, de acuerdo con la experiencia que ha tenido este *Ombudsperson* fiscal, se otorga a dicho contribuyente un plazo de 15 días hábiles contados a partir de la recepción del documento para corregir su situación fiscal. En estos supuestos, **PRODECON** proporciona la asesoría para que el contribuyente acuda con la autoridad fiscal para demostrar la materialidad de las operaciones, considerando según su actividad los elementos mencionados en el apartado correspondiente a la "*Materialidad de las operaciones*" del presente documento, o bien, proceder con la corrección de su situación fiscal mediante la presentación de declaraciones complementarias.

En lo atinente al **tercer momento** consistente en la facultad de comprobación que puede ejercer la autoridad fiscal para detectar que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación de servicio o adquisición de los bienes, o bien, no corrigió su situación

fiscal en los plazos concedidos, esta Procuraduría en principio asesora a dichos contribuyentes sobre los derechos que tienen conforme a la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y el CFF, como lo son, para comprobar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, el de la corrección fiscal y sus beneficios, sobre la adopción de un Acuerdo Conclusivo o del servicio de Representación Legal para promover el medio de defensa que en derecho resulte procedente.

Además, en que **PRODECON** ha sostenido que un contribuyente EDO puede acudir ante la autoridad fiscal para acreditar que efectivamente adquirió el bien o recibió el servicio respectivo, en una sentencia emitida por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa quedó determinado que un **cuarto momento** puede ocurrir cuando el contribuyente opte por la adopción de un acuerdo conclusivo con motivo de un procedimiento de revisión fiscal.

PRODECON en relación con el tema en cuestión ha emitido los siguientes criterios sustantivos y jurisdiccionales, con los rubros:

4/2015/CTN/CS-SASEN (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 24/04/2015)

LISTADO DE CONTRIBUYENTES PUBLICADOS CON BASE EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LOGRAN DEMOSTRAR QUE NO SIMULARON OPERACIONES.

2/2016/CTN/CS-SASEN (Aprobado 2da. Sesión Ordinaria 26/02/2016)

OPERACIONES INEXISTENTES. NO PRECLUYE EL DERECHO DEL RECEPTOR DE LOS COMPROBANTES FISCALES PARA ACREDITAR LA REALIZACIÓN DE LAS MISMAS, UNA VEZ QUE HAN TRANSCURRIDO LOS 30 DÍAS PREVISTOS EN EL PÁRRAFO QUINTO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CFF.

8/2018/CTN/CS-SASEN (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 26/03/2018)

OPERACIONES INEXISTENTES. DEL ARTÍCULO 69-B DEL CFF, NO SE DESPRENDE QUE PREVEA LA PÉRDIDA DEL DERECHO DE LOS RECEPTORES DE LOS CFDI PARA DEMOSTRAR LA EFECTIVA REALIZACIÓN DE AQUÉLLAS.

CRITERIO JURISDICCIONAL 74/2019 (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 27/09/2019)

OPERACIONES INEXISTENTES (EDOS). PRUEBAS APORTADAS CUYA VALORACIÓN ADMINICULADA EN JUICIO CONTENCIOSO RESULTARON SUFICIENTES PARA DESVIRTUAR LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA POR PARTE DE LA AUTORIDAD FISCAL.

CRITERIO JURISDICCIONAL 84/2019 (Aprobado 9na. Sesión Ordinaria 31/10/2019)

OPERACIONES INEXISTENTES. LOS CONTRIBUYENTES (EDOS) QUE NO ACUDIERON DENTRO DEL PLAZO DE 30 DÍAS PARA ACREDITAR QUE ADQUIRIERON LOS BIENES O RECIBIERON LOS SERVICIOS, PUEDEN HACERLO DENTRO DE LOS PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 42 DEL CFF.

Criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación



¿Conoces los criterios que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido en relación con la constitucionalidad del artículo 69-B del CFF?

Con la implementación del procedimiento que las autoridades fiscales han llevado a cabo de conformidad con lo establecido en el artículo de referencia, algunos contribuyentes han considerado que esta medida resulta inconstitucional al existir supuestas violaciones a los derechos humanos previstos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), como lo son, el derecho de audiencia y a la libertad de trabajo, así como, la contravención a los principios de irretroactividad de la ley y de presunción de inocencia; siendo éstas, algunas de las causas por las que los contribuyentes han promovido medios de defensa en instancias jurisdiccionales y judiciales.

No obstante, es importante destacar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), como máximo Tribunal ha emitido diversas jurisprudencias pronunciándose sobre la constitucionalidad del artículo 69-B del CFF y su implementación por parte de las autoridades fiscales, de las cuales destacan las siguientes:

- **Derecho de audiencia**

El 23 de octubre de 2015 la Segunda Sala de la SCJN publicó la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 133/2015 (10a.), en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación en el Libro 23, Tomo II, Pág. 1738, en la cual señaló que dicho precepto legal **no contraviene el derecho de audiencia previsto en el artículo 14 de la**

CPEUM, toda vez que con el procedimiento que establece el artículo 69-B del CFF, quedan a salvo los derechos de los contribuyentes EFOS y EDOS, para que éstos respectivamente, acudan ante la autoridad fiscal a ofrecer pruebas para desvirtuar el sustento de la presunción de la supuesta inexistencia de sus operaciones, o bien, a comprobar que efectivamente recibieron los bienes o servicios que amparan los CFDI's; criterio que se encuentra previsto bajo el siguiente rubro:

“PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL DERECHO DE AUDIENCIA”

- **Derecho a la libertad de trabajo**

La Segunda Sala de la SCJN, el 23 de octubre de 2015, publicó la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 134/2015 (10a.), en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación en el Libro 23, Tomo II, en la cual señaló que dicho artículo no viola el derecho a la libertad de trabajo, ya que el procedimiento implementado en el artículo 69-B del CFF al prevalecer el derecho de audiencia y permitir la comunicación entre la autoridad fiscal y el contribuyente, no impide a éste último el ejercicio de sus actividades comerciales o el desarrollo de las actividades de la negociación, aunado a que se trata de una presunción que admite prueba en contrario para desvirtuar lo que a su derecho convenga en la vía administrativa o a través de los medios de defensa a su alcance.

La tesis de jurisprudencia en comento se encuentra registrada bajo el siguiente rubro:

“PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO VIOLA EL DERECHO A LA LIBERTAD DE TRABAJO”.

• **Principio de irretroactividad de la ley**

La Segunda Sala de la SCJN, el 23 de octubre de 2015, publicó la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 132/2015 (10a.), en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación en el Libro 23, Tomo II, en la cual señaló que dicho precepto legal **no contraviene el principio de irretroactividad de la ley contemplada en el artículo 14 de la CPEUM**, toda vez que el efecto del artículo 69-B que hemos venido comentando, es detectar a los contribuyentes que emitieron CFDI's sin haber realizado las operaciones o actividades que soporten dichos comprobantes, evidenciando así una realidad jurídica; por consiguiente, aun cuando se hubiesen expedido con anterioridad a la reforma fiscal que entró en vigor el 1 de enero del ejercicio 2014, no significa que dichos comprobantes fiscales cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29 del CFF, cuya obligación principal es expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que los contribuyentes efectúen.

El criterio que en cuestión se encuentra con el siguiente rubro:

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

• Principio de presunción de inocencia

La Segunda Sala de la SCJN, el 23 de octubre de 2015, publicó la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 135/2015 (10a.), en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación en el Libro 23, Tomo II, en la cual señaló que artículo 69- B del CFF no **contraviene el principio de presunción de inocencia**, ya que en dicho precepto legal no se establecen determinaciones definitivas ni mucho menos se atribuye una responsabilidad al contribuyente, pues éste prevé un llamamiento para que acuda ante la autoridad fiscal a desvirtuar los hechos de presunción de inexistencia de operaciones, aportando la documentación e información que considere pertinente. Tesis de jurisprudencia que se encuentra con el siguiente rubro:

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

Servicios que brinda PRODECON



¿Conoces los servicios que **PRODECON** puede ofrecerte en caso de encontrarte en los supuestos del artículo 69-B del CFF?

1. **Asesoría:** se asesora a los contribuyentes EFOS y EDOS sobre el procedimiento para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad fiscal a la presunción de inexistencia de operaciones, así como de los efectos y alcances del artículo 69-B del CFF.
2. **Quejas y Reclamaciones:** se ofrece cuando el contribuyente afectado estime que los actos u omisiones de la autoridad fiscal son violatorios a sus derechos, a efecto de que aquélla desista de tales violaciones, y le restituya en el goce de sus derechos fundamentales, o bien, para llevar a cabo las investigaciones respectivas o dar seguimiento a un determinado trámite.
3. **Acuerdos Conclusivos:** se actualiza cuando la autoridad ejerce sus facultades de comprobación fiscal a través de una visita domiciliaria, revisión de gabinete o la revisión electrónica, a efecto de que éstas se concluyan de manera anticipada y obtengan los beneficios adicionales.
4. **Representación Legal:** este servicio se ofrece para que el contribuyente reciba la asesoría jurídica respectiva, a efecto de promover el medio de defensa que en derecho resulte procedente en contra de las resoluciones definitivas que se emitan por las autoridades fiscales.

5. **Consultas:** este servicio podrá actualizarse cuando los contribuyentes acudan ante el *Ombudsperson* fiscal para que en su carácter de órgano técnico especializado en materia tributaria emita su opinión o interpretación de determinadas disposiciones fiscales, siempre y cuando exista acto de autoridad fiscal.

6. **Amicus Curiae o amigo de la corte:** se brinda cuando por conducto de un juez en materia penal, de manera voluntaria o a petición de un contribuyente dentro de un procedimiento jurisdiccional o judicial, solicita al *Ombudsperson* fiscal en su calidad de organismo especializado en materia tributaria, para que emita una opinión técnica de determinado caso o aporte elementos jurídicamente trascendentes para dictar una resolución o sentencia.

Protocolos de atención para EFOS y EDOS

¿Sabes cuáles son los protocolos de atención implementados por **PRODECON**?

PRODECON preocupado por las problemáticas que aquejan a los contribuyentes por actos u omisiones de las autoridades fiscales federales, y en especial, a lo atinente a la medida de control que dichas autoridades han implementado en relación con el tema de inexistencia de operaciones amparadas en CFDI's, este *Ombudsperson* fiscal ha establecido un protocolo de atención bajo los siguientes supuestos:

1. Verificar si el solicitante del servicio es una contribuyente de las denominadas EFOS o EDOS.
2. Identificar el acto de autoridad o etapa del procedimiento en el que se encuentra la contribuyente de acuerdo con el artículo 69-B del CFF.
3. Definir el tipo de servicio que **PRODECON** puede ofrecerle al contribuyente; esto es, el de Asesoría, Quejas y Reclamaciones, Representación Legal o Acuerdos Conclusivos, según sea el caso.
4. Identificar el modelo de negocios o giro mercantil de la contribuyente.
5. Solicitar a la contribuyente reúna la documentación soporte que demuestre la materialidad de las operaciones.
6. Cuando el acto consista en la notificación de que el contribuyente se ha ubicado en el supuesto previsto en el artículo 69-B, primer párrafo del CFF, se brinda el servicio de asesoría para la elaboración del escrito

con el que realice manifestaciones y ofrezca pruebas que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos señalados por la autoridad fiscal.

Mismos servicios se ofrecen a las contribuyentes EDOS, cuando éstas se ubican en el supuesto de los 30 días siguientes a la publicación de la lista definitiva o reciban una carta invitación o requerimiento emitida por la autoridad fiscal, a efecto de que aclaren su situación, o bien, se regularicen.

7. En aquellos casos, en que los actos de la autoridad fiscal se estimen violatorios a los derechos de los contribuyentes, ya sea porque no respete los plazos indicados en el artículo 69-B del CFF, se exceda en sus facultades, o bien, caiga en una omisión; esta Procuraduría ofrece el servicio de Quejas y Reclamaciones, buscando que dicha autoridad se desista de tales violaciones y les restituya en el goce de sus derechos fundamentales.
8. Tratándose de resoluciones emitidas por la autoridad fiscal a través de las cuales determina que la contribuyente no desvirtuó la inexistencia de operaciones amparadas con los CFDI's emitidos, o bien, de aquellas mediante las cuales determina que la contribuyente se encuentra obligada a corregir su situación fiscal presentando declaraciones en las que deje de dar efectos a los comprobantes fiscales que le expidieron, al no haber acreditado con documentales suficientes la materialidad de las operaciones; se ofrece el servicio de Representación Legal para que previo análisis se determine la viabilidad de promover el medio de defensa que en derecho resulte procedente, hasta su conclusión.

9. Cuando se trata de contribuyentes EDOS que acuden a **PRODECON** en virtud de que la autoridad fiscal ha iniciado una facultad de comprobación, manifestando que no están de acuerdo con los hechos u omisiones señaladas en el oficio de observaciones, acta final o resolución provisional, se les ofrece el servicio de Acuerdos Conclusivos para dar por terminada de manera anticipada con dichas facultades y gozar de los beneficios respectivos.

Requisito de “fecha cierta” que deben cumplir los documentos privados conforme al criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose del ejercicio de las facultades de comprobación



¿Conoces el criterio que emitió la SCJN respecto a la connotación jurídica de la “fecha cierta” en documentos privados?

La Segunda Sala de la SCJN mediante la tesis 2a./J. 161/2019 (10a.) sostuvo que tratándose del ejercicio de facultades de comprobación para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales del contribuyente, los documentos privados deben cumplir con el requisito de “*fecha cierta*”¹, pues si bien dicho concepto deriva del derecho civil, éste tiene como finalidad otorgar eficacia probatoria a los documentos privados y evitar actos con propósitos fraudulentos o dolosos en perjuicio de terceras personas, como pudiera ser la elaboración de instrumentos con fechas falsas, anteriores o posteriores a la ejecución del acto; por consiguiente la “fecha cierta” es un requisito exigible respecto de los documentos privados que se presenten ante la autoridad fiscal.

A criterio de la Suprema Corte los documentos privados adquieren “fecha cierta” cuando:



1. DOCUMENTOS PRIVADOS, FECHA CIERTA DE LOS.
La certeza de fecha de un documento privado, depende de su presentación a un registro público, o ante un funcionario público en razón de su oficio, o de la muerte de cualquiera de los firmantes.
Sexta Época. Registro: 818042. Instancia: Tercera Sala. Tipo de tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Volumen LXVI, Cuarta Parte. Material(s): Civil. Página: 63.

- Se inscriban en el Registro Público de la Propiedad.
- A partir de la fecha en que se presenten ante un fedatario público.
- A partir de la muerte de cualquiera de los firmantes.

Respecto al artículo 69-B del CFF ¿A qué contribuyentes causará impacto el requisito de “fecha cierta” en documentos privados?

Se considera que el requisito de “fecha cierta” afectará a las EDOS al presentar ante la autoridad fiscal documentos privados para demostrar la materialidad de las operaciones, ya que recordemos que para efecto del artículo 69-B, sexto párrafo del CFF, la autoridad fiscal puede llevar a cabo facultades de comprobación a estos contribuyentes; por consiguiente bajo este contexto, aun cuando en materia fiscal la ley no señala de manera expresa que los documentos privados deben cumplir con el requisito de “fecha cierta”, ello no significa que tales documentos tengan autenticidad y eficacia probatoria frente a terceros, por lo que de ahí la exigencia que los mismos deben reunir el requisito de “fecha cierta”, como por ejemplo, en el caso de contratos de arrendamiento, de mutuo, de compra venta, de prestación de servicios, entre otros; ya que éstos, si bien es cierto, que por su naturaleza surten efectos por el mero consentimiento entre las partes contratantes que intervienen, también lo es, que no pueden dar certidumbre de la fecha que consten en el mismo frente a terceros.

¿Qué sugiere PRODECON a los contribuyentes para que no les afecte la aplicación del criterio de “fecha cierta” en documentos privados?

El *Ombudsperson* fiscal considera necesario que los contribuyentes por cada operación o actividad realizada,

conserven la totalidad de documentos privados que pudieran vincularse entre sí, como los señalados en el apartado de “Materialidad de las operaciones” del presente documento, para que ante el inicio de una facultad de comprobación, dichos documentos se presenten ante la autoridad fiscal para demostrar que efectivamente se adquirió un bien, se recibió determinado servicio, o se llevó a cabo la realización de un contrato u operación, ya que dentro de un procedimiento administrativo o jurisdiccional, para producir convicción y acreditar la verdad, la autoridad facultada para emitir la resolución, debe analizar los documentos probatorios en su conjunto y adminicularlos con otros medios de prueba, así como allegarse de indicios que generen presunción de certeza respecto del acto o actividad.

En lo relativo a la valoración de pruebas, **PRODECON** obtuvo un importante criterio en Tribunales Colegiados, donde se precisa lo relativo al principio ontológico de la prueba, sentencia de la cual se elaboró un criterio jurisdiccional que está publicada en su página de Internet, mismo que a continuación se transcribe:

CRITERIO JURISDICCIONAL 6/2018 (Aprobado 2da. Sesión Ordinaria 23/02/2018)

VALORACIÓN DE PRUEBAS. LAS APORTADAS EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO PARA OBTENER LA DEVOLUCIÓN DEL IVA, NO SÓLO PRUEBAN LOS HECHOS DIRECTOS, SINO QUE EN UNA APRECIACIÓN HOLÍSTICA TAMBIÉN PUEDEN ACREDITAR LOS INDIRECTOS. El Tribunal Colegiado consideró que el Servicio de Administración Tributaria y el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, al momento de valorar la información y documentación que ofrece un contribuyente para acreditar la materialidad de su operación o la estricta indispensabilidad de su gasto para efectos del acreditamiento en materia del impuesto al valor agregado (IVA), deben analizar en su conjunto todas las documentales y hacer uso de la prueba circunstancial o indiciaria, que también

constituye una prueba eficaz para llegar a conocer la verdad; dicha prueba consiste en un ejercicio argumentativo, en el que a partir de hechos probados, por cualquier medio, también resulta probado el hecho presunto, ya que no sólo deben encontrarse acreditados los hechos base de los cuales se parte, sino que también debe existir una conexión racional entre éstos y los que se pretenden demostrar. El Órgano Judicial estimó que la prueba indiciaria tiene valor probatorio pleno cuando varios elementos apuntan en el mismo sentido y enlazados, producen convicción plena sobre la veracidad del hecho averiguado, tanto por la fuerza y peso que representa el conjunto de elementos, así como porque no existen indicios en contrario que sean aptos para desvirtuar o disminuir considerablemente los primeros. Por lo tanto, al momento en que se valore la documentación que aporta un contribuyente para acreditar sus operaciones o la indispensabilidad de un gasto, se debe realizar un ejercicio de valoración holística en el que a partir de hechos probados por cualquier medio, se tenga por probado el hecho presunto, ya que si los hechos apuntan a que una situación se dio sin elementos en contrario, se considera válido sustentar que así ocurrieron las cosas aunque no se cuente con la prueba directa, lo que resulta acorde con el principio ontológico de la prueba “lo ordinario se presume, lo extraordinario se prueba”.

Crerios sustantivos y jurisdiccionales de **PRODECON**



¿Qué tipo de criterios ha emitido **PRODECON** en relación con el artículo 69-B del CFF?

Crerios sustantivos

Son aquéllos que derivan de las recomendaciones, respuestas a las consultas especializadas o de algún otro acto que lleven a cabo las diversas unidades administrativas de la Procuraduría, en el ejercicio de sus atribuciones sustantivas, con fundamento en los artículos 5, Apartado B, fracción I, inciso d), 25 fracción X, y 29, fracción XIII, del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, así como las Reglas 1 y 13, inciso f) del Acuerdo General número 004/2013 de nueve de abril de dos mil trece, por el que se establecen las Reglas para la integración y operación del Comité Técnico de Normatividad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; es importante resaltar que aun cuando dichos criterios no son vinculantes para las autoridades fiscales ni para los tribunales, estos pueden ofrecerse como medio probatorio dentro de un procedimiento administrativo o proceso jurisdiccional, para que a criterio de la autoridad al emitirse la resolución respectiva pudieran ser considerados.

A continuación se citan textualmente los criterios sustantivos relevantes emitidos por **PRODECON** relacionados con el tema en cuestión:

2/2014/CTN/CS-SPDC (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 28/03/2014)

PUBLICACIÓN DE CONTRIBUYENTES CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN,

POR PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. NO VIOLA LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE AUDIENCIA Y DEBIDO PROCESO.

En términos del segundo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 2014, cuando la autoridad fiscal publica en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del SAT, el listado de contribuyentes que se ubicaron en la hipótesis de presunción de inexistencia de sus operaciones, no viola los derechos fundamentales de garantía de audiencia y debido proceso, en razón de que el segundo párrafo del numeral citado es claro en disponer que esta primera resolución emitida por las autoridades fiscales contiene únicamente una presunción y es de carácter provisional; es decir, que su único objeto es precisamente el permitir a los contribuyentes afectados que ejerzan su derecho de audiencia a efecto de desvirtuar los hechos correspondientes que la autoridad les impute. Así el sujeto pasivo en el procedimiento puede llegar a sufrir un acto privativo, pero, según tesis reciente de la Primera Sala de la SCJN, rubro: “DERECHO HUMANO AL DEBIDO PROCESO. ELEMENTOS QUE LO INTEGRAN”, las formalidades esenciales al procedimiento que deben cumplirse en tal supuesto, son: “las referidas a la notificación del inicio de procedimiento y de sus consecuencias, el derecho a alegar y a ofrecer pruebas, así como la emisión de una resolución que dirima las cuestiones debatidas”; extremos que, en opinión de esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se cumplen plenamente en el caso de la publicación que se prevé en el segundo párrafo del artículo 69-B, ya que ante la actualización de las hipótesis que contempla (que la autoridad detecte emisión de comprobantes por parte de contribuyentes, sin contar con infraestructura u otros elementos o estando éstos no localizados), el procedimiento inicia con la notificación respectiva, para que los contribuyentes puedan manifestar lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinente para desvirtuar los hechos, en un plazo de quince días contado a partir de la fecha de la última notificación. El propio precepto dispone que la autoridad en un plazo de cinco días valorará las pruebas y defensas hechas valer y notificará la resolución correspondiente, lo que ocasionará la publicación del listado definitivo en la página de

internet del SAT y en el Diario Oficial de la Federación; extremos, por lo tanto, que acreditan el respeto a los derechos de audiencia y debido proceso.

3/2014/CTN/CS-SPDC (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 28/03/2014)

PUBLICACIÓN DE CONTRIBUYENTES CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. NO VIOLA EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES. El artículo 16, párrafo segundo, en correlación con el artículo 6º, apartado A, fracción II, ambos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, garantizan el derecho fundamental a la protección de los datos personales en favor de los gobernados, previendo dichos numerales que las leyes podrán establecer supuestos de excepción, entre otros casos, tratándose de disposiciones de orden público o para proteger los derechos de terceros. De ahí que, si el propio legislador estableció en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del 1º de enero de 2014, la excepción al secreto en materia fiscal en tratándose de aquellos contribuyentes respecto de los cuales se presume se ubican en los supuestos del primer párrafo del propio artículo 69-B del CFF, resulta evidente, en opinión de este *Ombudsman*, que no se produce violación al derecho fundamental mencionado, porque es la propia Constitución la que establece que serán las leyes, en este caso el código fiscal de la federación, las que podrán prever excepciones a la protección de los datos mencionados.

4/2014/CTN/CS-SPDC (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 28/03/2014)

PUBLICACIÓN DE CONTRIBUYENTES CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. NO VIOLA EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. El artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos contiene una importante restricción en materia

de retroactividad de la ley, según la cual las disposiciones contenidas en las normas jurídicas no deben ser aplicadas, en perjuicio del gobernado, a los hechos que se realizaron antes de la entrada en vigor de éstas. Por su parte, el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación (CFF), establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, así como que tales contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes al momento de su causación y que les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad. Por lo tanto, la publicación que realice la autoridad fiscal, con fundamento en el nuevo texto del artículo 69-B del CFF que entró en vigor el 1° de enero de 2014, del listado de contribuyentes respecto de los que la propia autoridad presume que emitieron comprobantes fiscales que simulan operaciones inexistentes, celebradas incluso antes de la fecha mencionada, no viola, según lo aprecia la Procuraduría, el principio de no retroactividad de las leyes referido, toda vez que ese precepto legal, al establecer un procedimiento que ha de llevar a cabo la autoridad fiscal cuando se den los supuestos del primer párrafo del mismo, tiene el carácter de una norma adjetiva que puede aplicarse a situaciones jurídicas o hechos acontecidos con anterioridad a su entrada en vigor.

5/2014/CTN/CS-SPDC (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 28/03/2014)

PUBLICACIÓN DE CONTRIBUYENTES CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. LAS CAUSAS Y MOTIVOS ESPECÍFICOS POR LOS QUE SE INCLUYE A UN CONTRIBUYENTE, SÓLO DEBEN PORMENORIZARSE EN LA NOTIFICACIÓN PERSONAL Y NO EN LAS NOTIFICACIONES PÚBLICAS. El segundo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, establece que se procederá a notificar a los contribuyentes que

se detecte emitieron comprobantes fiscales por operaciones que se presumen inexistentes, a través de (i) su Buzón Tributario, (ii) la página de internet del Servicio de Administración Tributaria y (iii) mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación; es decir, que la ley está previendo dos tipos de notificaciones, aquéllas que se pueden denominar “públicas”, porque aparecen en medios que pueden ser accesibles para cualquier miembro de la sociedad (Diario Oficial de la Federación y portal de internet del SAT), y las notificaciones “personales o directas” (Buzón Tributario y notificación personal mientras aquél entra en vigor), que respetando la privacidad o reserva de la situación fiscal del contribuyente, deben comunicar la resolución o acto particular en el que la autoridad fiscal determinó los motivos específicos, causas especiales o circunstancias concretas por las que presume que el contribuyente ha emitido comprobantes que amparan operaciones inexistentes. Ahora bien, la debida interpretación de tal precepto debe hacerse conforme a los derechos fundamentales de los gobernados, por lo que, según lo advierte este *Ombudsman* fiscal, es correcto que la autoridad no exprese, en las notificaciones “públicas”, la motivación concreta respecto de las causas por las que incorporó a cada contribuyente, y sí lo haga en la resolución o acto que le notifica de manera personal o directa.

6/2014/CTN/CS-SPDC (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 28/03/2014)

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 CONTRIBUYENTES. El artículo 16, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, regula el derecho fundamental a la protección de los datos personales en favor de los gobernados, con los supuestos de excepción, que las leyes establezcan, entre otros casos, por atender a disposiciones de orden público. Ahora, si bien es cierto

que en materia fiscal existe la obligación general de reserva para las autoridades fiscales, lo cierto es que el propio Código Fiscal de la Federación, específicamente en su artículo 69-B, establece diversas excepciones a dicha obligación de reserva. Por lo tanto, si el SAT, con fundamento en el citado artículo 69-B, detectó que un contribuyente está emitiendo comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, puede válidamente, según lo aprecia la Procuraduría, incluirlo en el listado de contribuyentes que emitieron comprobantes fiscales por operaciones que se presumen inexistentes, publicado en el Diario Oficial de la Federación y en la página del SAT; sin violar por ello sus derechos fundamentales de protección o reserva de datos y, por lo tanto, no puede hablarse de presunción de inocencia y buena fe o afectación de la honra y el nombre, ya que el legislador determinó, atendiendo al interés público, que la reserva de datos no procede cuando se trate de contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal presume que se actualizan los supuestos del primer párrafo del artículo 69-B citado; pues esa publicación tiene precisamente como objeto, entre otros, permitir que los terceros que recibieron o puedan recibir esos comprobantes, conozcan la presunción que la autoridad les imputa, es decir, que se encuentra involucrado el interés público. Al mismo tiempo, es evidente que se respeta la presunción de inocencia, ya que la publicación que prevé el segundo párrafo del artículo referido se realiza precisamente con carácter presuntivo y provisional, la cual admite prueba en contrario.

7/2014/CTN/CS-SPDC (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 28/03/2014)

PUBLICACIÓN DE CONTRIBUYENTES CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. NO VIOLA EL DERECHO HUMANO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. La presunción de inocencia es un principio fundamental que otorga al inculpaado el derecho a recibir la consideración y el trato de no autor o de no partícipe en

hechos de carácter delictivo o análogos, cuando su culpabilidad no ha sido verificada más allá de toda duda razonable. Este principio, cabe señalar, es aplicable a cualquier procedimiento administrativo sancionador llevado en forma de juicio, según lo ha resuelto recientemente el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Ahora bien, uno de los aspectos que definen la naturaleza y alcance de la citada presunción, es la diferencia que para efectos de la misma se produce entre los actos de privación y los actos de molestia, pues lo que protege esta prerrogativa fundamental denominada presunción de inocencia, es la pérdida definitiva de un derecho ante la sola presunción de culpabilidad. Es decir, la presunción de inocencia sí autoriza la realización de actos de molestia sobre el procesado, pero no permite los de privación, precisamente por las consecuencias definitivas que éstos últimos tienen, a la luz del artículo 14 Constitucional. Bajo estas premisas, en opinión de este Organismo Autónomo, la publicación que lleva a cabo el SAT con fundamento en el segundo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, no viola el derecho humano a la presunción de inocencia, ya que el hecho de que se publiquen los datos de un contribuyente que presumiblemente está reportando ante el fisco operaciones inexistentes, no genera una situación definitiva en perjuicio de éste, sino por el contrario, a partir de la citada publicación –así como de las diversas notificaciones que la norma prevé- se le da oportunidad al interesado para aclarar su situación fiscal, ejerciendo su derecho a la audiencia y debido proceso, atento al carácter de acto de molestia que reviste la multicitada exhibición. Razonar al contrario sería tanto como pretender que, en tratándose de individuos sujetos a proceso penal –que es donde surge primigeniamente la presunción de inocencia-, existiría prohibición o impedimento para que se revelaran los nombres de aquéllos; cuando es la propia sociedad la que está interesada en identificar a los sujetos a proceso y el o los delitos que, de manera estrictamente presuntiva, se les atribuyen, lo que ordinariamente sucede en nuestra comunidad, como es del dominio público.

4/2015/CTN/CS-SASEN (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 24/04/2015)

LISTADO DE CONTRIBUYENTES PUBLICADOS CON BASE EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LOGRAN DEMOSTRAR QUE NO SIMULARON OPERACIONES. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1° de enero de 2014 , el Servicio de Administración Tributaria (SAT) publica listados provisionales en el Diario Oficial de la Federación y en su página de internet con los datos de los contribuyentes respecto de quienes presume la inexistencia de las operaciones que amparan los comprobantes fiscales que emiten, otorgándoles un plazo de quince días para desvirtuar tales imputaciones. Posteriormente, dicho Órgano desconcentrado publica un listado definitivo en los citados medios, respecto de los contribuyentes que no lograron desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes. Ahora bien, este *Ombudsman* fiscal observa la situación a la que se enfrentan aquellos contribuyentes que sí logran desvirtuar la presunción y por lo tanto no son incluidos en la segunda publicación que es la definitiva; en consecuencia, para proteger su derecho fundamental al honor y a la fama pública y comercial, en opinión de esta Procuraduría, una vez que se tenga por aclarada la situación fiscal de este tipo de contribuyentes, el SAT debe darle la misma publicidad a sus datos que aquéllos que no logran desvirtuar dichas presunciones, con el objeto de darle a conocer al público en general que no realizaron operaciones inexistentes.

13/2015/CTN/CS-SASEN (Aprobado 9na. Sesión Ordinaria 25/09/2015)

SELLO DIGITAL. CANCELACIÓN DEL CERTIFICADO, EN FACULTADES DE COMPROBACIÓN. El artículo 17-H, fracción X, del Código Fiscal de la Federación (CFF), enumera en diversos incisos en qué casos puede quedar sin efectos el Certificado de Sello Digital (CSD) de los contribuyentes; sin embargo, sólo el inciso c), prevé la cancelación del CSD durante el ejercicio de

facultades de comprobación. En este sentido, la autoridad fiscal al ejercer sus facultades debe limitarse a dejar sin efectos el CSD, únicamente cuando se actualice alguno de los supuestos previstos en dicho inciso, es decir, cuando en el ejercicio de sus facultades de comprobación detecte que el contribuyente no puede ser localizado, éste desaparezca durante el procedimiento, o bien, tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas —en este último supuesto, el emisor debe haber sido publicado en el listado definitivo a que se refiere el artículo 69-B del CFF—, no así, cuando detecte la existencia de una o más de las infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 del citado ordenamiento legal, y la conducta haya sido realizada por el contribuyente titular del certificado —supuesto previsto en el inciso d), fracción X, del artículo 17-H, del CFF—, ya que en opinión de esta Procuraduría, los incisos c) y d) son excluyentes entre sí.

2/2016/CTN/CS-SASEN (Aprobado 2da. Sesión Ordinaria 26/02/2016)

OPERACIONES INEXISTENTES. NO PRECLUYE EL DERECHO DEL RECEPTOR DE LOS COMPROBANTES FISCALES PARA ACREDITAR LA REALIZACIÓN DE LAS MISMAS, UNA VEZ QUE HAN TRANSCURRIDO LOS 30 DÍAS PREVISTOS EN EL PÁRRAFO QUINTO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CFF. La carta invitación a través de la cual la autoridad fiscal exhorta al contribuyente a regularizar su situación fiscal, con el objeto de que elimine los efectos fiscales que en su momento dio a los comprobantes que le fueron expedidos por alguno de sus proveedores, cuyos datos fueron publicados en el listado definitivo a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF), por no haber acreditado ante dicha autoridad que sí llevó a cabo las operaciones que se estimaron inexistentes con su proveedor; en opinión de esta Procuraduría, no constituye el medio idóneo para desestimar las operaciones que el contribuyente receptor de los comprobantes afirma sí llevó a cabo

con el contribuyente publicado en el referido listado. Por tanto, esta Procuraduría considera que el que un contribuyente quede incluido en forma definitiva en el listado previsto en el tercer párrafo del artículo 69-B del CFF como emisor de comprobantes fiscales por operaciones inexistentes, no debe ocasionar el efecto automático de que al tercero le sean desconocidas sus operaciones y, por ende, la deducción de las cantidades amparadas por los comprobantes respectivos; pues constituye un derecho fundamental de cualquier gobernado, el que los actos de autoridad destinados a privarle de algún derecho sigan el debido proceso, que comprende ser llamado al procedimiento respectivo a través de una notificación personal y directa. En ese sentido, si la autoridad fiscal pretende desconocer ciertas operaciones, debe ejercer las facultades de comprobación en términos de lo previsto en el último párrafo del 69-B del CFF de manera directa con el tercero afectado, con el objeto de que éste ofrezca pruebas y alegue lo que a su derecho convenga para acreditar la existencia de las operaciones, garantizando con ello su derecho de audiencia. Razonar lo contrario, conduciría a una interpretación excesiva y desproporcionada de la norma legal, pues los terceros para no perder la oportunidad de acudir ante el llamado de la autoridad, tendrían que estar revisando permanentemente que dentro de los listados definitivos que -en términos del artículo 69-B- publique el Servicio de Administración Tributaria, no se incluya alguno de sus proveedores, no sólo respecto de sus operaciones realizadas dentro del ejercicio fiscal en curso, sino incluso de aquellas celebradas en ejercicios anteriores.

9/2016/CTN/CS-SASEN (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 03/06/2016)

INEXISTENCIA DE OPERACIONES. LOS CONTRIBUYENTES QUE DEDUCEN CON BASE EN COMPROBANTES FISCALES QUE AMPARAN LAS MISMAS, DEBEN SER NOTIFICADOS LEGALMENTE Y NO POR MEDIO DE LA PUBLICACIÓN EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. De conformidad con el artículo 69-B, quinto párrafo, del Código Fiscal de la Federación,

los contribuyentes que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado definitivo de los que realizan operaciones inexistentes, contarán con 30 días posteriores a su publicación para acreditar 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. Sin embargo, esta Procuraduría estima que en dicho plazo no opera la preclusión del derecho de esos contribuyentes terceros receptores de los comprobantes fiscales a aclarar o corregir su situación, toda vez que el texto legal no prevé la práctica de una notificación personal dirigida a éstos. Por lo que se estima que la sola publicación en el Diario Oficial de la Federación y en la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria del listado de diversos contribuyentes emisores de los comprobantes con los que realizaron operaciones que se declararon inexistentes, les genera la “obligación” de acudir a aclarar que sí se produjeron de manera efectiva las operaciones o a corregir su situación; por lo que se considera que estos contribuyentes terceros receptores de los comprobantes fiscales, respetando los derechos humanos de audiencia y seguridad jurídica previstos en los artículos 14 y 16 Constitucionales, deben ser notificados directamente de tal situación, ya sea de manera personal o por medio de su Buzón Tributario, pues una característica esencial del debido proceso es que la parte afectada tenga conocimiento fehaciente del acto que lo agravia, lesiona o molesta, pues sólo a través de la notificación que le proporcione ese conocimiento previo, tendrá verdadera oportunidad de aclarar o corregir su situación fiscal.

17/2016/CTN/CS-SPDC (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 07/10/2016)

SELLO DIGITAL. DEJAR SIN EFECTOS EL CERTIFICADO EN FACULTADES DE COMPROBACIÓN, ES ILEGAL BASADO EN EL HECHO DE QUE EL CONTRIBUYENTE AL QUE SE

LE ATRIBUYE HABER DEDUCIDO OPERACIONES COMO SIMULADAS, SE UBICÓ EN EL SUPUESTO DEL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (CFF). El artículo 17-H, fracción X, inciso c) del CFF, prevé la cancelación de los Certificados de Sello Digital (CSD) durante el ejercicio de facultades de comprobación únicamente cuando se actualice alguno de los supuestos previstos en dicho inciso, es decir, cuando el contribuyente no puede ser localizado, desaparezca, o bien, se conozca que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas —en este último supuesto, el emisor debe haber sido publicado en el listado definitivo a que se refiere el artículo 69-B, tercer párrafo, del CFF—. En relación con lo anterior, el último párrafo del artículo 69-B del CFF, señala que si la autoridad en uso de sus facultades de comprobación detecta que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio, adquisición de los bienes o no corrigió su situación fiscal, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. En esa tesitura, si una empresa a la que se le atribuye haber deducido operaciones declaradas como simuladas está siendo sujeta a facultades de comprobación, a juicio de este *Ombudsman* fiscal, no es procedente que la autoridad cancele el CSD del contribuyente sujeto a revisión bajo el argumento de que éste utilizó los citados comprobantes, ya que dicha medida se encuentra dirigida al emisor de éstos y no así a su receptor.

18/2017/CTN/CS-SPDC (Aprobado 9na. Sesión Ordinaria 24/11/2017)

QUEJA. SU OBJETO SE REFIERE MÁS AL ESCLARECIMIENTO DEL FONDO DEL ASUNTO ATENDIENDO A LA VERDAD REAL, QUE A LA SIMPLE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES FISCALES. Si bien es tarea fundamental de este defensor no jurisdiccional de derechos de los contribuyentes hacer que los mismos prevalezcan frente a los actos arbitrarios, indebidos o excesivos de las autoridades fiscales, lo cierto es que el objeto de

la Queja es ir más allá de la función judicial y resolver, sobre todo, el fondo del conflicto planteado. Es decir, se trata de una justicia más apegada a la verdad real que a una pura interpretación y aplicación de las disposiciones fiscales. En este sentido, si la pretensión del contribuyente se reduce a sostener que, en atención a una interpretación y aplicación meramente formalista o textual de la norma, la autoridad fiscal no podía cancelarle el Certificado de Sello Digital fuera de facultades de comprobación, aunque estuviera en el listado definitivo a que se refiere el artículo 69-B del CFF; pero sin que el quejoso aporte elemento alguno que le permita apreciar a este *Ombudsman* la materialidad de las operaciones que realiza, ya que ni tan siquiera acepta exponer cuál es su objeto social y cuál su modelo de negocio; lo que procede es que **PRODECON** dicte acuerdo de cierre de la Queja, ya que la interpretación y aplicación meramente formal de la norma es exclusiva de la función jurisdiccional, pero no de los defensores no judiciales de derechos u *Ombudsman*, que tienen que ponderar necesariamente elementos referentes al fondo del asunto, consustanciales a lo que históricamente se ha conocido como “la justicia del pueblo”.

8/2018/CTN/CS-SASEN (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 26/03/2018)

OPERACIONES INEXISTENTES. DEL ARTÍCULO 69-B DEL CFF, NO SE DESPRENDE QUE PREVEA LA PÉRDIDA DEL DERECHO DE LOS RECEPTORES DE LOS CFDI PARA DEMOSTRAR LA EFECTIVA REALIZACIÓN DE AQUÉLLAS. Del análisis del texto, hipótesis y consecuencias jurídicas del referido precepto, así como del estudio sistemático del Código Fiscal de la Federación (CFF), se puede apreciar que existen tres momentos para que los Contribuyentes que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS) al recibir Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) de los contribuyentes publicados en el listado definitivo del artículo 69-B (EFOS-Empresas que Facturan Operaciones Simuladas), puedan desvirtuar la presunción de inexistencia de las operaciones que se amparan en los CFDI. El primer momento es el establecido,

precisamente, en el quinto párrafo del artículo 69-B del CFF, que señala que los terceros que hayan dado cualquier efecto fiscal a dichos comprobantes, tendrán un plazo de treinta días siguientes a la publicación del listado definitivo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o bien, que corrigieron su situación fiscal. Sin embargo, en opinión de **PRODECON**, el no ejercer ese derecho dentro del plazo aludido no implica que precluya la posibilidad de hacerlo con posterioridad, toda vez que lo cierto es que el EDO no ha sido notificado personal y directamente dentro de un proceso que lo vincule a demostrar dicha materialidad, sin que obste la publicación del contribuyente emisor de los comprobantes en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, ya que dicha publicación no puede surtir efectos de notificación frente a los terceros que recibieron esos comprobantes. El segundo momento puede producirse cuando concluido el mencionado plazo de treinta días, alguna autoridad emite una carta invitación para que los contribuyentes aclaren su situación o bien se regularicen. En este supuesto pueden ejercer el derecho para acreditar dicha materialidad de las operaciones o autocorregirse; empero si no lo hacen, en opinión de esta Procuraduría, tampoco precluiría el derecho para demostrar con posterioridad la efectiva materialidad, ya que dichas cartas no representan un acto de afectación, tan es así que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha declarado que no resultan impugnables por no constituir, precisamente, un acto de autoridad. Finalmente, se estima que el tercer y definitivo momento para que el contribuyente pueda demostrar la materialidad de las operaciones declaradas inexistentes, es cuando la autoridad ejerce en su contra alguno de los procedimientos de fiscalización previstos en las fracciones II, III y IX del artículo 42 del CFF; consecuentemente, en opinión de **PRODECON**, la última oportunidad que tienen las personas físicas o morales para acreditar la referida materialidad se actualiza hasta que se les instaura el procedimiento de revisión fiscal respectivo.

15/2018/CTN/CS-SPDC (Aprobado 9na. Sesión Ordinaria 26/10/2018)

INEXISTENCIA DE OPERACIONES (EFO). CUANDO LA AUTORIDAD INICIE EL PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CFF, SÓLO DEBE CIRCUNSCRIBIRSE A LOS HECHOS ESPECÍFICOS QUE LE SIRVIERON PARA PRESUMIRLA. El procedimiento previsto en el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF) comienza a partir de un oficio en el que la autoridad debe fundar y motivar su presunción acerca de la inexistencia de las operaciones respaldadas en comprobantes fiscales. Sin embargo, dicha presunción admite prueba en contrario, es decir, se trata de una presunción “iuris tantum”. Por lo tanto, el contribuyente al que se le notifique ese oficio sólo estará obligado a desvirtuar los datos, hechos y elementos que le hayan servido a la autoridad para sustentar esa presunción; es decir, que cuando ejerza el derecho de audiencia que le concede el segundo párrafo del precepto en comento y comparezca ante la autoridad fiscal para aportar la documentación e información que considere pertinente, únicamente tendrá que referirse a los hechos específicos que apreció la autoridad para presumir la inexistencia de operaciones que le imputa.

16/2018/CTN/CS-SPDC (Aprobado 9na. Sesión Ordinaria 26/10/2018)

INEXISTENCIA DE OPERACIONES (EFO). ES INDEBIDO QUE DURANTE EL PROCEDIMIENTO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CFF, LA AUTORIDAD EMITA UN REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN ADICIONAL QUE NO TENGA RELACIÓN CON LOS HECHOS ESPECÍFICOS QUE SUSTENTARON LA PRESUNCIÓN DE LA QUE PARTIÓ. En virtud de que el procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF) parte de una presunción acerca de la inexistencia de las operaciones amparadas en comprobantes fiscales, la cual admite prueba en contrario, la autoridad debe fundar y motivar los hechos que la sustentan para que el contribuyente al que la atribuye

tenga la posibilidad de aportar información y documentación para desvirtuarla. Por ello, en opinión de este *Ombudsman* fiscal, resulta indebido que en lugar de valorar los elementos exhibidos por el contribuyente con ese propósito, la autoridad emita un requerimiento de información adicional que no tenga relación con los hechos específicos que sustentaron su presunción, sino que esté más enfocado a revisar la forma en que el contribuyente lleva a cabo sus actividades, como si se tratara del ejercicio de una de las facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del CFF para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para comprobar la materialidad de sus operaciones. Por tanto, constituye una violación grave que al emitir la resolución definitiva, la autoridad fiscal omita valorar la documentación ofrecida por el contribuyente desde el inicio del procedimiento para desvirtuar los hechos que motivaron su presunción.

3/2019/CTN/CS-SPDC (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 29/04/2019)

OPERACIONES INEXISTENTES. ANTES DE INICIAR EL PROCEDIMIENTO DEL ARTICULO 69-B DEL CFF LA AUTORIDAD DEBE REALIZAR ANÁLISIS EXHAUSTIVO DE LA INFORMACIÓN QUE OBRA EN SUS SISTEMAS Y PONDERAR LA NATURALEZA DE LAS OPERACIONES AMPARADAS EN LOS CFDI. El procedimiento previsto en el numeral citado inicia con una presunción de la autoridad sobre la inexistencia de las operaciones respaldadas en comprobantes fiscales cuando detecta que el contribuyente no cuenta con activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparen los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI), o bien, que dichos contribuyentes se encuentran no localizados. Sin embargo, este *Ombudsman* fiscal ha opinado que la autoridad debe fundar y motivar los hechos en que sustenta la presunción mediante análisis exhaustivo de la información que obre en sus bases de datos, además de ponderar la naturaleza de las operaciones amparadas en los

CFDI expedidos por cada contribuyente; pues sólo de esa manera es factible determinar con objetividad el inicio del procedimiento. Por lo tanto, **PRODECON** opina que no justifica dicho inicio el que la autoridad advierta que en su declaración anual el contribuyente no manifestó activos para el desarrollo de su actividad, ni presentó la declaración informativa múltiple de sueldos, salarios, conceptos asimilados, crédito al salario y subsidio para el empleo (DIM); pues en el ejercicio fiscal por el que presentó la declaración anual no se incluía, tratándose del régimen intermedio, el apartado específico para la descripción de activos en el formato de esa declaración; a más de que, desde su alta de obligaciones, el contribuyente manifestó no contar con trabajadores. Adicionalmente, la autoridad no tomó en cuenta que en la declaración presentada se restaron inversiones, como se podría haber corroborado con el timbrado de los CFDI, por lo que si el contribuyente compró maquinaria es evidente que sí tenía activos. Asimismo, la autoridad no puede desconocer el modelo de negocios del contribuyente y prejuzgar sobre si necesariamente debe contar con trabajadores, máxime que por la naturaleza de su actividad que es la de “renta de maquinaria”, podría operar sin personal.

12/2019/CTN/CS-SPDC (Aprobado 9na. Sesión Ordinaria 31/10/2019)

RECURSO DE REVOCACIÓN. ES ILEGAL QUE SE DESECHE POR IMPROCEDENTE CUANDO SE INTERPONE EN CONTRA DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN RESPUESTA AL EJERCICIO DEL DERECHO QUE CONCEDE A LOS CONTRIBUYENTES EL OCTAVO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CFF (EDOS).

En términos del octavo párrafo del artículo referido, las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente que no desvirtuó la presunción de inexistencia de sus operaciones, contarán con treinta días siguientes a la publicación del listado definitivo respectivo para acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios amparados con dichos comprobantes,

o bien, podrán corregir su situación fiscal. En ese sentido, si un contribuyente presenta información y documentación para acreditar que adquirió dichos bienes o recibió los servicios y, en respuesta, la autoridad fiscal determina que los elementos aportados no fueron suficientes para demostrar la materialidad de las operaciones amparadas en los comprobantes que le fueron expedidos, instándolo a corregir su situación fiscal mediante la presentación de declaraciones complementarias, tal resolución establece una situación real, concreta y presente que define la situación jurídico tributaria de ese contribuyente, pues se traduce en la imposibilidad de deducir los gastos que realizó para llevar a cabo el objeto de su actividad y/o acreditar el impuesto que se le haya trasladado. Por ello, si en contra de esta última determinación se interpone Recurso de Revocación, es violatorio de los derechos de acceso a la justicia, legalidad, debido proceso y seguridad jurídica que la resolutoria lo deseche bajo el único argumento de que no existe afectación para el tercero, ya que la respuesta emitida respecto al derecho ejercido conforme al penúltimo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF) persigue la misma finalidad que la que se dicta con fundamento en el párrafo cuarto de dicho precepto, esto es, declarar la inexistencia de las operaciones amparadas en comprobantes fiscales, siendo innegable que esa situación causa un agravio en materia fiscal a la quejosa y se ubica en el supuesto del artículo 117, fracción I, inciso d), del CFF.

CRITERIOS JURISDICCIONALES Y OBTENIDOS EN RECURSO DE REVOCACIÓN

Son aquellos obtenidos por **PRODECON** en su carácter de abogada defensora de los contribuyentes, derivados de las sentencias favorables emitidas por los Tribunales o de resoluciones de las autoridades fiscales, con fundamento en los artículos 5, Apartado B, fracción I, inciso d), 25 fracción X, y 29, fracción XIII, del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, así como las Reglas 1 y 13, inciso f) del Acuerdo General número

004/2013 de nueve de abril de dos mil trece, por el que se establecen las Reglas para la integración y operación del Comité Técnico de Normatividad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; como ya se mencionó anteriormente, aun cuando estos criterios no son vinculantes para las autoridades fiscales ni para los tribunales, estos también pueden ofrecerse como medio probatorio dentro de un procedimiento administrativo o proceso jurisdiccional, para que a criterio de la autoridad al emitirse la resolución respectiva pudieran ser considerados.

A continuación se citan textualmente los criterios jurisdiccionales relevantes publicados por **PRODECON** relacionados:

CRITERIO JURISDICCIONAL 41/2016 (Aprobado 7ma. Sesión Ordinaria 26/08/2016)

OPERACIONES INEXISTENTES. A JUICIO DEL ÓRGANO JURISDICCIONAL NO PROCEDE RECHAZAR LA DEVOLUCIÓN RESPECTO DE OPERACIONES DE CONTRIBUYENTES QUE DIERON EFECTOS A LOS COMPROBANTES FISCALES, SI AÚN NO HA TRANSCURRIDO EL PLAZO CON EL QUE CUENTAN PARA DEMOSTRAR QUE EFECTIVAMENTE ADQUIRIERON LOS BIENES O RECIBIERON LOS SERVICIOS.

De conformidad con el artículo 69-B, quinto párrafo del Código Fiscal de la Federación (CFF), los contribuyentes que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes expedidos por un contribuyente incluido en el listado definitivo por realizar operaciones inexistentes o simuladas, contarán con treinta días hábiles posteriores a la publicación para acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes. En ese sentido, el Órgano Jurisdiccional consideró que para que la autoridad fiscal concluya que las operaciones comerciales amparadas en comprobantes fiscales son inexistentes o simuladas, no basta que se haya agotado el procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF, respecto del proveedor de los bienes o servicios amparados en los comprobantes fiscales, sino que es necesario que también se hubiere agotado respecto de los contribuyentes que dieron

efectos a los comprobantes, es decir que al momento de la determinación ya hubiera transcurrido el plazo de treinta días con el que cuentan para acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan tales comprobantes, sin que dichos contribuyentes lo hubieran hecho; toda vez que si bien la publicación en el listado definitivo de los contribuyentes que expiden comprobantes fiscales por operaciones inexistentes tiene efectos generales, de tal modo que pueda concluirse que los comprobantes expedidos por éstos no producen efectos fiscales, tal publicación también conlleva el derecho de los terceros relacionados para acreditar que efectivamente realizaron las operaciones, pues la misma tiene por objeto justamente que los terceros vinculados con los contribuyentes incluidos en la lista puedan hacer valer lo conducente ante la propia autoridad fiscal.

CRITERIO JURISDICCIONAL 41BIS/2016 (Aprobado 7ma. Sesión Ordinaria 26/08/2016)

TESIS VII-CASR-PA-19 DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR. PARA DETERMINAR QUE LAS ACTIVIDADES COMERCIALES SON INEXISTENTES O SIMULADAS, LA AUTORIDAD DEBE LLEVAR A CABO EL PROCEDIMIENTO SEÑALADO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Para que la autoridad aplique las consecuencias jurídicas establecidas en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación ante la negativa de devolución de saldo a favor y concluya que las actividades comerciales realizadas entre el contribuyente solicitante y un tercero fueron inexistentes o simuladas, esta debe acreditar que llevó a cabo de manera completa el procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación esto es hasta la emisión del listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria en el cual se encuentre el tercero visitado, acreditando con ello que ha declarado la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes emitidos por dicho tercero.

CRITERIO JURISDICCIONAL 12/2017 (Aprobado 1ra. Sesión Extraordinaria 10/01/2017)

OPERACIONES INEXISTENTES. RESULTA ILEGAL EL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINARLAS, ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SI LA AUTORIDAD NOTIFICA FUERA DEL PLAZO DE CINCO DÍAS LA RESOLUCIÓN QUE CONTEMPLA EL TERCER PÁRRAFO DE DICHO NUMERAL.

De conformidad con el tercer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal cuenta con un plazo máximo de cinco días hábiles para valorar las pruebas y defensas que los contribuyentes hayan hecho valer con el fin desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a colocarlos en el supuesto de presunción de expedir comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes. Así, el Órgano Jurisdiccional, en cumplimiento de ejecutoria, consideró que en dicho plazo no sólo debe emitirse, sino también notificarse la resolución que determina que los contribuyentes no desvirtuaron los hechos que se les imputaron, ya que la valoración de pruebas se encuentra implícita en la emisión de la resolución referida. Por tanto, al constatarse que en el caso concreto la autoridad incumplió con la mencionada obligación y, por ende, se atentó en contra de la seguridad jurídica del contribuyente, se resolvió declarar la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada con fundamento en los artículos 51, fracción IV y 52, fracción II, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, al actualizarse la caducidad especial del procedimiento previsto por el tercer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

CRITERIO JURISDICCIONAL 57/2017 (Aprobado 7ma. Sesión Ordinaria 29/09/2017)

PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. LA MATERIALIDAD DE LOS SERVICIOS AMPARADOS EN LOS COMPROBANTES FISCALES PUEDE ACREDITARSE CON DOCUMENTACIÓN IDÓNEA. A criterio del Órgano Judicial, aun cuando el emisor del comprobante fiscal cuyas operaciones

se presumen inexistentes, se ubique en el listado a que hace referencia el tercer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el receptor de dichos comprobantes fiscales podrá demostrar la materialización de las operaciones cuestionadas con los documentos que en su conjunto hagan indudable que sí recibió el servicio, de modo que al vincularse entre sí, por ejemplo, el contrato mediante el cual se pactó la prestación del servicio, con las órdenes para su realización, así como las de entrega de los resultados, se aprecie que lo ordenado es precisamente lo recibido con las características y en las fechas acordadas; siendo que en el caso concreto, la contribuyente que recibió el servicio de submaquila, lo acreditó con los comprobantes fiscales y su contabilidad -pólizas, cheques, fichas de depósito y estados de cuenta-, elementos que coincidieron con los movimientos de dinero, esto es, el pago o salida de su cuenta bancaria, en la fecha y cantidad en que también recibió en su cuenta y efectivamente cobró el proveedor, documentación que, en conjunto, resulta idónea para acreditar que se recibió el servicio.

CRITERIO JURISDICCIONAL 28/2018 (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 20/04/2018)

CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL (CSD). A JUICIO DEL ÓRGANO JUDICIAL NO SE ACTUALIZAN LAS HIPÓTESIS DE CANCELACIÓN PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 17-H, FRACCIÓN X, INCISO C), DEL CFF, SI NO SE HA EJERCIDO ALGUNA DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN REGULADAS EN EL ARTÍCULO 42 DEL MISMO ORDENAMIENTO LEGAL. El artículo 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación (CFF), establece como uno de los supuestos para que proceda la cancelación de los CSD, el que las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación tengan conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas y por su parte, el diverso 42 del mismo ordenamiento legal, prevé los diversos procedimientos mediante los cuales las autoridades fiscales

ejercerán sus facultades de comprobación. En ese sentido, el Órgano Judicial consideró que para que se actualicen las hipótesis de cancelación de los CSD previstas en el artículo 17-H, fracción X, inciso c), del CFF, en particular la consistente en “que la autoridad fiscal detecte que los comprobantes fiscales digitales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas”, no basta con que la resolución determinante de la cancelación se sustente en el procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF, seguido y agotado en contra del contribuyente, sino que es necesario que dicha autoridad hubiere ejercido alguna de las facultades de comprobación reguladas por el diverso artículo 42 del mismo Código, toda vez que el citado procedimiento es una facultad diversa a las de comprobación con que cuenta la autoridad, tan es así que en su último párrafo, dispone que sólo en ejercicio de facultades de comprobación la autoridad fiscal podrá determinar los créditos fiscales que correspondan y considerar como actos o contratos simulados a las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales.

CRITERIO JURISDICCIONAL 16/2019 (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 22/03/2019)

OPERACIONES INEXISTENTES. CUANDO LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA SE FUNDAMENTA EN LA OMISIÓN DEL CONTRIBUYENTE DE HABER PRESENTADO SU DECLARACIÓN ANUAL, BASTA CON ACREDITAR QUE SÍ FUE PRESENTADA LA MISMA PARA DESVIRTUAR ESA PRESUNCIÓN *IURIS TANTUM*.

El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, establece que cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes; razón por la que se le dará vista a los contribuyentes para que acrediten la

materialidad de sus operaciones, por lo que una vez efectuadas las manifestaciones pertinentes y ofrecidas las pruebas respectivas, se emitirá la resolución definitiva en donde se resuelva si se acreditó su materialidad. A criterio del Órgano Jurisdiccional si la autoridad fiscal inició el procedimiento sumario regulado en el numeral mencionado, bajo la premisa de que una contribuyente omitió presentar su declaración anual y que por tal motivo no se tuvo la certeza de que cuenta con activos, es decir, bienes y recursos para la prestación del servicio contratado y esta presunción es desvirtuada al acreditar que contrario a lo manifestado por la autoridad sí fue presentada tal declaración, tal presunción de inexistencia de operaciones es ilegal, porque partió de una premisa errónea, de ahí que proceda su anulación en atención a que no puede considerarse que tal presunción que originó el inicio del procedimiento, se haya encontrada justificada.

CRITERIO JURISDICCIONAL 42/2019 (Aprobado 5ta. Sesión Ordinaria 31/05/2019)

SELLO DIGITAL. A CRITERIO DEL ÓRGANO JURISDICCIONAL ES ILEGAL SU CANCELACIÓN BASADA EN QUE EL CONTRIBUYENTE PRESENTÓ DECLARACIONES EN LAS QUE INCLUYÓ OPERACIONES CON PROVEEDORES PUBLICADOS EN LA LISTA DEFINITIVA A QUE REFIERE EL ARTÍCULO 69-B DEL CFF. El artículo 17-H, fracción X, inciso d), del Código Fiscal de la Federación (CFF), prevé la cancelación de los Certificados de Sello Digital (CSD) cuando las autoridades fiscales, aún sin ejercer sus facultades de comprobación, detecten la existencia de una o más infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 del mismo Código y la conducta sea realizada por el contribuyente titular del CSD. Así, a juicio del Órgano Jurisdiccional resulta ilegal que la autoridad recaudadora estime actualizado dicho supuesto de cancelación, apoyada en lo establecido por el artículo 81, fracción II, del CFF, que establece como infracción la de presentar declaraciones, solicitudes, avisos, o expedir constancias, incompletos, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales. Lo anterior, al considerar que las declaraciones presentadas por

los contribuyentes son incorrectas por haber incluido operaciones realizadas con proveedores que se encuentran publicados en el listado definitivo a que se refiere el artículo 69-B del CFF, puesto que los preceptos legales en los que la autoridad apoyó su determinación, no la facultan para dejar sin efectos el CSD. Máxime cuando la resolución de cancelación del CSD no es la vía idónea para restarle valor a los CFDI emitidos por los proveedores que se encuentran publicados en el listado definitivo a que hace referencia el artículo 69-B del CFF, pues para arribar a tal conclusión el Órgano Jurisdiccional sostuvo que la autoridad debe ejercer las facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del CFF, conforme a lo previsto en el último párrafo del procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Tributario.

CRITERIO JURISDICCIONAL 67/2019 (Aprobado 7ma. Sesión Ordinaria 23/08/2019)

OPERACIONES INEXISTENTES. RESULTA ILEGAL QUE LA AUTORIDAD CONFIRME LA PRESUNCIÓN DE LA QUE PARTIÓ, CONSIDERANDO LA ACTIVIDAD MANIFESTADA ANTE EL RFC EN LUGAR DE LA CONSIGNADA EN LOS COMPROBANTES FISCALES. Conforme a lo dispuesto por el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF), cuando la autoridad detecte que un contribuyente ha emitido Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material directa o indirecta para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los CFDI, presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes. En el caso en particular, el Órgano Jurisdiccional consideró ilegal que en el oficio con el cual la autoridad fiscal dio inicio al procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF, hubiera señalado como actividad respecto de la cual se debió demostrar que el contribuyente contaba con activos, personal e infraestructura, la manifestada ante el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), en lugar de la actividad consignada en los CFDI emitidos a sus clientes y la cual es diversa a la señalada en su Registro; máxime que durante

el procedimiento respectivo, el contribuyente manifestó que para comercializar los productos consignados en los CFDI que emitió, sí contaba con activos, personal e infraestructura necesarios para ello.

CRITERIO JURISDICCIONAL 78/2019 (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 27/09/2019)

SELLO DIGITAL. CANCELACIÓN. LA AUTORIDAD SE ENCUENTRA OBLIGADA A VALORAR Y ANALIZAR LOS ELEMENTOS PROBATORIOS APORTADOS POR EL CONTRIBUYENTE AL CASO DE ACLARACIÓN PARA DESVIRTUAR LA CAUSA QUE LA ORIGINÓ, AUN CUANDO SE ENCUENTRE PUBLICADO EN EL LISTADO DEFINITIVO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CFF. El artículo 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación (CFF), prevé que los Certificados de Sello Digital (CSD) emitidos por el Servicio de Administración Tributaria, quedarán sin efectos, entre otros supuestos, cuando en ejercicio de facultades de comprobación las autoridades tengan conocimiento que los contribuyentes utilizaron comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes o simuladas. Por su parte, la Regla 2.2.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, establece el procedimiento para subsanar las irregularidades detectadas, o bien, desvirtuar la causa por la que se dejó sin efectos el CSD, mediante la presentación de un caso de aclaración. En ese sentido, el Órgano Jurisdiccional consideró ilegal que en respuesta al caso de aclaración, la autoridad negara la obtención de un nuevo CSD, remitiendo al contenido de la resolución emitida en términos del tercer párrafo del artículo 69-B del CFF vigente en 2017, al considerar que el contribuyente debió acudir a dicho procedimiento para desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones, sin que lo hubiera hecho, pues con ello impide al contribuyente tener certeza de los motivos por los que concluyó que no fueron subsanadas o desvirtuadas las causas por las que dejó sin efectos el CSD. De ahí que la autoridad fiscal se encuentre obligada a resolver la aclaración, valorando de manera fundada y motivada, los argumentos y elementos probatorios aportados por el contribuyente, debiendo determinar su correcto alcance probatorio.

CRITERIO JURISDICCIONAL 74/2019 (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 27/09/2019)

OPERACIONES INEXISTENTES (EDOS). PRUEBAS APORTADAS CUYA VALORACIÓN ADMINICULADA EN JUICIO CONTENCIOSO RESULTARON SUFICIENTES PARA DESVIRTUAR LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA POR PARTE DE LA AUTORIDAD FISCAL.

El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación regula el procedimiento especial a fin de que la autoridad fiscal determine de manera presuntiva, y posteriormente definitiva, la inexistencia de operaciones que para efectos fiscales celebran las Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS) y las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS), así como lo atinente a los plazos para desvirtuar tales determinaciones de la autoridad. En el caso particular, el Órgano Jurisdiccional estimó que con las pruebas aportadas en sede administrativa (ante la propia autoridad fiscalizadora y las adicionadas al Recurso de Revocación), valoradas de manera adminiculada, esto es, el comprobante fiscal, estado de cuenta bancario, comprobante de traspaso, vale y requisición de materiales, se acreditó fehacientemente la materialidad de la operación de comercio de mercancía respecto de una empresa dedicada a la construcción, ya que no sólo se comprobó el ciclo del recurso económico vinculado con dicha operación, sino también la solicitud y entrega de los bienes (agregados, grava, arena y piedra), motivo por el cual quedó desvirtuada la presunta simulación determinada por la autoridad; de igual manera la Sala consideró excesiva la pretensión de la autoridad respecto a que la contribuyente debía acreditar que las personas involucradas en la elaboración de los referidos vales y requisición de materiales tuvieran relación con ella y contaran con tales facultades, ya que dicha carga probatoria carece de fundamento legal al tratarse de documentos que implican el ciclo de solicitud, entrega y recepción de insumos y, por ende, la organización y/u operación le corresponde únicamente a la empresa.

CRITERIO JURISDICCIONAL 84/2019 (Aprobado 9na. Sesión Ordinaria 31/10/2019)

OPERACIONES INEXISTENTES. LOS CONTRIBUYENTES (EDOS) QUE NO ACUDIERON DENTRO DEL PLAZO DE 30 DÍAS PARA ACREDITAR QUE ADQUIRIERON LOS BIENES O RECIBIERON LOS SERVICIOS, PUEDEN HACERLO DENTRO DE LOS PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 42 DEL CFF.

El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF) establece en su penúltimo párrafo que las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por una Empresa que Factura Operaciones Simuladas (EFOS) que se encuentre en el listado definitivo emitido por el Servicio de Administración Tributaria, cuentan con un plazo de 30 días para acreditar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los comprobantes, o bien, para corregir su situación fiscal; y en su último párrafo establece que en caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que un contribuyente no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Por su parte, el artículo 42, párrafo primero, fracción IX y segundo párrafo, con relación al diverso 53-B del CFF, establecen que las autoridades fiscales, a fin de comprobar el cumplimiento de los contribuyentes respecto de las disposiciones fiscales, pueden practicar revisiones electrónicas en las que se concede un plazo de 15 días para que aporten pruebas tendientes a desvirtuar las irregularidades que les fueron señaladas, o bien, corrijan su situación fiscal. Así, el Órgano Jurisdiccional consideró que la atribución consignada en el artículo 69-B antes citado, no excluye las facultades contempladas en el diverso numeral 42 del CFF, destinadas a comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, dentro de las cuales se encuentra inmersa la de verificar la materialidad de las operaciones económicas gravadas; por lo que, en contrasentido a

tal ejercicio, cada una de las pruebas que se aporten en cualquiera de los procedimientos realizados por la autoridad fiscalizadora deberán ser valoradas, es decir, debe permitirse al particular la oportunidad de ofrecer los medios probatorios para acreditar dicha circunstancia, y no referir que al haberlos aportado con posterioridad a los 30 días en que fueron publicados los listados definitivos de los EFOS, ha precluido su derecho.

Casos de Éxito obtenidos en PRODECON



Conoce algunos casos de éxito publicados en el Boletín Prodecon.tigo

Agosto 2016

A través del procedimiento de Queja, PRODECON logra que un contribuyente acredite la materialidad de diversas operaciones celebradas con un proveedor incluido en la lista definitiva que publica el SAT en términos del segundo párrafo del artículo 69-B del CFF.

Un contribuyente recibió una carta invitación para regularizar su situación fiscal, toda vez que uno de sus proveedores fue sujeto al procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y fue incluido en la lista definitiva de contribuyentes que celebran operaciones inexistentes.

En dicha invitación se le indicó que al no haber ejercido su derecho para aportar pruebas que demostraran que efectivamente adquirió los bienes, se le otorgaba un plazo de 30 días hábiles para corregir su situación fiscal, presentando las declaraciones anuales complementarias, los pagos provisionales complementarios o declaraciones mensuales por los periodos en que hubiera dado efectos fiscales a los comprobantes emitidos por ese proveedor.

En atención a esa invitación, la contribuyente presentó un escrito aportando pruebas que demostraban que sí adquirió y recibió los bienes que amparan los comprobantes fiscales que le fueron expedidos. Como resultado de las acciones

de investigación realizadas por **PRODECON**, la autoridad respondió que las manifestaciones de la contribuyente y las pruebas que aportó no resultaron suficientes para acreditar la materialidad de las operaciones; sin embargo, emitió un segundo requerimiento de información para tener mayores elementos, el cual fue atendido oportunamente por la quejosa y en virtud de ello se requirió a la autoridad que informara el resultado de la valoración que hizo de la nueva información aportada.

En respuesta, la autoridad informó que había emitido la resolución a través de la cual determinó que la contribuyente efectivamente adquirió en forma material los bienes que amparan los comprobantes que le fueron expedidos por su proveedor y, por tanto, tuvo por regularizada la situación fiscal de aquella y por aclarada la carta invitación.

Agosto 2017

PRODECON logra que el SAT informe a los receptores de CFDI's mediante carta invitación notificada a través de Buzón Tributario que los emisores de dichos comprobantes fueron publicados en el listado definitivo a que hace referencia el artículo 69-B del CFF.

En respuesta a la sugerencia realizada por esta Procuraduría en la recomendación sistémica 1/2016 y derivado de diversas gestiones, el Servicio de Administración Tributaria se comprometió a informar a los receptores de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI's), mediante carta invitación notificada a través de Buzón Tributario, que los emisores de dichos comprobantes fueron publicados en el listado definitivo a que hace referencia el artículo 69-B del CFF, apoyándolos con ello a que estén en posibilidad de aclarar su situación fiscal en los términos que establece dicho precepto.

Marzo 2018

PRODECON, a través del servicio de Consulta interpretó el artículo 69-B del CFF y concluyó que éste no prevé la pérdida del derecho de los receptores de comprobantes fiscales para demostrar la efectiva realización de las operaciones que en ellos se amparan.

De la interpretación del artículo 69-B del CFF, así como del estudio sistemático de dicho ordenamiento legal, **PRODECON** concluyó que los contribuyentes que hayan dado efectos fiscales a CFDI's (EDOS) emitidos por contribuyentes publicados en el listado definitivo que refiere el artículo en cita (EFOS), cuentan con tres momentos para desvirtuar la presunción de inexistencia de las operaciones que amparan dichos comprobantes fiscales. El primero es el establecido en el quinto párrafo del referido precepto legal que señala que los terceros que hayan dado cualquier efecto fiscal a dichos comprobantes, tendrán un plazo de treinta días para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios; sin embargo, en opinión de **PRODECON**, el no ejercer ese derecho dentro del plazo aludido no implica que se estime precluida la posibilidad de hacerlo con posterioridad, toda vez que lo cierto es que el contribuyente EDO no ha sido notificado personal y directamente dentro de un proceso que lo vincule a demostrar dicha materialidad ya que dicha publicación no puede surtir efectos de notificación frente a los terceros que recibieron esos comprobantes.

El segundo momento puede producirse cuando concluido el mencionado plazo de treinta días, la autoridad emite una carta invitación para que los EFOS aclaren su situación; en este supuesto pueden ejercer el derecho para acreditar la materialidad de las operaciones; empero, si no lo hacen, en opinión de esta Procuraduría, tampoco precluiría el

derecho para demostrar con posterioridad la efectiva materialidad, ya que dichas cartas no representan un acto de afectación. Finalmente, el tercer y definitivo momento para que el contribuyente pueda demostrar la materialidad de las operaciones declaradas inexistentes, es cuando la autoridad ejerce en su contra alguno de los procedimientos de fiscalización previstos en las fracciones II, III y IX del artículo 42 del CFF; consecuentemente, en opinión de **PRODECON**, la oportunidad que tienen las personas físicas o morales para acreditar la referida materialidad se actualiza hasta que se les instaura el procedimiento de revisión fiscal respectivo.

Abril 2018

PRODECON consigue mediante el procedimiento de Queja, que el SAT elimine el nombre y RFC de una contribuyente del listado definitivo del artículo 69-B del CFF, en cumplimiento a una resolución de recurso de revocación.

Una contribuyente acudió a Queja en virtud de que la autoridad fiscal había sido omisa en dar cumplimiento a la resolución recaída al recurso de revocación interpuesto, en la cual se dejaron insubsistentes los oficios por los cuales le comunicó que no desvirtuó la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes emitidos durante ciertos periodos y ordenó eliminar el nombre y RFC de la contribuyente del listado al que se refiere el artículo 69-B del CFF; lo anterior, aún y cuando ya había transcurrido en exceso el plazo legal para cumplir esa resolución y la quejosa continuaba incluida en la referida publicación. Con la intervención de este *Ombudsman* fiscal, se requirió a la fiscalizadora para que informara las gestiones efectuadas para dar cumplimiento a la resolución recaída al recurso. Como resultado de la investigación y gestiones realizadas, la autoridad dirigió un oficio al Diario Oficial de la

Federación (DOF), solicitando se suprimieran los datos de la contribuyente en la publicación prevista en el artículo 69-B del CFF o, en su caso, insertara la leyenda: “Información suprimida en cumplimiento a...”; lo cual se vio reflejado inmediatamente en el Portal del SAT y en el DOF.

Enero 2019

PRODECON consigue, a través del procedimiento de Queja, que se aclare una carta invitación dirigida a una contribuyente que realizó operaciones con otra que está incluida en uno de los listados definitivos del artículo 69-b del CFF.

Una contribuyente presentó una Queja ante **PRODECON**, toda vez que recibió una carta invitación a través de la cual el SAT la invitó a sus oficinas para aclarar las omisiones o inconsistencias relativas al cumplimiento de sus obligaciones fiscales de los ejercicios 2016, 2017 y 2018. Al atender la invitación la contribuyente fue informada de que se detectó que realizó operaciones con una empresa que fue incluida en el “Listado definitivo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación”, al haber emitido comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes. Derivado de las gestiones realizadas por esta Procuraduría, la autoridad fiscal realizó una valoración a la documentación aportada por la promovente para acreditar la materialidad de los servicios que recibió de su proveedor, por lo que la autoridad tuvo por aclarada la carta invitación.

Marzo 2019

PRODECON logró convencer al Órgano Jurisdiccional de la ilegalidad de una resolución emitida en términos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

PRODECON logró convencer al Órgano Jurisdiccional de la ilegalidad de una resolución emitida con fundamento en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, ya que si la autoridad fiscal inició el procedimiento en comento bajo el argumento de que el pagador de impuestos fue omiso en presentar su declaración anual de impuestos y que, por tanto, no tiene la certeza de que cuente con bienes y recursos para la prestación de los servicios que oferta al público general, dicha presunción es desvirtuada al acreditar que, contrario a lo manifestado por la autoridad fiscal, sí fue presentada tal declaración, por lo que tal presunción de inexistencia de operaciones es ilegal al partir de una premisa errónea.

Julio 2019

PRODECON acredita ante el Órgano Jurisdiccional que es ilegal la cancelación de un Certificado de Sello Digital (CSD), al considerar que las declaraciones del contribuyente son incorrectas al incluir operaciones con proveedores publicados en el listado definitivo del artículo 69-B CFF.

PRODECON convence al Órgano Jurisdiccional que resulta ilegal que la autoridad estime actualizado el supuesto de cancelación previsto en el artículo 81, fracción II, del CFF, que infracciona la presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, o expedición de constancias, incompletas, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, ya que al considerar que las declaraciones presentadas por los contribuyentes son incorrectas por haber incluido operaciones realizadas con proveedores que se encuentran publicados en el listado definitivo a que se refiere el artículo 69-B del CFF, no la facultan para dejar sin efectos el CSD, más aún cuando la resolución de cancelación del CSD no es la vía idónea para restarle valor a los CFDI emitidos por los proveedores

que se encuentran publicados en el listado definitivo a que hace referencia el artículo 69-B del CFF, pues para arribar a tal conclusión el Órgano Jurisdiccional sostuvo que la autoridad debe ejercer las facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del CFF, conforme a lo previsto en el último párrafo del procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Tributario.

Septiembre 2019

A través del procedimiento de Queja, PRODECON logra que el SAT emita un oficio en cumplimiento a lo resuelto en un recurso de revocación, reconociendo que se acreditó la efectiva y real recepción de servicios amparados con comprobantes fiscales expedidos por una contribuyente que se ubicó en el supuesto del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF).

Una contribuyente obtuvo una resolución que revocó el oficio por el que se determinó que no acreditó la efectiva y real recepción de los servicios amparados con comprobantes fiscales expedidos por su proveedor, por lo que acudió a Queja para que la autoridad fiscalizadora cumplimentara dicha resolución favorablemente. Al rendir su informe, la autoridad señaló que emitió un requerimiento de información y documentación, el cual fue solventado por la quejosa. Derivado de las gestiones efectuadas por PRODECON se conoció que para emitir el oficio en cumplimiento era necesario que la contribuyente proporcionara en alcance los recibos de luz y comprobantes fiscales emitidos por la Comisión Federal de Electricidad, los comprobantes fiscales por concepto de renta, detallando en qué anexo del recurso de revocación se incluyó esa documentación, y explicara las razones por las cuales en las pólizas de seguro de responsabilidad civil no aparecía el domicilio del inmueble arrendado. Dicha información se dio a conocer a la quejosa, la que posteriormente aportó esa información y

la autoridad fiscalizadora emitió un oficio en el que resolvió que se acreditó la efectiva y real recepción de los servicios (arrendamiento de un bien inmueble), amparados con comprobantes fiscales expedidos por una contribuyente que se ubicó en el supuesto del artículo 69-B del CFF.

Otro asunto relevante con resultado exitoso que se atendió en **PRODECON**, fue aquel en donde la autoridad fiscal negó la devolución de saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado, argumentando que el proveedor del contribuyente que tramitaba la citada devolución se encontraba en el supuesto previsto en el primer párrafo del artículo 69-B del CFF, concluyendo así que los comprobantes expedidos no produjeron efectos fiscales; no obstante a ello, al promover el medio de defensa en vía jurisdiccional, se logró acreditar que la decisión de la autoridad fiscal carecía de fundamentación y motivación, ya que para negar la procedencia del saldo solicitado, no basta que se haya realizado o iniciado el procedimiento previsto en el artículo en cita, respecto del proveedor de la solicitante de devolución, sino que la conclusión de éste debía ser previa a la emisión de la resolución.

Aunado a lo ya expresado, si bien, la publicación del listado definitivo de los contribuyentes que expiden comprobantes fiscales por operaciones inexistentes, tiene efectos generales en el sentido de que los comprobantes expedidos por éstos no producen efectos fiscales, dicha publicación, también genera el nacimiento del derecho que tiene el receptor del comprobante fiscal, para que dentro de los treinta días siguientes acredite ante la autoridad fiscal que efectivamente adquirió el bien o recibió el servicio amparado en el CFDI respectivo; por lo que en base a lo expresado, se obtuvo sentencia favorable para el contribuyente, ya que en la fecha en que se emitió la resolución de negativa de devolución aún no se agotaba el procedimiento de la citada disposición legal.

Conclusión



El procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones amparadas en los CFDI's, previsto en el artículo 69-B del CFF, no constituye una facultad de comprobación de las autoridades fiscales, sino un mecanismo de control para que dichas autoridades implementen acciones para aquellos contribuyentes que emiten comprobantes fiscales falsos en su contenido, así como para quienes las utilicen dándoles efectos fiscales.

Con el procedimiento en cuestión, se ha logrado abatir en gran magnitud las malas prácticas, sin embargo, ante la persistencia de algunos contribuyentes en la emisión de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes o simuladas, ha sido necesario no sólo la implementación de mecanismos que ayuden a identificar y corregir este tipo de acciones, sino de nuevas medidas de carácter penal, como lo es la reforma del artículo 113-Bis del CFF, publicado en el DOF el 8 de noviembre del 2019, a través del cual se estableció una sanción para aquellas personas que por sí mismas o por interpósita persona, expidan, enajenen, compren o adquieran comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes o simuladas; así como de medidas administrativas incluidas en la reforma fiscal de 2020, como lo es la adición del artículo 17-H Bis, fracciones IV y V del CFF, en la que respectivamente se señalan como causal de restricción temporal del Certificado de Sello Digital cuando la autoridad fiscal detecte que el contribuyente emisor de comprobantes fiscales no desvirtuó la presunción de la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes y, por tanto, se encuentra definitivamente en dicha situación; o bien, cuando un contribuyente receptor de dicho comprobante

transcurrido el plazo de 30 días de la publicación del listado definitivo no acredite la efectiva adquisición de los bienes o recepción de los servicios, ni corrija su situación fiscal.

Ante las consecuencias jurídicas que los pagadores de impuestos pueden padecer al ubicarse definitivamente en los supuestos previstos en el artículo 69-B del CFF, como lo es la restricción temporal del Certificado de Sello Digital, es importante que conozcan con precisión las causas y motivos por las cuales, la autoridad fiscal presume la inexistencia de operaciones amparadas en los CFDI's, así como los procedimientos que deben seguir para aportar documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos y acreditar la materialidad de las operaciones; resultando también de gran interés que el contribuyente tenga conocimiento del caudal de documentos que debe conservar para que ante una eventual situación relacionado con el tema en cuestión, pueda exhibir ante la autoridad fiscal para desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones.

No debe pasarse desapercibido, que para desvirtuar los hechos que determinaron la presunción de operaciones inexistentes o simuladas, o bien para acreditar que efectivamente se adquirieron los bienes o se recibieron los servicios que amparan los comprobantes fiscales, la autoridad fiscal ha emitido reglas de carácter general que otorgan al contribuyente facilidades administrativas, tal es el caso de lo previsto en las reglas 1.4. y 1.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente en 2020 y fichas de trámite 156/CFF y 157/CFF del Anexo 1 A de la citada Resolución.

Ante los actos u omisiones que la autoridad fiscal emita durante el procedimiento de presunción de operaciones inexistentes, este *Ombudsperson* fiscal cumple con su misión de garantizar el derecho de los contribuyentes de recibir justicia en materia

fiscal, a través de los distintos servicios gratuitos, como lo son el de Asesoría, Quejas y Reclamaciones y Representación Legal.

Es importante enfatizar la importancia para los contribuyentes de conocer las causas y consecuencias del Artículo 69-B del CFF, pues este requiere de acciones preventivas que eviten que en algún momento los contribuyentes que aparezcan como EDOS o que la autoridad los considera como EFOS, éstos sepan que debe seguirse el procedimiento previsto en este precepto legal.

Bibliografía

Álvarez Alcalá, A. (2015). Lecciones de Derecho Fiscal. OXFORD.México.

Código Civil Federal.

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Criterios sustantivos y jurisdiccionales emitidos por **PRODECON**.

DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, publicado en el DOF el 09 de diciembre de 2019.

Diccionario Jurídico Mexicano.

Exposición de Motivos de las Iniciativas de Reformas al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Fernández Sagardi, A. (2009). Código Fiscal de la Federación Comentado, Dofiscal, México.

Correlacionado. México: Dofiscal Editores.

Resolución Miscelánea Fiscal para el 2020 y sus anexos.

Semanario Judicial de la Federación.



COLABORADORES

Luis Alberto Placencia Alarcón

Luis Fernando Balderas Espinosa

Alejandro Ibarra Dávila

María Teresa Bermúdez González

Rafael Alejandro Caporal Ortiz

Nancy Pedraza Martínez

Narcizo Vázquez Vega

Patricia del Carmen Magos Suero

César Andrés Hernández Arredondo

Orlando Iván Romero González

Presunción de inexistencia de operaciones amparadas en CFDI's

Artículo 69-B del CFF

En el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación se contempla el procedimiento que realiza la autoridad fiscal cuando presume la inexistencia de operaciones amparadas en Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI's); un tema cuyo alcance y consecuencias son analizadas por el *Ombudsperson* fiscal, como protector de los derechos de los contribuyentes. En este cuaderno hacemos referencia obligada a los antecedentes que dieron origen a esta norma, a los conceptos de Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS) y Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS), ambos sujetos previstos en el procedimiento del artículo referido.

Además, se desarrollan temas en cuanto al listado provisional y al listado definitivo por operaciones inexistentes, así como a la lista trimestral de contribuyentes que desvirtuaron u obtuvieron resolución o sentencia favorable; también sobre la materialidad de las operaciones, el procedimiento para que las EDOS acrediten que si adquirieron o recibieron los servicios que amparan los comprobantes fiscales; los criterios emitidos al respecto por la SCJN, el tema sobre el requisito de "fecha cierta", los criterios sustantivos y jurisdiccionales emitidos por **PRODECON** y, por último, señalamos los protocolos de atención para EFOS y EDOS, y los servicios que presta la Procuraduría a los contribuyentes en torno a este tema, así como a sus casos de éxito.

