

PROCEDIMIENTOS RESPECTO DE LA PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES

Nadia L. Vázquez Amaya
nvazqueza@indetec.gob.mx

En una interpretación del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal Administrativa refiere que en el mismo se establecen dos procedimientos administrativos respecto de la presunción de operaciones inexistentes. En esta reflexión se aborda el análisis de ambos procedimientos, con el fin de coadyuvar con las labores de los funcionarios estatales dentro del marco de la colaboración administrativa, al tratarse de una de las atribuciones que tienen.

Introducción

En 2014 se adicionó al Código Fiscal de la Federación (CFF) el artículo 69-B, con el fin de hacer frente a malas prácticas relacionadas con la facturación y deducción de operaciones inexistentes o simuladas, otorgándole a la autoridad herramientas para enfrentar el tráfico de comprobantes fiscales, esto a través de la facultad de realizar una presunción de inexistencia de operaciones amparadas en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI). Las mencionadas prácticas derivan del mal uso que se le ha dado a los CFDI con el objetivo de evadir el pago de impuestos al disminuir la base gravable a través de la deducción de operaciones inexistentes, determinando un impuesto a cargo menor, nulo, o en su caso un saldo a favor al momento de presentar las declaraciones, lo cual afecta el interés del erario público y de la sociedad en general al verse reducida la recaudación de contribuciones.

La presunción referida es de tipo *iuris tantum*, es decir, que admite prueba en contrario, y consiste en que la autoridad fiscal puede presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en los CFDI, así lo establece el primer párrafo del artículo 69-B del CFF que a la letra menciona lo siguiente:



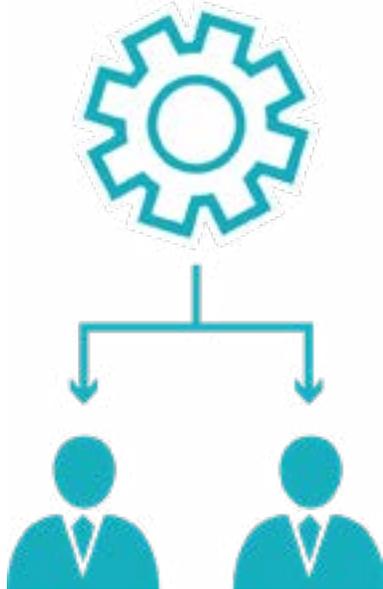
Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien,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



Es importante resaltar que, de conformidad con la Cláusula Octava, fracción I, inciso g) del Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal (CCAMFF), las entidades federativas, pueden llevar a cabo el procedimiento establecido en el CFF “*en aquellos casos en que la entidad detecte que un contribuyente ha emitido comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados y se presuma la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes*”.

Por lo anterior y de acuerdo con lo establecido en la Cláusula Décima Novena del CCAMFF, las entidades federativas pueden recibir como incentivo hasta el 50%¹ del total de los pagos efectuados por los contribuyentes y terceros vinculados que corrijan su situación fiscal cuando la autocorrección de los primeros suceda con posterioridad a la notificación de la presunción y hasta la fecha de publicación definitiva en el Diario Oficial de la

¹ La entidad podrá percibir los incentivos referidos, siempre y cuando cumpla con el Valor de Incentivo de la Entidad Federativa (VIE) a que hace referencia la fracción III de la Cláusula Décima del CCAMFF; de no ser así solo percibirá el 70% del equivalente de dichos porcentajes.



Federación (DOF), o siempre y cuando las declaraciones y pagos de los segundos se presenten a más tardar dentro de los 30 días hábiles posteriores a la fecha de la publicación definitiva.

Ahora bien, en una interpretación del artículo 69-B del CFF, la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) emitió el precedente IX-P-1aS-87, en donde determina que dicho numeral establece dos procedimientos administrativos, uno respecto de los contribuyentes que emiten los CFDI considerados que amparan operaciones inexistentes, y el otro en relación a los contribuyentes que dan efectos fiscales a dichos CFDI, por lo que, en el presente documento se esquematizan y analizan dichos procedimientos, con el fin de coadyuvar con las labores de los funcionarios estatales dentro del marco de la colaboración administrativa, para llevar a cabo de la mejor manera dicha atribución y que eso impacte en la obtención de ingresos vía incentivos para los gobiernos locales.

Los dos procedimientos administrativos del artículo 69-B del CFF

Como ya se señaló, el artículo 69-B del CFF establece la facultad de la autoridad fiscal de realizar la presunción de inexistencia de operaciones amparadas en los CFDI, en los casos antes referidos, contemplando en dicha porción normativa el procedimiento para llevar a cabo la mencionada presunción.

En relación a ello, la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA emitió el precedente IX-P-1aS-87, de rubro "ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. CONTIENE DOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS", publicado en la Revista del TFJA de enero de 2023, en donde, en una interpretación del artículo 69-B del CFF, determina que dicho numeral establece dos procedimientos administrativos, los cuales se visualizan en la Figura 1.

Figura 1. Procedimientos administrativos contenidos en el artículo 69-B del CFF

Fuente: Elaborado por INDETEC con base en lo referido en el Precedente IX-P-1aS-87.



En ese tenor, el primero de estos procedimientos contenidos en el artículo referido, que va dirigido a las Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS), es decir, los “contribuyentes que la autoridad detectó que expiden comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, que de manera individual, les haya notificado de manera definitiva tal situación” (Precedente IX-P-1aS-87), y el segundo procedimiento va encaminado a las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS), mismas que consisten en los terceros que hayan celebrado operaciones con los EFOS. Ambos procedimientos se analizarán en los párrafos siguientes.

Determinación de emisores de comprobantes (EFOS)

Respecto al primer procedimiento, la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA menciona que se integra de cinco etapas, las cuales se señalan en la Figura 2.

Figura 2. Procedimiento de determinación de que un contribuyente está emitiendo comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes



Fuente: Elaborado por INDETEC, con base en lo referido en el (Precedente IX-P-1aS-87) y el artículo 69-B del CFF

Estas etapas consisten en lo siguiente:



1. **Detección.** Esta etapa se da cuando la autoridad detecta que el contribuyente ha estado emitiendo comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados; por tanto, presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes fiscales (Precedente IX-P-1aS-87).

Asimismo, también se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en los CFDI cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes que soportan operaciones realizadas por otro contribuyente, durante el periodo en el cual a este último se le hayan dejado sin efectos o le haya sido restringido temporalmente el uso de los certificados de sello digital (CSD) en términos de lo dispuesto por los artículos 17-H y 17-H Bis del CFF, sin que haya subsanado las irregularidades detectadas por

la autoridad fiscal, o bien emitiendo CFDI que soportan operaciones realizadas con los activos, personal, infraestructura o capacidad material de dicha persona.

Lo anterior se deduce del contenido del primer y último párrafo del artículo 69-B del CFF.

En este punto es importante resaltar que, conforme a lo estipulado en el artículo 69-B Ter del CFF, las autoridades fiscales podrán recibir y, en su caso, emplear la información y documentación que proporcionen terceros colaboradores fiscales² para substanciar el procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF, así como para motivar las resoluciones de dicho procedimiento, en términos del artículo 63 del CFF.



- 2. Notificación de presunción.** La segunda etapa está prevista en el segundo párrafo del artículo 69-B del CFF; consiste en que, una vez que la autoridad detectó la emisión de CFDI que se presumen amparan operaciones inexistentes, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en el supuesto anterior, en el siguiente orden³: 1) a través de su buzón tributario; 2) en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria (SAT); y 3) mediante la publicación en el DOF —listado provisional—, en la inteligencia de que la notificación mediante la publicación en la página de internet y en el DOF en comento deberá realizarla hasta que conste la primera gestión de notificación a través del buzón tributario (Precedente IX-P-1aS-87).

² Se considera tercero colaborador fiscal a aquella persona que no ha participado en la expedición, adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, pero que cuenta con información que no obre en poder de la autoridad fiscal (CFF, art. 69-B Ter).

³ Orden establecido en el artículo 69 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en relación a lo estipulado en el propio segundo párrafo del artículo 69-B del CFF.

Se considera, que el objeto de la notificación de la presunción, evidentemente, es para respetar el derecho de audiencia y debido proceso legal de cualquier contribuyente, mismos que consisten en lo siguiente:

Es el derecho que tiene toda persona para ejercer su defensa y ser oída, con las debidas oportunidades y dentro de un plazo razonable, por la autoridad competente previo al reconocimiento o restricción de sus derechos y obligaciones.

El debido proceso debe contemplar las formalidades que garantizan una defensa adecuada, es decir:

- i. El aviso de inicio del procedimiento;
- ii. la oportunidad de ofrecer las pruebas y alegar;
- iii. una resolución que resuelva las cuestiones debatidas, y
- iv. la posibilidad de reclamar la resolución mediante un recurso eficaz (CNDH)

Por lo que, en respeto a dichos derechos, se da oportunidad para que los contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos, oportunidad que se desarrolla en la siguiente etapa.

- 3. Fase probatoria.** “Una vez notificado al contribuyente de la etapa anterior, este contará con un plazo de quince días, contados a partir de la última de las notificaciones que se haya efectuado,





para manifestar lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes” (Precedente IX-P-1aS-87), con el fin de desvirtuar la presunción referida.

Cabe señalar que, respecto a dicho plazo probatorio, el tercer párrafo del artículo 69-B del CFF señala que los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo antes mencionado, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo — de quince días —.

Ahora bien, es de resaltarse que dicha prórroga, solicitada de acuerdo a lo anterior, se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo inicial —de quince días—.



- 4. Resolución definitiva.** Fenecido el plazo referido en la etapa anterior, *“la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario”* (CFF, art. 69-B). En dicha resolución, fundando y motivando, tendrá que resolverse si se considera, o no, desvirtuada la presunción antes referida.

En este punto es importante resaltar que, de acuerdo con lo previsto en el cuarto párrafo del artículo 69-B del CFF, dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores a la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario.

Ahora bien, dándose este supuesto, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días.



5. Notificación de la resolución definitiva.

La autoridad deberá notificar su resolución al contribuyente, a través del buzón tributario, dentro del plazo de cincuenta días, mismo que empieza a transcurrir a partir de que fenece el plazo para aportar la documentación e información o, en su caso, el de la prórroga, referidos *ut supra*.

Esta etapa es de suma importancia debido a que, en el séptimo párrafo del artículo 69-B del CFF, se establece que la falta de notificación de la resolución correspondiente, dentro del plazo aludido, tendrá como consecuencia el dejar sin efectos la presunción respecto de los CFDI observados que dio origen al procedimiento.

Entonces, los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación de considerarse que emitieron CFDI que amparan operaciones inexistentes y por lo cual no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, serán publicados en un listado —definitivo— en el DOF y en la página de internet del SAT, mismo que en ningún caso se publicará antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución antes prevista.

Igualmente, la autoridad fiscal también deberá publicar en el DOF y en la página de internet del SAT, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado

sin efectos la resolución definitiva antes señalada, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.

Cabe resaltar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha señalado que las publicaciones referidas, con los datos de los contribuyentes — consistentes en un listado que contiene el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y el nombre o razón social del contribuyente que se encuentra en el supuesto relativo—:

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

Además, la SCJN refiere 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 6 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Tesis: 2a./J. 140/2015 (10a.)).



Determinación de personas que han usado los comprobantes (EDOS)

Por su parte, el segundo procedimiento se conforma de tres etapas, visibles en la Figura 3.

Figura 3. Procedimiento para las personas que hayan dado cualquier efecto fiscal a comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes



Fuente: Elaborado por INDETEC con base en lo referido en el Precedente IX-P-1aS-87, y el artículo 69-B del CFF

Estas etapas consisten en lo siguiente:



1. Publicación de listado. La primera etapa consiste en la publicación, por parte de la autoridad, del listado definitivo en el DOF y en la página de internet del SAT de aquellos contribuyentes, personas físicas o morales, que no hayan desvirtuado los hechos que le fueron imputados y, por ello, se encuentren definitivamente en la situación de que expiden comprobantes fiscales respecto de operaciones inexistentes, reiterando, tal y como se señaló en líneas anteriores, que dicha publicación de listado no podrá realizarse antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

2. Probatoria o corrección fiscal. Por su parte, en la segunda etapa, los EDOS, es decir los contribuyentes personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los CFDI expedidos por un contribuyente incluido en el listado definitivo antes referido, tendrán el plazo de



treinta días, siguientes al de la citada publicación, para acreditar ante la autoridad que, efectivamente, adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados CFDI, o bien, procederán a corregir su situación fiscal mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan.



- 3. Determinación.** Finalmente, en la tercera etapa, el penúltimo párrafo del artículo 69-B del CFF, refiere que cuando la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes o que no corrigió su situación fiscal, determinará el crédito fiscal correspondiente.

Cabe señalar que, para la determinación de dicho crédito fiscal, se tendrán que observar las reglas de caducidad de las facultades de la autoridad, contempladas en el artículo 67 del CFF.

Además, es importante resaltar que las operaciones amparadas con los CFDI a los que se les hizo la presunción antes referida se consideran como actos o contratos simulados para efecto de delitos previstos en el CFF.

Conclusión

Como se señaló en esta reflexión, una de las atribuciones que tienen las entidades federativas, derivadas del CCAMFF, es en relación a la presunción de operaciones inexistentes regulada en el artículo 69-B del CFF. Numeral que, conforme al precedente IX-P-1aS-87 del TFJA, establece dos procedimientos administrativos respecto de la presunción de operaciones inexistentes, uno para los conocidos como EFOS y otro para los EDOS, por lo que en el presente documento se esquematizaron dichos procedimientos con el fin de coadyuvar con las labores



de los funcionarios estatales dentro del marco de la colaboración administrativa, analizándose cada una de las etapas que conforman dichos procedimientos.

Cabe mencionar que, si bien es cierto que el precedente referido no es de observancia obligatoria para las autoridades administrativas, también lo es que da una pauta para conocer, de una manera más simplificada, las etapas a seguir para realizar la presunción contemplada en el artículo 69-B del CFF, por lo que se espera que dicha esquematización sirva para llevar a cabo de la mejor manera la aludida atribución y que con ello se impacte en la obtención de ingresos a las entidades vía incentivos.

Fuentes consultadas

CFF. Código Fiscal de la Federación. México. Diario Oficial de la Federación. Última reforma 12 de noviembre de 2021. Disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>

CNDH. Comisión Nacional de los Derechos Humanos. Derecho de Audiencia y debido proceso legal. Recuperado de: <https://www.cndh.org.mx/derechos-humanos/derecho-de-audiencia-y-debido-proceso-legal>

Precedente IX-P-1aS-87. Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (R.T.F.J.A.) Novena Época. Año II. No. 13. enero 2023. p. 465. ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. CONTIENE DOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS. Recuperado de: <https://www.tfja.gob.mx/biblioteca-virtual/revistas/IX-epoca/>



Tesis: 2a./J. 161/2015 (10a.). Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Décima Época, libro 25, diciembre de 2015, Tomo I, página 277. "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". Recuperado de:

<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2010621>



Tesis: 2a./J. 140/2015 (10a.). Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Décima Época, libro 23, octubre de 2015, Tomo II, página 1745 "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". Recuperado de:

<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2010278>