



Defensa de los contribuyentes ante la presunción de operaciones inexistentes.

P O N E N T E

L.D. y E.D.C. Omar Valenzuela Bautista

BOLETÍN EJECUTIVO

CIRCULACIÓN RESTRINGIDA A CLIENTES

Agosto 2021

- **L.D., E.D.C y E.D.F Omar Valenzuela Bautista**

CURRICULUM VITAE

Licenciado en Derecho por la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, Especialista en Derecho Constitucional por el Postgrado de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, y especializante en Derecho Fiscal por la misma institución.

DESARROLLO PROFESIONAL

Activo desde 2012 como abogado litigante en las áreas de derecho fiscal, administrativo y constitucional, así como en el sector público brindando asesoría a autoridades en materia de contribuciones federales y en materia de responsabilidades administrativas de los servidores públicos.

- DESARROLLO FISCAL EMPRESARIAL, S.C., Abogado litigante y consultor de autoridades fiscales en la firma.
- KAYE TRUEBAABOGADOS, S.C., Abogado litigante y consultor de autoridades fiscales en la firma.
- BANCO DE MÉXICO, Abogado en materia de responsabilidades administrativas de los servidores públicos.
- MARTÍNEZ, RUIZ, VALENZUELA Y ASOCIADOS, S.C., Socio de la firma.
- Expositor de temas Fiscales y Empresariales en diversas capacitadoras del país.

TEMARIO

1. Las operaciones inexistentes o simuladas.
 1. El trafico de comprobantes fiscales o compra-venta de facturas.
 2. Indicios que pueden revelar la compra-venta de comprobantes fiscales
2. Análisis del procedimiento del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.
 1. Procedimiento para Empresas que Facturan Operaciones Simuladas.
 2. Procedimiento para Empresas que Deducen Operaciones Simuladas.
 3. Constitucionalidad de los procedimientos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.
3. La materialidad de las operaciones.
 1. Razón de negocios.
 2. Sustancia económica.
 3. Requisito de fecha cierta.
 4. Prueba indiciaria
4. Demostración de la materialidad de las operaciones y defensa del contribuyente.
 1. Durante el ejercicio de facultades de comprobación.
 2. Recurso de revocación.
 3. Juicio Contencioso Administrativo Federal.
 4. Juicio de amparo indirecto.

Abreviaturas utilizadas

- **CCF.** Código Civil Federal
- **CFF.** Código Fiscal de la Federación
- **CFDI.** Comprobante Fiscal Digital por Internet
- **LFPCA.** Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo
- **PRODECON.** Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
- **RCFF.** Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- **RMF.** Resolución Miscelánea Fiscal
- **SAT.** Servicio de Administración Tributaria
- **SCJN.** Suprema Corte de Justicia de la Nación
- **TFJA.** Tribunal Federal de Justicia Administrativa

1. Las operaciones inexistentes o simuladas.

La simulación de los actos jurídicos no es un concepto definido en la legislación tributaria sino en la Civil.

Es simulado el acto en que las partes **declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado** o no se ha convenido entre ellas. (Art. 2180 CCF)

Pueden **pedir la nulidad** de los actos simulados. (Art. 2183 CCF)

- 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.**

Presunción legal, Artículo 69-B del CFF

Presunción legal.

- **Consecuencia** que la ley deduce de un **hecho conocido**, para averiguar la verdad de **otro desconocido**.

Presunción del artículo 69-B del CFF.

- **Hecho observado por la autoridad** - Ausencia de activos, personal, infraestructura o capacidad material. **Hechos desconocido** - La inexistencia de las operaciones respectivas.
- La autoridad fiscal podrá tenerla en cuenta **para sostener la inexistencia de las operaciones** que se avalan con los comprobantes fiscales emitidos.
- **No es absoluta** (*iuris et de iure*) sino **relativa** (*iuris tantum*), pues **admite prueba en contrario**, es decir, puede ser destruida por el propio contribuyente, o por la contraparte en la operación de que se trate, mediante la aportación de pruebas que demuestren lo contrario.

1.1 El trafico de comprobantes fiscales o compra-venta de facturas.

- Consiste en colocar en el mercado **comprobantes fiscales auténticos** y con **flujos de dinero comprobables**.
- Los conceptos que se plasman en los mismos **carecen de sustancia** o la poca que pudieran tener **no es proporcional a las cantidades que amparan**.
- El **adquirente** del comprobante fiscal generalmente **recibe directamente** o a través de interpósita persona **la devolución** de la erogación inicialmente facturada **menos el cobro de las comisiones** cobradas por el traficante de comprobantes fiscales.
- Con esta devolución **se cierra el circulo** del trafico de comprobantes fiscales.
- El adquirente logra su **objetivo de deducir y/o acreditar** un concepto por el cual en realidad erogó una cantidad mucho menor,
- **Erosiona la base del impuesto** correspondiente en perjuicio del fisco federal.
- Los **traficantes** de comprobantes fiscales **obtienen una utilidad** por expedir dichos comprobantes.

1.2 Indicios que pueden revelar la compra-venta de comprobantes fiscales.

Tanto el traficante de CFDI, como de sus cómplices y, en ocasiones, hasta el adquirente final muchas veces **son partes relacionadas**, sus accionistas, administradores u apoderados son las mismas personas.

Este grupo delictivo ofrece una **gran variedad de objetos sociales** para poder adecuarse a las necesidades de los adquirentes, con la emisión de comprobantes fiscales con conceptos que ayuden a disfrazar mejor la operación.

Los traficantes o emisores de facturas suelen tener una **vida activa muy breve**, liquidando la 'empresa' original o dejándola inactiva.

Patrones presentes en las sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales

1. Tienen un **objeto social muy amplio** para poder ofrecer al cliente un comprobante fiscal con un concepto que **pueda disfrazarse mejor** dentro de las actividades preponderantes de éste.
2. Emiten comprobantes fiscales correspondientes a operaciones que **no se realizaron**.
3. Emiten comprobantes fiscales cuya **contraprestación realmente pagada** por las operaciones consignadas en los mismos **es solo un mínimo porcentaje** y no tiene proporción con dichas operaciones.
4. **No tienen personal o este no es idóneo o suficiente** para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.
5. **No tienen activos o estos no son idóneos o suficientes** para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.
6. Reciben **ingresos que no tienen proporción** a las características de su establecimiento.

Patrones presentes en las sociedades que realizan el trafico de comprobantes fiscales

7. Tienen **cuentas bancarias o de inversiones** que se encuentran activas durante un periodo determinado y después **son canceladas o las dejan con saldos ínfimos** después de haber manejado cantidades elevadas.
8. Tienen sus **establecimientos en domicilios que no corresponden** al manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes.
9. Sus sociedades se encuentran **activas durante un periodo** y luego se vuelven **no localizables**.
10. Sus **ingresos** en el ejercicio de que se trate son **casi idénticos a sus deducciones** o bien, estas son mayores por escaso margen.
11. **Prestan servicios** y a la vez **reciben servicios** por casi exactamente los mismos montos.
12. **Comparten domicilios con otros contribuyentes** también prestadores de servicios.

Finalidad del procedimiento del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

La **finalidad del procedimiento** relativo a la presunción de inexistencia de operaciones es:

- **Sancionar y neutralizar** el esquema de adquisición o tráfico de comprobantes y,
- **Evitar un daño a la colectividad**, garantizándole el derecho a estar informada sobre la situación fiscal de los contribuyentes,
- Que **quienes utilizaron en su beneficio** los comprobantes fiscales traficados **autocorrijan su situación** o, en su caso, **acrediten** que la prestación del servicio o la adquisición de los bienes en realidad aconteció, para que aquéllos puedan surtir efectos fiscales.

Los comprobantes que amparan operaciones inexistentes o simuladas **no pueden producir efecto fiscal alguno**,

El desarrollo de las actividades vinculadas con su emisión entraña una conducta que **puede actualizar el delito de defraudación fiscal**, conforme a los artículos 108 y 109 del CFF.

Tesis aislada: I.4o.A.151 A (10a.)

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES, PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SU FINALIDAD.

De acuerdo con la exposición de motivos de la reforma por la que se adicionó el artículo **69-B** al Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, el legislador centró su atención en los contribuyentes que realizan fraudes tributarios mediante el tráfico de comprobantes fiscales, ya sea al facturar operaciones simuladas o inexistentes, o bien, al deducirlos, con el objetivo de enfrentar y detener este tipo de prácticas evasivas que ocasionan un grave daño a las finanzas públicas y perjudican a quienes sí cumplen con su deber constitucional de contribuir al gasto público. Por su parte, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 77/2014, consideró que la finalidad del procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones, previsto en el numeral referido es, por un lado, sancionar y neutralizar el esquema de adquisición o tráfico de comprobantes y, por otro, evitar un daño a la colectividad, garantizándole el derecho a estar informada sobre la situación fiscal de los contribuyentes, a fin de que quienes utilizaron en su beneficio los comprobantes fiscales traficados autocorrijan su situación o, en su caso, acrediten que la prestación del servicio o la adquisición de los bienes en realidad aconteció, para que aquéllos puedan surtir efectos fiscales; de ahí que los comprobantes que amparan operaciones inexistentes o simuladas no pueden producir efecto fiscal alguno, aunado a que el desarrollo de las actividades vinculadas con su emisión entraña una conducta que puede actualizar el delito de defraudación fiscal, conforme a los artículos 108 y 109 del propio código.

2. Análisis del procedimiento del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Exposición de motivos de la reforma por la que se adicionó el artículo **69-B** al CFF, (Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013)

- El legislador centró su atención en los **contribuyentes que realizan fraudes tributarios** mediante el tráfico de comprobantes fiscales.
- Ya sea **al facturar** operaciones simuladas o inexistentes, o bien, **al deducirlos**.
- Este tipo de prácticas evasivas ocasionan un grave **daño a las finanzas públicas** y **perjudican a quienes sí cumplen** con su deber constitucional de contribuir al gasto público.

Principal finalidad del procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF.

- Establecer un marco de condiciones que –mediante una **presunción iuris tantum**– se orienta a descubrir la **verdadera naturaleza de los documentos** con los que los contribuyentes que expiden y los que reciben comprobantes pretenden **amparar un acto o actividad determinada**.

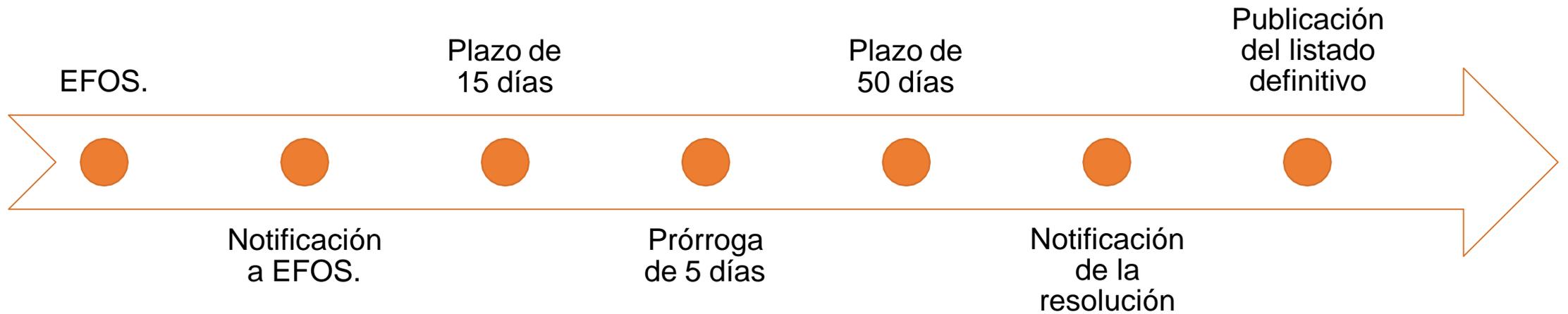
Procedimientos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

El artículo 69-B del CFF, **prevé dos procedimientos independientes**, según se trate de:

- a) Quien **expidió y comercializó** los comprobantes –empresas que facturan operaciones simuladas (**EFOS**)–.
 - **Propósito.** Identificar y fiscalizar **a quien emite** los comprobantes fiscales

- b) Quien los **recibió, aplicó, dedujo y otorgó efectos fiscales** –empresas que deducen operaciones simuladas (**EDOS**)–.
 - **Propósito.** Dar oportunidad a quien recibió y dedujo de **demostrar que adquirió los bienes, recibió los servicios o corregir su situación fiscal.**

2.1 Procedimiento para Empresas que Facturan Operaciones Simuladas



EFOS. Empresas Factoradoras de Operaciones Simuladas

Contribuyentes que han estado emitiendo comprobantes **sin contar** con:

- Activos,
- Personal,
- Infraestructura o,
- Capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes.

Contribuyentes que se encuentren **no localizados**.

Notificación EFOS. Inicio del procedimiento

La **notificación** se realiza:

- A través de su **buzón tributario**.
- Publicación en página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.
- Publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Las publicaciones se realizarán **hasta que conste la primera gestión de notificación** a través de buzón tributario (Art. 69 RCFF).

Criterios sobre las publicaciones en el procedimiento de EFOS

- Las publicaciones con los datos de los contribuyentes **no constituyen una pena que deba respetar los derechos fundamentales** reconocidos en el **artículo 22** de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
 - Únicamente **tienen como finalidad que la autoridad dé a conocer que existe una presunción**, para que tengan **oportunidad de desvirtuarla** y, posteriormente, **declarar una realidad jurídica** (sobre la inexistencia de las operaciones celebradas con esos contribuyentes) respecto de lo cual, los terceros relacionados también pueden hacer valer lo que a su derecho corresponda.

Jurisprudencia

- La publicación de esa información **no viola lo dispuesto en el artículo 6o**, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
 - De la obligación jurídica de las sociedades mercantiles de inscribir sus escrituras constitutivas en el Registro Público de Comercio, en cuyos testimonios se encuentra la razón o denominación social, se sigue que la propia legislación nacional ha determinado que **esos datos son de carácter público**, ya que cualquier persona puede consultarlos.

Jurisprudencia

Jurisprudencia: 2a./J. 161/2015 (10a.)

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. LAS PUBLICACIONES CON LOS DATOS DE LOS CONTRIBUYENTES A QUE HACE REFERENCIA EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO CONSTITUYEN UNA PENA QUE DEBA RESPETAR LOS DERECHOS RECONOCIDOS EN EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

El citado precepto legal prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal. En esos términos, se concluye que las publicaciones con los datos de los contribuyentes a que hace referencia el artículo **69-B** del Código Fiscal de la Federación, únicamente tienen como finalidad que la autoridad dé a conocer que existe aquella presunción, para que tengan oportunidad de desvirtuarla y, posteriormente, declarar una realidad jurídica (sobre la inexistencia de las operaciones celebradas con esos contribuyentes) respecto de lo cual, los terceros relacionados también pueden hacer valer lo que a su derecho corresponda, sin que tales publicaciones constituyan una pena que deba respetar los derechos fundamentales reconocidos en el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Jurisprudencia: 2a./J. 140/2015 (10a.)

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. LOS DATOS DE LOS CONTRIBUYENTES A QUE HACE REFERENCIA EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SON DE CARÁCTER PÚBLICO Y, POR ENDE, PUEDEN DARSE A CONOCER A TERCEROS.

El citado precepto prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes, o bien, cuando esos contribuyentes se encuentren no localizados. Asimismo, del propio artículo deriva que una vez que la autoridad presume la inexistencia de las operaciones o la falta de localización del contribuyente, publicará en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como en el Diario Oficial de la Federación, un listado que contiene el registro federal de contribuyentes y el nombre del contribuyente que se encuentra en el supuesto relativo, con el fin de que los terceros que hayan celebrado operaciones con estos causantes tengan la posibilidad de acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal. Ahora bien, de la obligación jurídica de las sociedades mercantiles de inscribir sus escrituras constitutivas en el Registro Público de Comercio, en cuyos testimonios se encuentra la razón o denominación social, se sigue que la propia legislación nacional ha determinado que esos datos son de carácter público, ya que cualquier persona puede consultarlos y, por ende, la publicación de esa información no se considera que viola lo dispuesto en el artículo 6o, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Las publicaciones en el procedimiento de EFOS y la libertad de trabajo.

La publicación del listado de contribuyentes **no viola el derecho a la libertad de trabajo y comercio.**

- El **artículo 5** de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos reconoce que el derecho a la libertad de trabajo y comercio no podrá ser vedada **sino por determinación judicial cuando se afecten los derechos de terceros o por resolución gubernativa cuando se ofendan los derechos de la sociedad.**
- La publicación **no impide el ejercicio de sus actividades comerciales**, porque la facultad de la autoridad constituye una **presunción que admite prueba en contrario** en relación con la inexistencia de operaciones, pero **no limita o restringe el normal desarrollo de las actividades de la negociación**, ya que puede desvirtuarse a través de los medios de defensa a su alcance.
- Concluir lo contrario **podría menoscabar el interés de la colectividad en prevenir actividades que puedan resultar ilícitas**, las que no encuentran protección constitucional, precisamente, por contravenir el marco normativo a cuyo cumplimiento se encuentra obligado el gobernado.

Jurisprudencia: 2a./J. 134/2015 (10a.)

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

El artículo 5o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos reconoce el derecho a la libertad de trabajo y comercio señalando que no podrá ser vedada sino por determinación judicial cuando se afecten los derechos de terceros o por resolución gubernativa cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Ahora bien, el artículo **69-B**, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación que prevé la publicación del listado de contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente, no viola el derecho referido, pues a través de esa comunicación no se impide el ejercicio de sus actividades comerciales, porque la facultad de la autoridad constituye una presunción que admite prueba en contrario en relación con la inexistencia de las operaciones que amparan los documentos que emiten los contribuyentes que tienen las características señaladas en el artículo del código citado, pero no limita o restringe el normal desarrollo de las actividades de la negociación, ya que puede desvirtuarse a través de los medios de defensa a su alcance. Concluir lo contrario podría menoscabar el interés de la colectividad en prevenir actividades que puedan resultar ilícitas, las que no encuentran protección constitucional, precisamente, por contravenir el marco normativo a cuyo cumplimiento se encuentra obligado el gobernado.

Publicaciones en el procedimiento de EFOS, principio de presunción de inocencia

Las notificaciones previstas en el artículo **69-B** del CFF **no contravienen el principio de presunción de inocencia.**

- No se establecen ni fincan **determinaciones definitivas** ni se atribuye **responsabilidad** al gobernado, sino que **prevé un llamamiento** para que éste alegue lo que a su interés convenga y aporte la documentación e información que considere pertinente **para desvirtuar** los hechos que llevaron a la autoridad a presumir la inexistencia de las operaciones que avalan los comprobantes.
- Se trata de una **presunción que admite prueba en contrario** y que **debe fundarse en información objetiva** que aluda a la falta de capacidad operativa del contribuyente para llevar a cabo las operaciones a las que se refieren los comprobantes fiscales.
- Tiene una **finalidad constitucionalmente legítima** al buscar dar certeza a la relación tributaria ante el probable indebido cumplimiento obligaciones formales y materiales.

Jurisprudencia: 2a./J. 135/2015 (10a.)

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.

El precepto aludido prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal; es decir, a través del indicado procedimiento se hace del conocimiento del contribuyente la presunción a la que ha arribado la autoridad con base en la información que obra en su poder, que encuadran en las hipótesis contenidas en aquel artículo. Ante esta presunción, la autoridad debe notificar al contribuyente en términos del párrafo segundo del propio numeral, que señala que esa comunicación se hará a través de tres medios: del buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como del Diario Oficial de la Federación. Esta primera publicación origina la posibilidad de que el contribuyente afectado comparezca ante la autoridad con los elementos probatorios a su alcance para desvirtuar aquella determinación de la autoridad, consecuentemente, al tratarse de una presunción que admite prueba en contrario y que debe fundarse en información objetiva que aluda a la falta de capacidad operativa del contribuyente para llevar a cabo las operaciones a las que se refieren los comprobantes fiscales, el artículo **69-B** del Código Fiscal de la Federación no contraviene el principio de presunción de inocencia, en virtud de que no se establecen ni fincan determinaciones definitivas ni se atribuye responsabilidad al gobernado, sino que prevé un llamamiento para que éste alegue lo que a su interés convenga y aporte la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a presumir la inexistencia de las operaciones que avalan los comprobantes. Advirtiéndose así, que dicho precepto tiene una finalidad constitucionalmente legítima al buscar dar certeza a la relación tributaria ante el probable indebido cumplimiento del contribuyente de sus obligaciones formales y materiales.

Motivación del inicio del procedimiento

Para tener por **debidamente motivado el oficio de inicio del procedimiento** del artículo 69-B del CFF, la autoridad fiscal debe:

- **Precisar las circunstancias especiales, razones particulares, o causas inmediatas** que le permitieron detectar que el contribuyente estuvo emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente.
- Señalar los **hechos que conoció** derivado de la **visita domiciliaria** que practicó al contribuyente, así como de la **consulta a las bases de datos** con las que cuenta y a las cuales tiene acceso, precisando los **números de comprobantes**, su **fecha**, el **concepto** que amparan, su **monto**, a **favor de qué personas** fueron emitidos y el **registro federal de contribuyentes** de estas.
- **No es necesario que precise** qué debe entenderse por activos, personal, infraestructura o capacidad material;
 - **Al momento de emitir** dicho oficio, **la autoridad no tiene certeza** de que efectivamente el contribuyente no cuenta con los elementos para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los comprobantes cuestionados.
 - **A partir de hechos conocidos** lleva a cabo una deducción lógica que le permite **presumir** la inexistencia de operaciones.

Jurisprudencia VIII-J-SS-79

PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. MOTIVACIÓN DEL OFICIO CON EL QUE INICIA EL PROCEDIMIENTO REGULADO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- De acuerdo con lo establecido en el primer párrafo, del artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación, 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, presumirá la inexistencia de operaciones amparadas en tales comprobantes; y de conformidad con lo previsto en el segundo párrafo, del citado precepto legal, en ese supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación, con el objeto de que 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. En esos términos, para tener por debidamente cumplido el requisito constitucional de motivación, en el oficio a través del cual la autoridad fiscal notifica al contribuyente que se encuentra en tal situación, basta que precise las circunstancias especiales, razones particulares, o causas inmediatas que le permitieron detectar que el contribuyente estuvo emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente; esto es, que pruebe los supuestos de la presunción relativa (*iuris tantum*), establecida en el primer párrafo del artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación; como acontece, cuando señala los hechos que conoció derivado de la visita domiciliaria que practicó al contribuyente, así como de la consulta a las bases de datos con las que cuenta y a las cuales tiene acceso, precisando los números de comprobantes, su fecha, el concepto que amparan, su monto, a favor de qué personas fueron emitidos y el registro federal de contribuyentes de estas; sin que sea necesario que precise qué debe entenderse por activos, personal, infraestructura o capacidad material; ya que al momento de emitir dicho oficio, la autoridad no tiene certeza de que efectivamente el contribuyente no cuenta con esos elementos para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los comprobantes cuestionados, sino que a partir de hechos conocidos lleva a cabo una deducción lógica que le permite presumir la inexistencia de operaciones amparadas con tales comprobantes; máxime que la presunción que efectúa tiene el carácter de verdad provisional, es decir, admite prueba en contrario, y por lo tanto, es susceptible de ser destruida con las pruebas que para tal efecto aporte el contribuyente, dentro del plazo de quince días que la autoridad fiscal le otorga en respeto a su derecho fundamental de audiencia previa.

Improcedencia del Juicio Contencioso Administrativo Federal en contra de la resolución preliminar (EFOS)

- **No constituye el producto final o la voluntad definitiva** mediante la cual se defina la situación jurídica del contribuyente, es decir, **no es una resolución definitiva**, sino de inicio de un procedimiento.
- **No se causa agravio en materia fiscal**, al no establecer de manera concluyente la inexistencia de las operaciones.
 - El contribuyente **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.
 - **Agravio en materia fiscal**. Toda afectación en la esfera jurídica del gobernado, derivada del cumplimiento de sus obligaciones y derechos fiscales, así como que sus consecuencias tengan esa misma naturaleza y no una diversa.
- **No se impide** el ejercicio de derechos y obligaciones fiscales **ni se atribuye** alguna responsabilidad, sino que sólo es un llamamiento para que se desvirtúe la presunción.
- Afectación a la **honorabilidad del contribuyente**. Tiene legitimación para emprender acciones de daño moral en la vía correspondiente, al no ser un tema de la materia fiscal.
- Concluir lo contrario **podría menoscabar el interés de la colectividad** en prevenir actividades que puedan resultar ilícitas, aunado a que atiende a una finalidad constitucionalmente legítima.

Jurisprudencia: 2a./J. 154/2019 (10a.)

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.

Tesis aislada: III.5o.A.80 A (10a.)

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES, PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. ES IMPROCEDENTE EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO CONTRA EL OFICIO EN EL QUE SE INFORMA AL CONTRIBUYENTE SU INICIO.

El precepto citado prevé el procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones, cuando los contribuyentes hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente; conforme a su párrafo segundo, dicho procedimiento inicia con el oficio en el que se informa al contribuyente que se encuentra en esa 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 manifieste ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aporte la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlo. Ahora, contra ese oficio es improcedente el juicio contencioso administrativo, de conformidad con el artículo 3 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, pues no es una resolución definitiva, sino de inicio de un procedimiento. Tampoco es un acto administrativo o procedimiento que ocasione un agravio en materia fiscal, lo que se entiende como toda afectación en la esfera jurídica del gobernado, derivada del cumplimiento de sus obligaciones y derechos fiscales, así como que sus consecuencias tengan esa misma naturaleza y no una diversa, porque con la publicación de que se trata no se impide el ejercicio de sus derechos y obligaciones fiscales ni se le atribuye alguna responsabilidad, sino que sólo es un llamamiento para que desvirtúe la presunción; además, de considerar el contribuyente que se afecta su honorabilidad, tiene legitimación para emprender acciones de daño moral en la vía correspondiente, al no ser un tema de la materia fiscal. Concluir lo contrario podría menoscabar el interés de la colectividad en prevenir actividades que puedan resultar ilícitas, aunado a que atiende a una finalidad constitucionalmente legítima, concerniente a dar certeza a la relación tributaria ante el probable indebido cumplimiento del contribuyente de sus obligaciones formales y materiales.

Plazo de 15 días.

Para que los contribuyentes puedan:

- Manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga.
- Aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos.

El plazo se cuenta a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Ficha de trámite **156/CFF** *“Informe y documentación que deberá contener la manifestación con la cual se desvirtúe la presunción del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación”*

Prórroga de 5 días

Los contribuyentes **pueden solicitar una prórroga** de cinco días, al plazo de 15 días previsto en el párrafo segundo, del artículo 69-B, del CFF.

- Se solicita a través del **buzón tributario**.
- Por **única ocasión**.
- Para **aportar** la documentación e información respectiva.
- Siempre y cuando se solicite **dentro del plazo de 15 días**.
- Se entenderá concedida **sin necesidad de que exista pronunciamiento** por parte de la autoridad.
- Se comenzará a computar **a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de 15 días** previsto en el segundo, del artículo 69-B del CFF.

Momento oportuno para que EFOS acrediten la materialidad de las operaciones

La **garantía de audiencia** de la EFOS se materializa en el procedimiento de operaciones inexistentes,

- Este es **el momento procesal para demostrar** la materialidad de las operaciones.

Una **facultad de comprobación**, tramitada con **posterioridad**, solo tendría como objeto revertir los efectos de los comprobantes.

- **No sería el momento** procesal para demostrar la materialidad.
- No se considera que en la facultad de comprobación posterior se deje al contribuyente en estado de indefensión, dado que su **garantía de audiencia se le otorgó en el diverso y previo** procedimiento de operaciones inexistentes.

VIII-P-2aS-623

PROCEDIMIENTO DE OPERACIONES INEXISTENTES. LA VISITA DOMICILIARIA TRAMITADA CON POSTERIORIDAD A ESTE SOLO TIENE COMO OBJETIVO REVERSAR LOS EFECTOS DE LOS COMPROBANTES FISCALES, CUYA MATERIALIDAD NO FUE DEMOSTRADA.- En términos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, la materialidad de las operaciones no está demostrada si el contribuyente: 1) No tiene activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los comprobantes fiscales o 2) Si no está localizado. De modo que, la resolución definitiva tiene las consecuencias siguientes: 1) Las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, ello con efectos generales; 2) Los contribuyentes que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes (proveedores o clientes) contarán con treinta días para: 2.1) Demostrar, ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o 2.2) Corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias; 3) Las operaciones amparadas en los comprobantes deberán ser consideradas actos o contratos simulados para efectos de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, y 4) Si los contribuyentes persisten en el uso de los referidos comprobantes, entonces, deberán ser determinados los créditos fiscales correspondientes. Por tanto, la garantía de audiencia de la empresa facturadora de operaciones simuladas se materializa en el procedimiento de operaciones inexistentes, razón por la cual en este se actualiza el momento procesal para demostrar la materialidad de las operaciones. De ahí que, la visita domiciliaria, tramitada con posterioridad, solo tiene como objeto revertir los efectos de los comprobantes, y por ende, este no es el momento procesal para demostrar la materialidad, sin que ello coloque en estado de indefensión al contribuyente, dado que su garantía de audiencia se le otorgó en el diverso y previo procedimiento de operaciones inexistentes.

Plazo de 50 días.

Plazo para que la autoridad **valore las pruebas y defensas** que se hayan hecho valer.

- **Primeros 20 días** de este plazo:
 - La autoridad **podrá requerir** documentación e información **adicional** al contribuyente **por buzón tributario**, misma que deberá proporcionarse **dentro del plazo de 10 días** posteriores al en que surta efectos la notificación del **requerimiento**.
 - En este caso, el **plazo de 50 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 10 días.
- Requerimiento de **información adicional** (Art. 70 RCFF):
 - Es una **facultad discrecional** de la autoridad fiscal (**no es obligatoria**) solo para clarificar la información y/o documentación proporcionada.
 - Plazo de 10 días contado a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento.
 - El plazo para valorar las pruebas **comenzará a partir de que el requerimiento haya sido cumplido**.

Requerimiento de información adicional.

El **requerimiento de información adicional** no contraviene los principios de **reserva de ley ni de subordinación jerárquica**.

- Dentro de las facultades de la autoridad administrativa se encuentran el valorar las pruebas pertinentes y concluir su idoneidad para liberar al contribuyente de una presunción en su contra, **un segundo requerimiento de información no altera el contenido del artículo 69-B del CFF**.
- Funge como **complemento a la ley** al optimizar la consecución de los fines deseados.
- No se trata de un aspecto de la materia fiscal que tenga que ser desarrollado, necesariamente, mediante una norma legal y, por tanto, **el artículo 70 del RCFF no es exorbitante o contrario al artículo 69-B del CFF**.

Jurisprudencia: 2a./J. 120/2019 (10a.)

PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 70 DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE PREVÉ UN REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN ADICIONAL, NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y DE SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA.

La principal finalidad del procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación es establecer un marco de condiciones que –mediante una presunción iuris tantum– se orienta a descubrir la verdadera naturaleza de los documentos con los que los contribuyentes que expiden y los que reciben comprobantes pretenden amparar un acto o actividad determinada. Si dentro de las facultades que el legislador otorga a la autoridad administrativa se encuentran el valorar las pruebas pertinentes y concluir su idoneidad para liberar al contribuyente de una presunción en su contra, un segundo requerimiento de información no altera el contenido del mencionado artículo 69-B. Más bien, este requerimiento adicional –que es acorde con las facultades de valoración de la autoridad administrativa– funge como complemento a la ley al optimizar la consecución de los fines deseados. Así, no se trata de un aspecto de la materia fiscal que tenga que ser desarrollado, necesariamente, mediante una norma legal y, por tanto, el artículo 70 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación no es exorbitante o contrario a la disposición pertinente del código tributario, por lo que no contraviene los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica.

Ilegalidad del requerimiento de información adicional

Es **indebido** que 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 lugar de valorar los elementos exhibidos por el contribuyente la autoridad emite un requerimiento de información adicional **que no tiene relación con los hechos específicos que sustentaron su presunción.**
- Constituye una violación 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.**

Notificación de la resolución

Transcurrido el plazo de 50 días, la autoridad deberá notificar su resolución a los contribuyentes respectivos **a través del buzón tributario**.

Si la autoridad **no notifica** la resolución correspondiente, dentro del plazo de 50 días, **quedará sin efectos la presunción** respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.

- El artículo **69-B** del CFF expresa **límites objetivos** en su configuración legislativa, dentro de los que se encuentra el **límite temporal** para la determinación en definitiva sobre la presunta inexistencia de operaciones de un contribuyente que emite comprobantes fiscales.
- La presunción de inexistencia de operaciones **es de carácter preliminar**, pues sólo permanece vigente y tiene eficacia plena hasta que se cumpla el plazo máximo para que, en su caso, se confirme en definitiva.
- Si la autoridad **determina fuera del límite temporal** que los contribuyentes se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo del artículo **69-B** del CFF, y los particulares acudan a defender sus derechos por la vía contencioso administrativa, **el TFJA deberá declarar su nulidad**.

Jurisprudencia: 2a./J. 94/2019 (10a.)

PRESUNCIÓN PREELIMINAR DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. QUEDA SIN EFECTOS CUANDO DENTRO DEL PLAZO PREVISTO PARA ELLO NO SE NOTIFICA LA RESOLUCIÓN QUE LA CONFIRMA Y DECIDE EN DEFINITIVA SOBRE LA SITUACIÓN JURÍDICA DE LOS CONTRIBUYENTES QUE SE UBICAN EN EL SUPUESTO DEL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (SISTEMA NORMATIVO VIGENTE EN 2016 Y 2017).

El artículo **69-B** del Código Fiscal de la Federación expresa límites objetivos en su configuración legislativa, dentro de los que se encuentra el límite temporal para la determinación en definitiva sobre la presunta inexistencia de operaciones de un contribuyente que emite comprobantes fiscales. Cuando la autoridad fiscal inicia el procedimiento y notifica a los contribuyentes emisores que se encuentran en una situación de presunción de inexistencia de operaciones, tal condición jurídica es de carácter preliminar, pues sólo permanece vigente y tiene eficacia plena hasta que se cumpla el plazo máximo para que, en su caso, se confirme en definitiva. Por tanto, si la presunción preliminar de inexistencia de operaciones a favor de la autoridad se encuentra sujeta a un límite temporal de carácter perentorio, cuando transcurra el plazo sin que se hubiera confirmado en definitiva mediante resolución que así lo declare debe entenderse que han cesado sus efectos. En consecuencia, en aquellos supuestos en que la autoridad determine fuera del límite temporal que los contribuyentes se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo del artículo **69-B** del Código Fiscal de la Federación, y los particulares acudan a defender sus derechos por la vía contencioso administrativa, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa deberá declarar su nulidad con fundamento en el artículo 51, fracción IV, en relación con el 52, fracción II, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Procedencia del Juicio Contencioso Administrativo Federal (EFOS)

Resolución por la que se determina que el contribuyente **no desvirtuó la presunción** de facturó operaciones inexistentes o simuladas.

- Si procede en su contra el Juicio Contencioso Administrativo Federal
- **Si causa un perjuicio** al contribuyente en materia fiscal.

Oficio mediante el que se hace del **conocimiento** del contribuyente EFOS su **inclusión en el listado definitivo** no **procede el juicio contencioso administrativo.**

- No **constituye una resolución que cause agravio** en términos del artículo 3, fracción V, de la Ley Orgánica del TFJA.
- Es una **consecuencia directa de la resolución** de la autoridad fiscal por la que determinó que dicho contribuyente no desvirtuó la presunción actualizada en su contra.

Jurisprudencia. 2a./J. 23/2020 (10a.)

JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. ES IMPROCEDENTE CONTRA EL OFICIO POR EL QUE SE HACE DEL CONOCIMIENTO DEL CONTRIBUYENTE SU INCLUSIÓN EN EL LISTADO DE AQUELLOS QUE NO DESVIRTUARON LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES A QUE SE REFIEREN LOS PÁRRAFOS PRIMERO Y TERCERO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN SU TEXTO ANTERIOR A LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 25 DE JUNIO DE 2018.

De acuerdo con el párrafo primero del numeral citado, la autoridad fiscal podrá presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente, si detecta que éste no cuenta con la capacidad operativa para otorgar los servicios o entregar los bienes respaldados en tales comprobantes, o bien, que se encuentra no localizado. Ante ello, el párrafo segundo dispone que la autoridad deberá notificar a los contribuyentes que se encuentren en esa situación, a través de su buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria y mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que en el plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones efectuadas, manifiesten ante dicha autoridad lo que a su derecho convenga y aporten la documentación e información con la que pretendan desvirtuar la presunción que existe en su contra. Por su parte, el párrafo tercero establece que una vez transcurrido aquel término, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días: 1) valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; 2) notificará su resolución a los contribuyentes a través del buzón tributario; y 3) treinta días posteriores a esta notificación publicará en el medio oficial y página electrónica referidos, un listado de los contribuyentes que no desvirtuaron los hechos que se les imputó y que, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el párrafo primero del artículo en comento. Lo anterior permite concluir que es la notificación de la citada resolución [identificada en el inciso 2)] la que causa un perjuicio al contribuyente impugnante ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa. En consecuencia, si la autoridad hacendaria mediante oficio hace del conocimiento del contribuyente su inclusión en el listado aludido, en contra de tal oficio no procede el juicio contencioso administrativo, puesto que no constituye una resolución que cause agravio en términos del artículo 3, fracción V, de la Ley Orgánica del mencionado tribunal, sino que es una consecuencia directa de la resolución de la autoridad fiscal por la que determinó que dicho contribuyente no desvirtuó la presunción actualizada en su contra.

Procedencia del Recurso de Revisión Fiscal

Artículo 63, fracción I, de la LFPCA.

- **Exige una cuantía específica** del negocio para que proceda el recurso de revisión fiscal.
- Necesariamente debe existir una cantidad líquida determinada **desde la resolución impugnada declarada nula** en el juicio administrativo.

La resolución a que se refiere el artículo 69-B de CFF, tiene como **única finalidad** definir que el emisor de los comprobantes fiscales no desvirtuó la presunción de inexistencia de operaciones, pero **no determina obligación económica a cargo** de algún contribuyente.

- La nulidad que eventualmente se decrete en la sentencia dictada en el juicio administrativo, **no constituye un negocio que conlleve cuantía específica** y, por ende, **no resulta procedente el recurso de revisión fiscal** que, a su vez, se interponga contra esa sentencia del TFJA.

Jurisprudencia 2a./J. 26/2020 (10a.)

REVISIÓN FISCAL. ES IMPROCEDENTE POR RAZÓN DE CUANTÍA CONTRA LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA QUE DECLAREN LA NULIDAD DE UNA RESOLUCIÓN QUE DETERMINE EN DEFINITIVA QUE EL CONTRIBUYENTE NO DESVIRTUÓ LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES.

El artículo 63, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo exige una cuantía específica del negocio para que proceda el recurso de revisión fiscal, de lo que deriva necesariamente que exista una cantidad líquida determinada desde la resolución impugnada y declarada nula en el juicio administrativo. Por su parte, la resolución a que se refiere el artículo 69-B, párrafos cuarto y quinto, del Código Fiscal de la Federación (equivalentes al tercer y cuarto párrafos de su texto anterior a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de junio de 2018), tiene como única finalidad definir que el emisor de los comprobantes fiscales no desvirtuó la presunción de inexistencia de operaciones y, por ende, ordenar que su nombre se publique en un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, a efecto de que se considere, con efectos generales, que las operaciones contenidas en esos comprobantes no producen efecto fiscal alguno, pero no determina obligación económica a cargo de algún contribuyente. De ahí que la nulidad que eventualmente se decrete en la sentencia dictada en el juicio administrativo que en contra de esa resolución se promueva, no constituye un negocio que conlleve cuantía específica y, por ende, el recurso de revisión fiscal que, a su vez, se interponga contra esa sentencia del Tribunal Federal de Justicia Administrativa no se ubica en el supuesto de procedencia a que se refiere el artículo 63, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Publicación del listado definitivo

Se publicará un listado en el DOF y en la página de Internet del SAT, de los contribuyentes que **no hayan desvirtuado** los hechos que se les imputan.

- **En ningún caso** se publicará este listado **antes de los 30 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 **no producen ni produjeron efecto fiscal alguno**.
- La autoridad también publicará en el DOF y en la página de Internet del SAT, **trimestralmente**, un listado de los **contribuyentes que lograron desvirtuar** los hechos que se les imputan, así como de **aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes** que hayan dejado sin efectos la resolución.

Constitucionalidad de las publicaciones del artículo 69-B del CFF

Las **notificaciones mediante publicación de los listados** a los que se refiere el artículo **69-B** del CFF **no violan el derecho de audiencia** contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

- **Primera publicación.** Tiene la finalidad de hacer del conocimiento del gobernado la posibilidad que tiene de **acudir a manifestar** lo que a su interés legal convenga, inclusive a **ofrecer pruebas** para desvirtuar el sustento de la referida presunción, esto de manera previa a que se declare definitivamente la inexistencia de sus operaciones, por lo que resulta ser un **acto de molestia al que no le es exigible el derecho de audiencia previa.**
- **Segunda publicación.** Quedan expeditos los derechos de los contribuyentes que dieron efectos fiscales a los comprobantes que sustentan operaciones que se presumen inexistentes, para que **comprueben que efectivamente recibieron los bienes o servicios que amparan**, lo que constituye un periodo de prueba, y en caso de no lograr desvirtuar esa presunción, **pueden impugnar la resolución definitiva a través de los medios de defensa que estimen convenientes.**

Jurisprudencia: 2a./J. 133/2015 (10a.)

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.

El precepto aludido prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal. Ahora bien, la primera publicación que se efectúa en dicho procedimiento constituye un medio de comunicación entre la autoridad fiscal y el contribuyente que se encuentra en el supuesto de presunción de inexistencia de operaciones, siendo que la finalidad de esa notificación es hacer del conocimiento del gobernado la posibilidad que tiene de acudir ante la autoridad exactora, a manifestar lo que a su interés legal convenga, inclusive a ofrecer pruebas para desvirtuar el sustento de la referida presunción, esto de manera previa a que se declare definitivamente la inexistencia de sus operaciones; por lo que la mencionada primera publicación resulta ser un acto de molestia al que no le es exigible el derecho de audiencia previa; por otra parte, en relación con la segunda publicación a que se refiere el precepto citado, quedan expeditos los derechos de los contribuyentes que dieron efectos fiscales a los comprobantes que sustentan operaciones que se presumen inexistentes, para que aquéllos acudan ante la autoridad hacendaria con el fin de comprobar que efectivamente recibieron los bienes o servicios que amparan, lo que constituye un periodo de prueba, y en caso de no lograr desvirtuar esa presunción, pueden impugnar la resolución definitiva a través de los medios de defensa que estimen convenientes. En esas condiciones, el artículo **69-B** del Código Fiscal de la Federación que prevé el procedimiento descrito, no viola el derecho de audiencia contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Constitucionalidad de la notificación al contribuyente en el procedimiento para EDOS

Los actos de autoridad destinados a privar de algún derecho deben **seguir el debido proceso**.

- Constituye un derecho fundamental de cualquier gobernado.
- Comprende ser llamado al procedimiento respectivo a través de una **notificación personal y directa**.

Si la autoridad fiscal pretende desconocer ciertas operaciones, debe ejercer las facultades de comprobación 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**.
- Lo contrario conduce a una **interpretación excesiva y desproporcionada** de la ley, pues los terceros para **no perder la oportunidad** de acudir ante el llamado de la autoridad, tendrían que estar **revisando permanentemente** que en los listados definitivos, 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.

Constitucionalidad de la notificación al contribuyente en el procedimiento para EDOS

La sola publicación del listado definitivo de EFOS **genera para los EDOS la obligación de acudir a aclarar** que sí se produjeron de manera efectiva las operaciones o a corregir su situación.

- En respeto sus derechos humanos de **audiencia y seguridad jurídica**, deberían ser **notificados directamente** de tal situación, ya sea de manera personal o por medio de su Buzón Tributario.
- Una característica esencial del **debido proceso** es que la parte afectada tenga **conocimiento fehaciente del acto que lo agravia, lesiona o molesta**.
- Sólo a través de la notificación que le proporcione ese conocimiento previo, **tendrá verdadera oportunidad** de aclarar o corregir su situación fiscal.

2.2 Procedimiento para Empresas que Deducen Operaciones Simuladas



EDOS. Empresas que deducen operaciones simuladas

Personas físicas o morales que **hayan dado cualquier efecto fiscal** a los comprobantes fiscales **expedidos por un contribuyente EFOS** incluido en el **listado definitivo**.

- Ficha de trámite **157/CFF** *“Informe y documentación que deberán presentar los contribuyentes a que se refiere la regla 1.5. para acreditar que efectivamente recibieron los servicios o adquirieron los bienes que amparan los comprobantes fiscales que les expidieron o que corrigieron su situación fiscal”,* contenida en el Anexo 1-A de la RMF.

Plazo de 30 días (Contribuyente).

Treinta días siguientes al de la publicación del listado en el DOF y en la página de Internet del SAT, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan (EFOS).

- Para que los EDOS **acrediten** ante la autoridad, que efectivamente **adquirieron** los bienes o **recibieron** los servicios que amparan los comprobantes fiscales.
- Procedan a **corregir su situación fiscal**, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos del CFF.

Requerimiento 10 días

La autoridad podrá **requerir al contribuyente** para que en un plazo de **10 días** proporcione **información o documentación adicional**, a efecto de resolver lo que en derecho proceda. (**Regla 1.5 RMF**)

- Contados a partir del día hábil siguiente a aquél en que haya surtido efectos la notificación del requerimiento.
- Dicho plazo **se podrá ampliar por 10 días más**, siempre que el contribuyente presente su solicitud dentro del plazo inicial de 10 días.
- Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, en caso de que **el contribuyente no proporcione** la información y documentación requerida, o bien **se proporcione incompleta**, la autoridad **valorará su situación únicamente con las pruebas aportadas** y resolverá lo que en derecho proceda.

Plazo de 30 días (Autoridad).

El plazo máximo con el que contará la autoridad **para resolver si el contribuyente acreditó** que efectivamente **adquirió** los bienes o **recibió** los servicios que amparan dichos comprobantes, será de **30 días** contados a partir:

- Del día en que **presente su solicitud de aclaración**, o bien,
- De que se **tenga por cumplido el requerimiento de información**. (Regla 1.5 RMF)

Emisión de la resolución fuera del plazo de 30 días.

Resulta **aplicable el artículo 37 del CFF** (3 meses para resolver la instancia o negativa ficta),

- En atención al **plazo cierto** y a la naturaleza de la instancia.
- La petición del contribuyente **se entenderá resuelta en sentido negativo** si no se emite resolución **en el plazo de 30 días** contados a partir del día en que presente su solicitud de aclaración, o bien, de que se tenga por cumplido el requerimiento de información. **(Regla 1.5 RMF)**
- El particular **podrá esperar** a que se dicte la resolución expresa para impugnarla.

Si la **resolución expresa se dicte de manera extemporánea** y los particulares demandan su nulidad por la vía contencioso administrativa, **no es posible decretar su nulidad** por ese simple hecho.

- El incumplimiento a tal requisito formal **no genera una afectación a las defensas del particular ni trasciende al sentido de la resolución** y,
- La inobservancia del plazo es un aspecto que **no se relaciona con el fondo del asunto**.

Jurisprudencia: 2a./J. 162/2019 (10a.)

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

De conformidad con el artículo 69-B, párrafo quinto, del Código Fiscal de la Federación y la regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, se advierte que el plazo máximo con el que cuenta la autoridad para resolver si un contribuyente acreditó que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios que amparan los comprobantes fiscales emitidos por una empresa que se encuentra en el listado definitivo de las empresas calificadas como de aquellas que presuntamente realizan operaciones inexistentes será de treinta días contados a partir del día en que presente su solicitud de aclaración, o bien, de que se tenga por cumplido el requerimiento de información. Ahora bien, la finalidad del procedimiento es dar al contribuyente la oportunidad de corregir voluntariamente su situación fiscal mediante la presentación de declaraciones complementarias o, en su caso, insistir y acreditar a la autoridad que sus comprobantes fiscales amparan operaciones efectivamente realizadas. Así, el diseño normativo de este procedimiento constituye un modelo de comunicación con la administración pública que consiste en la presentación de documentación o información para hacer efectivo un reclamo y accionar las funciones del ente público, lo que en términos generales puede ser catalogado como una instancia conferida a los terceros adquirentes de los comprobantes fiscales para solicitar a la autoridad administrativa una reconsideración –caso a caso– sobre una realidad declarada con efectos generales. Entonces, en atención al plazo cierto y a la naturaleza de la instancia, resulta aplicable el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, por lo que: (i) la petición del contribuyente se entenderá resuelta en sentido negativo si no se emite resolución en el plazo de treinta días contados a partir del día en que presente su solicitud de aclaración, o bien, de que se tenga por cumplido el requerimiento de información; o de convenir a los intereses del particular, (ii) podrá esperar a que se dicte la resolución expresa para impugnarla. Por lo anterior, en aquellos casos en que la resolución expresa se dicte de manera extemporánea y los particulares acudan a demandar su nulidad por la vía contencioso administrativa, no es posible –por ese simple hecho– decretar su nulidad en términos de los artículos 51 y 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, pues el incumplimiento a tal requisito formal no genera una afectación a las defensas del particular ni trasciende al sentido de la resolución y, además, la inobservancia del plazo es un aspecto que no se relaciona con el fondo del asunto.

Emisión de la resolución

- Si la autoridad fiscal, en **uso de sus facultades de comprobación, detecta** 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 el plazo de 30 días, **determinará** el o los créditos fiscales que correspondan.
- Las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como **actos o contratos simulados para efecto de los delitos** previstos en el CFF.

Impugnación de la resolución final del procedimiento para EDOS

La resolución a través de la cual **se desestiman las pruebas que aportó el contribuyente EDOS** y se concluye que **no acreditan** que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios que amparan los comprobantes fiscales.

- Se trata de una **resolución definitiva impugnabile** en el **recurso de revocación** o en el **juicio contencioso administrativo**.
- **Genera un agravio en materia fiscal**, en la medida en que a través de este acto la autoridad manifiesta su **voluntad oficial**, ya que decide una situación jurídica concreta, previa, en su caso, al ejercicio de sus facultades de comprobación, derivada de una petición real y específica que le formuló al contribuyente con consecuencias propias.
- Las consecuencias jurídicas para el interesado consisten en **la posible determinación de créditos fiscales** y que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales **se considerarán como actos o contratos simulados**.

Jurisprudencia 2a./J. 48/2020 (10a.)

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

En la resolución emitida en términos del penúltimo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación por el Servicio de Administración Tributaria, a través de la cual desestima las pruebas que le aportó el contribuyente y concluye que no acreditan que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios que amparan los comprobantes fiscales (expedidos por un contribuyente que se encuentra en la lista definitiva prevista en ese precepto), sí se trata de una resolución definitiva impugnabile en el recurso administrativo de revocación o en el juicio contencioso administrativo, conforme a los artículos 117 del Código Fiscal de la Federación y 3 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, respectivamente, pues genera un agravio al particular en materia fiscal, en la medida en que a través de este acto la autoridad de la materia manifiesta su voluntad oficial, ya que decide una situación jurídica concreta, previa, en su caso, al ejercicio de sus facultades de comprobación, derivada de una petición real y específica que le formuló al contribuyente con consecuencias propias. Ello, ya que desestima las pruebas que presentó el contribuyente para acreditar que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios que amparan los comprobantes fiscales, lo que puede traer consecuencias jurídicas para el interesado consistentes en la posible determinación de créditos fiscales que correspondan, aunado a que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

Recurso de revocación contra resolución definitiva (procedimiento de EDOS)

Resolución que determina que **el contribuyente EDOS, no demostró la recepción de los bienes y servicios** y se le requiere para que regularice su situación fiscal.

- No se trata de una **invitación**.
- Es un acto de autoridad **unilateral y definitivo**.
- Establece una **situación real, concreta y presente** que define la situación jurídico tributaria de ese contribuyente,
- 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.
- En su contra **procede el recurso de revocación** previsto en el artículo 117, fracción I, inciso d), del CFF, que se refiere a:
 - **Afectaciones relacionadas con el cumplimiento** de las leyes fiscales,
 - Casos distintos a aquellos en los que se ocasiona una afectación en la relación jurídico tributaria existente entre el contribuyente y el fisco, por la determinación de una obligación fiscal en cantidad líquida, por la negativa de la devolución de ingresos indebidamente percibidos por el Estado o cuya devolución proceda conforme a las leyes fiscales, e incluso, por la imposición de multas por infracción a las normas administrativas federales.

Tesis aislada: III.1o.A.55 A (10a.)

ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. LA RESOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO QUE ESTABLECE LA PARTE FINAL DE ESTE NUMERAL, ES UNA RESOLUCIÓN DEFINITIVA PARA EFECTOS DE SU IMPUGNACION A TRAVÉS DEL RECURSO DE REVOCACION, PREVISTO EN EL DIVERSO 117 DE ESA MISMA CODIFICACION.

El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en sus párrafos quinto y sexto establece el procedimiento a seguir por los terceros que hayan dado efectos fiscales a los comprobantes expedidos por contribuyentes que se encuentren en la lista definitiva a que se refiere el tercer párrafo de ese mismo precepto, a saber, que contarán con un plazo de treinta días después de la publicación del listado para acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios considerados inexistentes por la autoridad hacendaria, o bien, para corregir su situación mediante declaración complementaria; en caso de que ello no se acredite, se determinarán los créditos fiscales que correspondan, mientras que las operaciones amparadas en los comprobantes referidos se considerarán como actos simulados para efecto de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación. Consecuentemente, conforme a la teoría general del acto administrativo debe entenderse que la resolución que determina que el tercero que dio efectos fiscales a tales comprobantes, no demostró la realización de las operaciones de los bienes y servicios y se le requiere para que regularice su situación fiscal, no se trata de una invitación, sino de un acto de autoridad unilateral y definitivo y en su contra procede el recurso de revocación previsto en el artículo 117, fracción I, inciso d), de esa misma codificación, en atención a que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia 2a./J. 21/2007, ya definió que esa última porción normativa se refiere a una afectación relacionada con el cumplimiento de las leyes fiscales, así como a los casos distintos a aquellos en los que se ocasiona una afectación en la relación jurídico tributaria existente entre el contribuyente y el fisco, por la determinación de una obligación fiscal en cantidad líquida, por la negativa de la devolución de ingresos indebidamente percibidos por el Estado o cuya devolución proceda conforme a las leyes fiscales, e incluso, por la imposición de multas por infracción a las normas administrativas federales.

¿Si el contribuyente revisado celebró operaciones con proveedores que se encuentran publicados en la lista definitiva a la que se refiere el artículo 69-B del CFF, es causa suficiente para justificar la inexistencia de las operaciones pactadas entre ambos?

No

- El artículo 69-B del CFF establece **una simple presunción**, misma que admite prueba en contrario,
- La presunción podría ser derrotada por el contribuyente mediante la **aportación de pruebas que demuestren lo contrario**.
- **No solo en el plazo de 30 días** posteriores a la publicación de su proveedor EFOS,

Oportunidad para que EDOS demuestren que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios

- **Dentro del plazo de 30 días** siguientes a la publicación en el DOF y en la página de Internet del SAT, del listado definitivo de contribuyentes EFOS que no desvirtuaron los hechos.
- Cuando **concluido el plazo de 30 días**, se le notifica al contribuyente una **carta invitación o requerimiento**, para que aclare su situación o se regularice.
- Cuando se **ejerce algún procedimiento de fiscalización**, a través de una visita domiciliaria, revisión de gabinete o revisión electrónica.
- Cuando el contribuyente opte por la **adopción de un acuerdo conclusivo** con motivo de un procedimiento de revisión fiscal. (Arts. 69-C al 69-H del CFF)

Principio de irretroactividad de la ley y artículo 69-B del CFF

El efecto del artículo **69-B** del CFF sólo consiste en permitir **que se detecte a los contribuyentes** que emitieron una documentación sin que hubiera existido la operación o actividad que las soporte,

- **Evidencia una realidad jurídica** y es que las operaciones contenidas en comprobantes que fueron utilizados, **no cuentan con soporte**, por lo que si bien pudieron expedirse con anterioridad a la entrada en vigor del precepto aludido, **no por ese hecho gozaban de eficacia**, pues para ello necesitaban cumplir con los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29-A del CFF.
- Si desde un principio el comprobante **no se encuentra soportado** por una operación real, **no puede considerarse** que con el procedimiento en cuestión **se modifique una situación previamente creada**, cuando ésta **ni siquiera existió**.
- A través de este procedimiento **sólo se evidencia la inexistencia de la operación**, por lo que el artículo **69-B** del CFF no contraviene el principio de irretroactividad de la ley contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Jurisprudencia: 2a./J. 132/2015 (10a.)

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.

El precepto aludido prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal. Ahora bien, el efecto del artículo **69-B** del Código Fiscal de la Federación sólo consiste en permitir que se detecte a los contribuyentes que emitieron una documentación sin que hubiera existido la operación o actividad que las soporte, pero ello no significa que se le quite validez a un comprobante, más bien evidencia una realidad jurídica y es que las operaciones contenidas en esos comprobantes, que en su caso hubieran sido utilizados, no cuentan con aquel soporte, por lo que si bien pudieron expedirse con anterioridad a la entrada en vigor del precepto aludido, no por ese hecho gozaban de eficacia, pues para ello necesitaban cumplir con los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación. En esas condiciones, si el comprobante no se encuentra soportado, desde un principio, por una operación real, no puede considerarse que con el procedimiento en cuestión se modifique una situación previamente creada, cuando ésta ni siquiera existió, ya que a través de este procedimiento sólo se evidencia la inexistencia de la operación, por lo que es claro que el artículo **69-B** indicado no contraviene el principio de irretroactividad de la ley contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

3. La materialidad de las operaciones

No existe en el orden jurídico mexicano una definición de lo que se entiende por materialidad de las operaciones.

- 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.

La materialidad radica en la **efectiva realización o existencia de la actividad, negocio o acto jurídico** por parte del emisor de los comprobantes, así como la adquisición de los bienes o recepción de servicios, según sea el caso.

- Sustancia económica.
- Razón de negocios.

3.1 Razón de negocios

Se entiende como el motivo para realizar un acto, al cual se tiene derecho, relacionado con una ocupación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad.

- Debe analizarse si existe un **propósito subjetivamente motivado** en la obtención de una ganancia.
- Es la **razón de existir de cualquier compañía lucrativa** que implica **buscar ganancias** extraordinarias que beneficien al accionista y propicien generación de valor, creación y desarrollo de relaciones de largo plazo con clientes y proveedores.

La razón de negocio o la ausencia de la misma, sí son un elemento que puede tomar en cuenta la autoridad fiscal para determinar si una operación es artificiosa o simulada.

- Dependerá de la **valoración de la totalidad de elementos** que la autoridad considere para soportar sus conclusiones sobre reconocer o no los efectos fiscales de un determinado acto.
- Siempre y cuando **no sea el único elemento** considerado para arribar a tal conclusión.
- Una vez que se sustentan las razones por las que no se reconocen los efectos fiscales de las operaciones, **corre a cargo del contribuyente demostrar** la existencia y regularidad de la operación.

VIII-P-1aS-701

RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CONSIDERAR SU AUSENCIA COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LA LLEVEN A DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIDAD DE UNA OPERACIÓN, CASO EN EL CUAL, LA CARGA PROBATORIA PARA DEMOSTRAR LA EXISTENCIA Y REGULARIDAD DE LA OPERACIÓN, CORRE A CARGO DEL CONTRIBUYENTE.- Legalmente no existe una definición de la expresión "razón de negocios", sin embargo, en la jerga financiera se entiende como el motivo para realizar un acto, al cual se tiene derecho, relacionado con una ocupación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad; es decir, se trata de la razón de existir de cualquier compañía lucrativa que implica buscar ganancias extraordinarias que beneficien al accionista y propicien generación de valor, creación y desarrollo de relaciones de largo plazo con clientes y proveedores. Ahora bien, del contenido de la tesis 1a. XLVII/2009 emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, puede válidamente concluirse que las razones de negocio, sí son un elemento que puede tomar en cuenta la autoridad fiscal para determinar si una operación es artificiosa y que en cada caso, dependerá de la valoración de la totalidad de elementos que la autoridad considere para soportar sus conclusiones sobre reconocer o no los efectos fiscales de un determinado acto. Por ello, la ausencia de razón de negocios sí puede ser aducida por la autoridad para determinar la inexistencia de una operación, siempre y cuando no sea el único elemento considerado para arribar a tal conclusión; por lo que una vez que se sustentan las razones por las que no se reconocen los efectos fiscales de las operaciones, corre a cargo del contribuyente demostrar la existencia y regularidad de la operación.

Razón de negocios, en términos del artículo 5-A del CFF

La autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que **no existe una razón de negocios**, cuando:

- **El beneficio económico** cuantificable razonablemente esperado, sea **menor al beneficio fiscal**.
- Cuando en una serie de actos jurídicos el **beneficio económico** razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un **menor número de actos jurídicos** y el efecto fiscal de estos hubiera sido **más gravoso**.

Se consideran **beneficios fiscales** cualquier:

- Reducción.
- Eliminación o
- Diferimiento temporal de una contribución.

Se considera **beneficio económico razonablemente esperado**, cuando las operaciones del contribuyente busquen:

- Generar ingresos.
- Reducir costos.
- Aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad.
- Mejorar su posicionamiento en el mercado.

3.2 Sustancia económica

Estándar objetivo, demostrable fácticamente, que puede apreciarse en aquellos casos en los que se **altere significativamente la posición económica del contribuyente**.

Debe existir un **razonable potencial para obtener una ganancia** —aún una expectativa de ganancia—, o **sufrir una pérdida** en circunstancias ajenas al control del contribuyente, lo que **implica un riesgo en el gasto o la inversión** desde un punto de vista empresarial.

Erogaciones encaminadas a **implementar o mejorar** la manera en la que **se producen, comercializan, transportan, publicitan, etcétera, los bienes o servicios** que, a su vez, dan pie al ingreso gravado, o bien, la manera en la que **se administran, recolecta o conservan dichos recursos**.

Deben **traducirse en valor económico para el particular**, el cual debe guardar una relación razonable con el **cambio en la esfera jurídico patrimonial** —derechos y obligaciones—, de tal manera que se justifique el efecto fiscal favorable al contribuyente.

La transacción es **exigida o aconsejada** por las **condiciones en las que se genera el ingreso** en la rama o sector de que se trate, o bien, cuando la operación se lleva a cabo **por mandato de alguna disposición legal o administrativa**.

Conductas que demuestran sustancia económica

- **Diligencia** en la contratación,
- **Supervisión** sobre el efectivo cumplimiento de los compromisos pactados,
- Exigencia de **resultados**.
- **Acreditar la existencia del valor económico** que los bienes o servicios representan para quien paga por ellos.

Medios de prueba para acreditar sustancia económica en las operaciones

A. Evidencia de la transacción, propiamente dicha:

- **Análisis escritos** relativos a la **necesidad o pertinencia** de adquirir el bien o contratar el servicio, utilizados para la toma de decisiones relacionadas con la transacción;
- Documentos relativos al **ofrecimiento de los bienes o servicios**;
- Documentos que acrediten las **negociaciones previas** a la contratación;
- Documentos que acrediten la **formalización de la transacción**, es decir, los **contratos** correspondientes;
- Documentos que acrediten el **seguimiento de los compromisos pactados**;
- Documentos que acrediten la **supervisión de los trabajos**;
- Documentos que soporten la **realización de los servicios y reportes periódicos** de avance, entre otros;
- **Entregables** propiamente dichos;

Medios de prueba para acreditar sustancia económica en las operaciones

- Documentos y asientos contables que acrediten **la forma de pago y la efectiva realización de éste**, así como documentos relacionados con dicha operación, como podrían ser los que demuestren **la forma en la que se hubiere fondeado el pago**;
- **Opiniones escritas de asesores**, relacionadas con la **necesidad o pertinencia** de adquirir el bien o contratar el servicio; con las características del proveedor que pudiera considerarse idóneo, así como con la transacción específicamente pactada con el proveedor de que se trate;
- **Correspondencia** que acredite todos los aspectos anteriores, no solo entre el proveedor y el cliente, sino también con asesores y otros terceros relacionados con la transacción;
- Documentos que acrediten **aspectos relevantes del sector o rama** en la que se desempeñe el contribuyente, relacionados con la **necesidad o pertinencia de realizar la transacción**.

Medios de prueba para acreditar sustancia económica en las operaciones

A partir de estos elementos, **es posible acreditar:**

- El proceso de decisión,
- La existencia formalmente de un acuerdo,
- Los derechos y obligaciones que derivan de dicho acuerdo,
- Los propósitos que se buscaban al contratar,
- Las consecuencias o efectos que tuvieron las transacciones, ya sea en la forma de fabricar, distribuir, administrar, etcétera.

Medios de prueba para acreditar sustancia económica en las operaciones

B. Opiniones de expertos (peritajes)

- Con las que se puedan acreditar los **extremos soportados con documentales**.
- Demuestran **aspectos financieros o contables de la operación** de que se trate, o bien, la **rentabilidad del gasto o la inversión**, la tasa de retorno, el impacto de las contraprestaciones, así como la eventual existencia de anomalías en la transacción.

Con estas pruebas se aportan elementos en relación con el **impacto de las transacciones y el valor económico que representen los derechos y obligaciones** que deriven de las transacciones correspondientes.

Medios de prueba para acreditar sustancia económica en las operaciones

C. Otros elementos de prueba

- **Correspondencia** interna o con terceros (contadores externos, instituciones de crédito);
- Documentación que acredite la existencia de **ofertas diversas de otros proveedores** que finalmente no hubieren sido contratados;
- Documentación que pueda demostrar el **resultado del tipo de transacción** de que se trate en la situación de terceros;
- Documentación relativa a **estructuras similares**, sus resultados económicos, sus resultados fiscales, aspectos temporales relevantes, entre otros.

Constituyen elementos relativos a la misma operación, o bien, a operaciones similares que sean típicas o usuales en la rama o sector.

El contribuyente podría demostrar la pertinencia de la transacción o la existencia de algún patrón que evidencie lo idóneo o simplemente recomendables de la operación de que se trate.

3.3 Requisito de fecha cierta

Los documentos privados **deben cumplir con el requisito de "fecha cierta"**.

- La connotación jurídica de la "fecha cierta" **deriva del derecho civil**, con la finalidad de otorgar **eficacia probatoria** a los documentos privados y **evitar actos fraudulentos** o dolosos en perjuicio de terceras personas.
- Es un **requisito exigible** respecto de los documentos privados que **se presentan a la autoridad fiscal** como consecuencia del **ejercicio de sus facultades de comprobación**, que los contribuyentes **tienen el deber de conservar** para demostrar la adquisición de un bien o la realización de un contrato u operación que incida en sus actividades fiscales.
- Los documentos privados adquieren fecha cierta **cuando**:
 - Se inscriban en el Registro Público de la Propiedad,
 - A partir de la fecha en que se presenten ante un fedatario público o
 - A partir de la muerte de cualquiera de los firmantes;
- La **legislación fiscal no lo exige** expresamente, pero tal condición **emana del valor probatorio** que de dichos documentos se pretende lograr.

Jurisprudencia: 2a./J. 161/2019 (10a.)

DOCUMENTOS PRIVADOS DEBEN CUMPLIR CON EL REQUISITO DE "FECHA CIERTA" TRATÁNDOSE DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES DEL CONTRIBUYENTE.

La connotación jurídica de la "fecha cierta" deriva del derecho civil, con la finalidad de otorgar eficacia probatoria a los documentos privados y evitar actos fraudulentos o dolosos en perjuicio de terceras personas. Así, la "fecha cierta" es un requisito exigible respecto de los documentos privados que se presentan a la autoridad fiscal como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, que los contribuyentes tienen el deber de conservar para demostrar la adquisición de un bien o la realización de un contrato u operación que incida en sus actividades fiscales. Lo anterior, en el entendido de que esos documentos adquieren fecha cierta cuando se inscriban en el Registro Público de la Propiedad, a partir de la fecha en que se presenten ante un fedatario público o a partir de la muerte de cualquiera de los firmantes; sin que obste que la legislación fiscal no lo exija expresamente, pues tal condición emana del valor probatorio que de dichos documentos se pretende lograr.

3.4 Prueba indiciaria

- La autoridad **debe analizar en su conjunto** todas las documentales y hacer **uso de la prueba circunstancial o indiciaria**.
- Constituye una **prueba eficaz** para llegar a conocer la verdad.
- Consiste en un **ejercicio argumentativo**, en el que **a partir de hechos probados**, por cualquier medio, también **resulta probado el hecho presunto**.
- 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.
- **Cuando 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,
- **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**.
- Resulta acorde con el **principio ontológico de la prueba** “*lo ordinario se presume, lo extraordinario se prueba*”.

4. Demostración de la materialidad de las operaciones y defensa del contribuyente

No existe un señalamiento legal expreso sobre cuáles son las pruebas idóneas con las que se acredite la materialidad de las operaciones.

Cada medio probatorio **es susceptible de valoración** individual, atendiendo a la naturaleza del caso.

Las autoridades fiscales y jurisdiccionales **deben llevar a cabo un estudio atento y cuidadoso** de las probanzas esgrimidas y hechas valer.

- Necesariamente deberá comprender un **examen crítico de conjunto**, analizando atentamente los diversos medios suministrados para demostrar y acreditar que las operaciones cuentan con materialidad.

4.1 Durante el ejercicio de facultades de comprobación.

El objeto y las consecuencias de la declaración de inexistencia de operaciones dependen de la facultad de comprobación que la autoridad fiscalizadora haya optado por ejercer.

Facultades de comprobación del artículo 42 del CFF.

- **Comprobar** el cumplimiento de las disposiciones fiscales y **determinar las contribuciones** omitidas o los créditos fiscales,
- **Corroborar** si los comprobantes fiscales **cumplen con los requisitos legales** o que fueron idóneos para respaldar las pretensiones del contribuyente a quien le fueron emitidos.
- **Corroborar la autenticidad y existencia de las actividades o actos** revisados, **sin necesidad** de llevar a cabo **previamente** el procedimiento del artículo 69-B del CFF.
- **Rechazar el efecto** que se le hubiera dado al comprobante que ampara operaciones inexistentes (deducción y acreditamiento)
- **Identifica actos simulados constitutivos de delito.**

El procedimiento del artículo 69-B del CFF,

- **Acabar con el tráfico de comprobantes fiscales.**
- **Evitar el daño generado a las finanzas públicas** y a quienes cumplen con su obligación de contribuir al gasto público.
- **Detectar a quiénes emiten** documentos que soportan actividades o actos inexistentes.
- **Produce la declaración definitiva de inexistencia** de operaciones
- **Considerar con efectos generales** que las operaciones **no producirán efecto fiscal** alguno.
- **Identifica actos simulados constitutivos de delito.**

Facultades de comprobación y la materialidad de las operaciones

No es necesario que se lleve a cabo el procedimiento del artículo **69-B** del CFF **para determinar la inexistencia** de los actos o actividades registrados en contabilidad y respaldados en los comprobantes fiscales exhibidos.

- El procedimiento del artículo **69-B del CFF no excluye** las facultades contempladas en el artículo **42 del CFF** destinadas a comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, dentro de las cuales se encuentra inmersa la de **verificar la materialidad de las operaciones económicas gravadas**.
- **Si durante el ejercicio** de las facultades de comprobación **del artículo 42 del CFF, no se acredita** la real materialización de las actividades u operaciones registradas en su contabilidad y comprobantes fiscales, **la autoridad fiscal válidamente podrá declarar su inexistencia**, y determinar que esos documentos carecen de valor probatorio.

Jurisprudencia

Tesis Aislada

Jurisprudencia: 2a./J. 78/2019 (10a.)

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

El procedimiento citado tiene como objetivo acabar con el tráfico de comprobantes fiscales y evitar el daño generado a las finanzas públicas y a quienes cumplen con su obligación de contribuir al gasto público, lo cual pone de relieve que mediante este procedimiento no se busca como ultima ratio eliminar los efectos producidos por los comprobantes fiscales, sino detectar quiénes emiten documentos que soportan actividades o actos inexistentes. En cambio, para corroborar si los comprobantes fiscales cumplen con los requisitos legales o que fueron idóneos para respaldar las pretensiones del contribuyente a quien le fueron emitidos, la autoridad fiscal cuenta con las facultades de comprobación contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. Por tanto, se trata de procedimientos distintos y no es necesario que la autoridad fiscal haya llevado a cabo el procedimiento previsto en el artículo **69-B** para, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la improcedencia de las pretensiones del contribuyente basándose en el hecho de ser inexistentes los actos o actividades registrados en su contabilidad y respaldados en los comprobantes fiscales exhibidos. Además, es evidente que la atribución consignada en el artículo **69-B** no excluye las facultades contempladas en el artículo 42 destinadas a comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los causantes, dentro de las cuales se encuentra inmersa la de verificar la materialidad de las operaciones económicas gravadas. De tal manera que si el contribuyente sujeto a las facultades de comprobación no acredita la real materialización de las actividades u operaciones registradas en su contabilidad y comprobantes fiscales, la autoridad fiscal válidamente podrá declarar su inexistencia, y determinar que esos documentos carecen de valor probatorio y, por ello, no podrá tomarlos en cuenta para efectos de la procedencia de la pretensión del contribuyente.

Tesis aislada: XVII.2o.P.A.24 A (10a.)

INEXISTENCIA DE LAS OPERACIONES HECHAS CONSTAR POR LOS CONTRIBUYENTES. LAS AUTORIDADES PUEDEN DECLARARLA EN USO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 42, O MEDIANTE EL PROCEDIMIENTO ESPECIAL REGULADO EN EL ARTÍCULO 69-B, AMBOS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

La facultad que el primero de los preceptos mencionados confiere a las autoridades fiscales para verificar que los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones tributarias, incluye la de realizar los actos necesarios para revisar si las operaciones que éstos hicieron constar en los documentos que integran su contabilidad en realidad se efectuaron, y si concluye en sentido negativo, ello producirá, necesariamente, la declaración de inexistencia relativa y los comprobantes fiscales carecerán de valor probatorio para efectos fiscales; es decir, no podrán tomarse en cuenta y deberán rechazarse para hacer procedentes las deducciones. En cambio, tratándose del procedimiento especial regulado en el segundo de dichos artículos, cuyo propósito es mitigar los fraudes fiscales realizados mediante el tráfico de comprobantes fiscales, las consecuencias que produce la declaración definitiva de inexistencia de operaciones son distintas, desde la consideración, para efectos generales, de que las operaciones amparadas por aquéllos no producirán efecto fiscal alguno, hasta la estimación de que se trata de actos simulados constitutivos de delito. De lo anterior se advierte que el objeto y las consecuencias de la declaración de inexistencia de operaciones dependen de la facultad de comprobación que la autoridad fiscalizadora haya optado por ejercer y, por ende, válidamente puede derivar del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42 citado, ya que el diverso artículo **69-B** no limita el uso de las atribuciones previstas en aquél.

Facultades de comprobación y la materialidad de las operaciones

Cuando en el ejercicio de facultades de comprobación del artículo 42 del CFF las autoridades fiscales adviertan que los documentos presentados por los causantes amparan operaciones que no se realizaron:

- Pueden determinar la **inexistencia de esos actos jurídicos**,
- **Exclusivamente** para efectos fiscales,
- La autoridad **no se encuentra obligada** a aplicar el procedimiento contenido en el artículo 69-B del CFF.
- Sin que ello implique la **anulación para efectos generales** de dichos actos,
- Únicamente la **negación de su valor en el ámbito tributario**;
- Aquéllas **podrán restar eficacia probatoria** a los comprobantes fiscales, contratos y demás **documentos relacionados**,
- Únicamente para la **determinación, devolución o acreditamiento** de las contribuciones.

Tesis aislada: VI.3o.A.358 A (9a.)

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

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

Elementos revisados por la autoridad en el ejercicio de facultades de comprobación

Información contenida en sus **sistemas institucionales y declaraciones para comprobar:**

- Si en la declaración anual del ejercicio revisado o en el estado de posición financiera (balance), el proveedor **declara algún tipo de activo** afecto a la actividad que presume realizar por los servicios prestados. (artículo 63, párrafos primero y último CFF), **durante la vigencia** de los contratos celebrados entre las partes.
- **Si los proveedores** con los que se llevaron a cabo las operaciones fueron **omisos en la presentación de una declaración.**
 - Se toman en cuenta **para determinar** si tales proveedores efectivamente cuenta con **la capacidad para prestar el servicio** de que se trate.
- **Si lo proveedores** en la declaración anual hubieran acompañado los anexos correspondientes a la información de **sueldos y salarios**, para saber si se manifestaron trabajadores.
- **Si los proveedores** con los que celebró operaciones el contribuyente se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere su primer párrafo del artículo **69-B del CFF.**
 - En ese caso considera **con efectos generales**, que los comprobantes fiscales expedidos por dichos contribuyentes **no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.**
- **Si el proveedor** se encuentra como **no localizado** en su domicilio fiscal.

Elementos para demostrar la materialidad de las operaciones

- 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.

Documentos para acreditar la materialidad. Contratos

Un contrato es un acuerdo de voluntades que crea o transmite derechos y obligaciones a las partes que lo suscriben.

- Es un tipo de **acto jurídico** en el que intervienen dos o más personas.
- Está destinado a **crear derechos y generar obligaciones**.
- Puede versar sobre **cualquier materia** no prohibida.

La simple realización de dicho acto jurídico no necesariamente implica que se ha llevado a cabo el objeto pactado.

- El objeto del contrato no se agota ni se cumple **simplemente con su celebración**.
- Los alcances probatorios de la exhibición de un contrato se encuentran **limitados a demostrar la formalización del convenio** respectivo, con todas las cuestiones pactadas entre los contratantes.
- Su exhibición de **ninguna forma podrá tener el alcance de probar** que el fin u objeto del contrato se ha realizado.
- Un contrato **solo podrá probar la celebración** de ese convenio, mas **no es idóneo para acreditar la existencia material** del acto o servicio que ampara.

VIII-P-2aS-595

MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES REVISADAS POR LA AUTORIDAD FISCAL. EL CONTRATO CELEBRADO CON UN PROVEEDOR NO CONSTITUYE PRUEBA IDÓNEA PARA ACREDITAR LA EXISTENCIA DEL SERVICIO PACTADO.-

Con motivo del ejercicio de las facultades contenidas en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, al revisar la contabilidad del contribuyente la autoridad fiscal está en posibilidad de verificar la existencia material de las operaciones consignadas en la documentación exhibida en la fiscalización. En ese contexto, un contrato es un acuerdo de voluntades que crea o transmite derechos y obligaciones a las partes que lo suscriben, es un tipo de acto jurídico en el que intervienen dos o más personas y está destinado a crear derechos y generar obligaciones, y que versará sobre cualquier materia no prohibida, por lo que se puede afirmar que la simple realización de dicho acto jurídico no necesariamente implica que se ha llevado a cabo el objeto pactado, pues la realización del acto o servicio contratado implica que efectivamente se lleve a cabo el mismo, por lo que el objeto de ese acuerdo no se agota ni se cumple con la pura celebración del contrato en cuestión. Por tanto, los alcances probatorios de la exhibición de un contrato se encuentran limitados a demostrar la formalización del convenio respectivo, con todas las cuestiones pactadas entre los contratantes, sin embargo, su exhibición de ninguna forma podrá tener el alcance de probar que el fin u objeto del contrato se ha realizado. En consecuencia, ante el cuestionamiento por parte de la autoridad fiscal, respecto de la existencia de las operaciones que el contribuyente fiscalizado manifestó haber realizado, un contrato solo podrá probar la celebración de ese convenio, mas no es idóneo para acreditar la existencia material del acto o servicio que ampara.

Documentos para acreditar la materialidad. CFDI

Los comprobantes fiscales son **medios de convicción** a través de los cuales se acredita el tipo de actos o las actividades realizadas para efectos fiscales.

- Su **función es dejar constancia documental** fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y **determinar cuál es la situación fiscal** en concreto de un contribuyente.

La autoridad fiscal puede **verificar si el CFDI emitido** por un contribuyente, **efectivamente consigna un hecho gravado** por una contribución.

- **Si la autoridad advierte** por diversos medios que la operación a que se refiere la factura **es inexistente**, está en posibilidad de **desconocer el efecto fiscal** que el contribuyente pretende con dicho documento, ya sea acumulación de ingreso o deducción.
- Cuestionada la operación que ampara el comprobante, le **corresponde al contribuyente aportar otros medios** de prueba para demostrar su materialidad.

VIII-J-SS-118

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

En la tesis 1a. CLXXX/2013, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación definió que los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales; es decir, su función es dejar constancia documental fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Ahora bien, no debe perderse de vista que a través de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal puede verificar si la factura emitida por un contribuyente, efectivamente consigna un hecho gravado por una contribución. En este sentido, el que no sea cuestionado el comprobante fiscal respecto a los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, no implica que proceda de forma automática, por ejemplo, el acreditamiento o la devolución solicitada con base en este, pues la autoridad al advertir por diversos medios que la operación a que se refiere la factura es inexistente, está en posibilidad de desconocer el efecto fiscal que el contribuyente pretende con dicho documento, ya sea acumulación de ingreso o deducción, pues no existe el hecho gravado por la contribución. Por ello, cuestionada la operación que ampara el comprobante, atendiendo a la carga probatoria que le corresponde en el juicio contencioso administrativo, le corresponde al demandante aportar otros medios de prueba para demostrar su materialidad.

Ilegalidad de la presunción de inexistencia de operaciones por inconsistencias en los CFDI

Las inconsistencias o los incumplimientos de obligaciones tributarias por parte de los emisores de los CFDI, consideradas aisladamente, **son insuficientes para generar una presunción válida sobre la inexistencia de las operaciones .**

- Por tratarse de **aspectos no atribuibles** al contribuyente solicitante,
- **No se encuentra prevista legalmente como consecuencia** que se presuma la inexistencia de operaciones la ineficacia de las facturas fiscales.

Jurisprudencia PC.XVI.A. J/20 A (10a.)

COMPROBANTES FISCALES. LAS INCONSISTENCIAS O EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES POR PARTE DE LOS PROVEEDORES QUE LOS EXPIDEN, SON INSUFICIENTES, POR SÍ SOLAS, PARA GENERAR UNA PRESUNCIÓN SOBRE LA INEXISTENCIA DE LAS OPERACIONES QUE AMPARAN AQUÉLLOS.

Al otorgar los artículos 22 y 42 del Código Fiscal de la Federación facultades de verificación a través de requerimientos de información, datos y documentos, así como de comprobación mediante la práctica de visitas domiciliarias o revisiones de gabinete al contribuyente solicitante o a terceros relacionados con éste, para que las autoridades hacendarias constaten si efectivamente se materializaron las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales exhibidos con una solicitud de devolución de contribuciones, también las autoriza para demostrar la inexistencia de dichas transacciones y, en consecuencia, negar la devolución solicitada con apoyo en los medios de prueba previstos legalmente, entre los cuales se encuentran las presunciones que pueden configurarse con los hechos conocidos a partir de los expedientes en su poder o sus bases de datos, o incluso, del despliegue de sus facultades de fiscalización, pudiendo ser esos hechos de naturaleza positiva -un hacer- o negativa -un no hacer-, pero no deben consistir en circunstancias relativas a las inconsistencias o a los incumplimientos de obligaciones tributarias por parte de terceros, al tratarse de aspectos no atribuibles al contribuyente solicitante, además de que tampoco se encuentra prevista legalmente como consecuencia de aquéllas, la ineficacia de las facturas fiscales, conforme a la jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 2a./J. 87/2013 (10a.), de título y subtítulo: "COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO EL CONTRIBUYENTE QUE LOS EXPIDIÓ NO SE ENCUENTRA LOCALIZABLE [ABANDONO DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 161/2005 (*)]"; por ende, las inconsistencias de ese tipo, consideradas aisladamente, son insuficientes para generar una presunción válida sobre la inexistencia de las operaciones referidas.

Presunción de inexistencia de operaciones por las características del domicilio fiscal

Es válido que se presuma la inexistencia de las operaciones cuando al realizar una visita domiciliaria la autoridad encuentra que las características del domicilio fiscal:

- **Son insuficientes** para sustentar las operaciones que el contribuyente afirma se llevaron a cabo en éste.
- Por **carecer de** infraestructura, dimensiones o empleados, entre otros aspectos.
- Dichas circunstancias **revelan que se trata**, presuntamente, de **operaciones simuladas o ficticias**, porque en el lugar visitado **es imposible**, de hecho, ejercer la actividad económica, según las especificaciones y volúmenes afirmados por el particular.
- El **contribuyente debe demostrar** la materialidad de las operaciones consignadas en los comprobantes.

Tesis Aislada I.4o.A.161 A (10a.)

COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE DEBE DEMOSTRAR LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES CONSIGNADAS EN ÉSTOS, CUANDO POR LAS CARACTERÍSTICAS DEL DOMICILIO EN EL QUE SUPUESTAMENTE SE LLEVARON A CABO SE PRESUMA SU INEXISTENCIA.

Si al realizar una visita domiciliaria la autoridad encuentra que las características del domicilio fiscal son insuficientes para sustentar las operaciones que el contribuyente afirma se llevaron a cabo en éste, por carecer de infraestructura, dimensiones o empleados, entre otros aspectos, es válido que presuma la inexistencia de aquéllas. Esto es así, ya que dichas circunstancias revelan que se trata, presuntamente, de operaciones simuladas o ficticias, porque en el lugar visitado es imposible, de hecho, ejercer la actividad económica, según las especificaciones y volúmenes afirmados por el particular. Lo anterior, en el entendido de que los comprobantes fiscales únicamente son documentos que pretenden dar testimonio sobre algo que supuestamente existió, como un acto gravado para deducir y acreditar determinados conceptos y realidades con fines tributarios. En consecuencia, el contribuyente debe demostrar la materialidad de las operaciones consignadas en los comprobantes, pues de resultar aquéllas inexistentes o inverosímiles, éstos no pueden tener efecto fiscal alguno.

Recomendación PRODECON 13/2014

El hecho de que una empresa no cuente con personal **no demuestra por si solo** que realice operaciones simuladas.

Los contribuyentes **pueden operar** con más o menos activos, con trabajadores propios o subcontratados, con equipo de transporte propio, rentado, o bien, trasladando el flete a sus clientes.

No le corresponde a la autoridad fiscalizadora **evaluar la idoneidad o necesidad de los insumos y elementos con los que se cuentan**, a fin de determinar si existe una ausencia de activos, personal o infraestructura.

4.2 Recurso de revocación

Procede contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal (Art. 117 CFF):

Las resoluciones definitivas:

Actos de autoridades fiscales federales que:

Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.

Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.

Dicten las autoridades aduaneras.

Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal.

Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido.

Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley, o determinen el valor de los bienes embargados.

Afecten el interés jurídico de terceros que afirmen ser propietarios de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados.

Recurso de revocación

Es **optativo** para el interesado antes de acudir al TFJA.

Cuando se interponga ante autoridad fiscal incompetente, ésta lo **turnará a la que sea competente**.

Regla general. Deberá presentarse a través del buzón tributario, dentro de los **30 días** siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación del acto.

El escrito de interposición deberá satisfacer los **requisitos** del artículo 18 CFF y señalar:

- La **resolución** o el acto que se impugna.
- Los **agravios** que le cause la resolución o el acto impugnado.
- Las **pruebas** y los hechos controvertidos de que se trate.

Si no se cumplen los requisitos se requerirá al promovente (plazo de **5 días** para cumplir)

- Si dentro del plazo no se expresan los agravios que le cause la resolución o acto impugnado, la autoridad fiscal desechará el recurso;
- Si no se señala el acto que se impugna se tendrá por no presentado el recurso;
- Si el requerimiento que se incumple se refiere al señalamiento de los hechos controvertidos o al ofrecimiento de pruebas, se perderá el derecho a señalar los citados hechos o se tendrán por no ofrecidas las pruebas, respectivamente.

4.3 Juicio Contencioso Administrativo Federal

Se **encuentra regulado** en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo,

- Esta Ley se publicó el **1 de diciembre de 2005**, y entró en vigor el 1 de enero de 2006.
- **Derogó** el Título VI del CFF que abarcaba los artículos 197 al 263,
- La última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación fue el día **27 de enero de 2017**, en la que se adiciona el Capítulo XII, correspondiente al **Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo**.

Es un medio de **control de la legalidad** de los actos administrativos.

Se tramita ante el **Tribunal Federal de Justicia Administrativa**.

- Órgano jurisdiccional con autonomía para emitir sus fallos y con jurisdicción plena.

Los supuestos de procedencia se encuentran previstos en el artículo **3 de la Ley Orgánica del TFJA**.

Plazo de 30 días para su interposición (en estos casos)

4.4 Juicio de Amparo Indirecto

Procedencia del Juicio de Amparo Indirecto en contra de **la publicación preliminar de los datos del contribuyente EFOS.**

- Constituye un aviso que se traduce en una afectación a la imagen y prestigio profesional, por aludir a la presunción de que **realizan actos que no se apegan a los lineamientos normativos correspondientes,**
- La advertencia de que efectúan operaciones al margen de las normas aplicables **puede afectar sus relaciones comerciales y profesionales,** aun cuando sea de carácter "preliminar" y no definitiva, lo que determina en forma concluyente su situación fiscal.
- **La afectación al prestigio,** atento a la percepción que de un contribuyente puedan tener los demás, especialmente quienes tienen o pueden tener relaciones comerciales o profesionales con él, **no requiere que la publicación del listado sea la definitiva,** porque **el menoscabo a su imagen puede darse desde la publicación preliminar,** que incide en la reputación del quejoso, entendida como su prestigio comercial y profesional;
- Constituye una **vulneración de imposible reparación** por recaer sobre un derecho sustantivo protegido constitucional y convencionalmente.

Tesis aislada: XXVII.3o.36 A (10a.)

PUBLICACIÓN "PRELIMINAR" DE LOS DATOS DEL CONTRIBUYENTE EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. AL CONSTITUIR UN ACTO DE IMPOSIBLE REPARACIÓN, EN SU CONTRA PROCEDE EL AMPARO INDIRECTO.

Los artículos 6o., 7o. y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevén el derecho a la vida privada como un límite, entre otras, a las libertades de expresión y de imprenta. Asimismo, los artículos 11 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos; 17, numerales 1 y 2, del Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos; 12 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos y V de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, reconocen el respeto a la vida privada y, en consecuencia, a los derechos de la personalidad y, por otra parte, prohíben las injerencias arbitrarias o ataques a éstos. En consecuencia, la publicación de los datos de los contribuyentes a que alude el artículo **69-B** del Código Fiscal de la Federación, constituye un aviso que se traduce en una afectación a su imagen y prestigio profesional, por aludir a la presunción de que realizan actos que no se apegan a los lineamientos normativos correspondientes, pues la advertencia de que efectúan operaciones al margen de las normas aplicables puede afectar sus relaciones comerciales y profesionales, aun cuando sea de carácter "preliminar" y no definitiva, lo que determina en forma concluyente su situación fiscal. Es así, pues la afectación al prestigio, atento a la percepción que de un contribuyente puedan tener los demás, especialmente quienes tienen o pueden tener relaciones comerciales o profesionales con él, no requiere que la publicación del listado sea la definitiva, porque el menoscabo a su imagen puede darse desde la publicación preliminar, que incide en la reputación del quejoso, entendida como su prestigio comercial y profesional; vulneración de imposible reparación por recaer sobre un derecho sustantivo protegido constitucional y convencionalmente. Por tanto, al corresponder ese acto a uno realizado dentro de un procedimiento administrativo, que es de imposible reparación en términos del artículo 107, fracción III, inciso **b**), de la Ley de Amparo, en su contra procede el amparo indirecto.

Suspensión del procedimiento del artículo 69-B del CFF

Es **improcedente** conceder la **suspensión** en el juicio de amparo **contra la notificación en la página de internet del SAT y en el DOF**, la resolución preliminar que contiene la presunción de inexistencia de operaciones del contribuyente.

- De otorgarse la medida cautelar se seguiría **perjuicio al interés social** y se **contravendrían disposiciones de orden público**.
- Con esas publicaciones se persigue **garantizar el derecho de la sociedad** a estar informada sobre la situación fiscal **de los contribuyentes que realizan este tipo de operaciones**.
- Permite que **aquellos que hayan utilizado en su beneficio tales comprobantes** puedan comenzar a ajustar y prever su conducta ante un **posible escenario de autocorrección** o de **acreditación** de la prestación del servicio y/o adquisición de bienes;
- Podrán **suspender la contratación con el causante** y la colectividad estará en posibilidad de tomar las medidas preventivas y **evaluar el riesgo de recibir facturas de esos contribuyentes**.

Jurisprudencia: 2a./J. 67/2019 (10a.)

SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA CONTRA LA DETERMINACIÓN DE LA AUTORIDAD HACENDARIA DE NOTIFICAR EN LA PÁGINA DE INTERNET DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, LA RESOLUCIÓN PRELIMINAR QUE CONTIENE LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES DEL CONTRIBUYENTE A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

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

Suspensión del procedimiento del artículo 69-B del CFF

Es **improcedente otorgar la suspensión** en el juicio de amparo respecto de los efectos y las consecuencias de la aplicación del artículo 69-B del CFF, consistentes en el **dictado de la resolución que establezca de manera definitiva la inexistencia de las operaciones** porque constituye un acto futuro de realización incierta.

- De concederse la medida cautelar **se generaría la falsa creencia** de que el contribuyente investigado ya **desvirtuó la presunción** de inexistencia de operaciones
- Podría acarrear un **daño a la colectividad**, al **desconocer la situación fiscal** de los contribuyentes a quienes se atribuye la realización de este tipo de operaciones,
- Ocasionaría la **imposibilidad** -por los terceros relacionados- **de acreditar la existencia de las operaciones** amparadas en el documento fiscal, o bien, de **corregir su situación fiscal**.
- Se permitiría la **consumación o continuación de un ilícito** o sus efectos, ya que los comprobantes expedidos por este tipo de contribuyentes aún estarían en el comercio, no obstante que tal conducta podría actualizar el delito de defraudación fiscal, conforme a los artículos 108 y 109 del CFF.

Jurisprudencia: 2a./J. 88/2014 (10a.)

SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA RESPECTO DE LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Resulta improcedente otorgar la suspensión en el juicio de amparo respecto de los efectos y las consecuencias de la aplicación del citado numeral, consistentes en el eventual dictado de una segunda resolución que establezca de manera definitiva la inexistencia de las operaciones celebradas por el contribuyente, para que no surtan efectos los comprobantes que amparan las operaciones ahí reflejadas, en términos del artículo **69-B** del Código Fiscal de la Federación; ello es así, porque constituye un acto futuro de realización incierta ya que, de acuerdo con el referido procedimiento, antes de que se publique la resolución que defina la situación del contribuyente respecto del cual -en un primer momento- se presumió la inexistencia de las operaciones respaldadas en los comprobantes fiscales (y obviamente, antes de que la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación emita un crédito fiscal), se prevé un plazo para que los interesados manifiesten lo que a su derecho convenga y aporten información y documentación para desvirtuar los hechos objeto de la presunción; lo cual implica que no existe certidumbre de su realización, porque ello dependerá de su conducta a fin de desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones atribuida por la autoridad fiscal. Además, arribar a una posición contraria afectaría el interés social y contravendría disposiciones de orden público, acorde con los artículos 128, fracción II y 129, fracción III, de la Ley de Amparo, pues de concederse la medida cautelar se generaría la falsa creencia de que el contribuyente investigado ya desvirtuó la presunción de inexistencia de las operaciones amparadas a través de los comprobantes fiscales, lo cual podría acarrear un daño a la colectividad, al desconocer la situación fiscal de los contribuyentes a quienes se atribuye la realización de este tipo de operaciones, aunado a que ocasionaría la imposibilidad -por los terceros relacionados- de acreditar la existencia de las operaciones amparadas en el documento fiscal, o bien, de corregir su situación fiscal. Por su parte, se permitiría la consumación o continuación de un ilícito o sus efectos, ya que los comprobantes expedidos por este tipo de contribuyentes aún estarían en el comercio, no obstante que tal conducta podría actualizar el delito de defraudación fiscal, conforme a los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación.



**¡Gracias por su
atención!**

Contáctanos :

Teléfono. 55-71-58-70-01

Correo: contacto@caficon.online