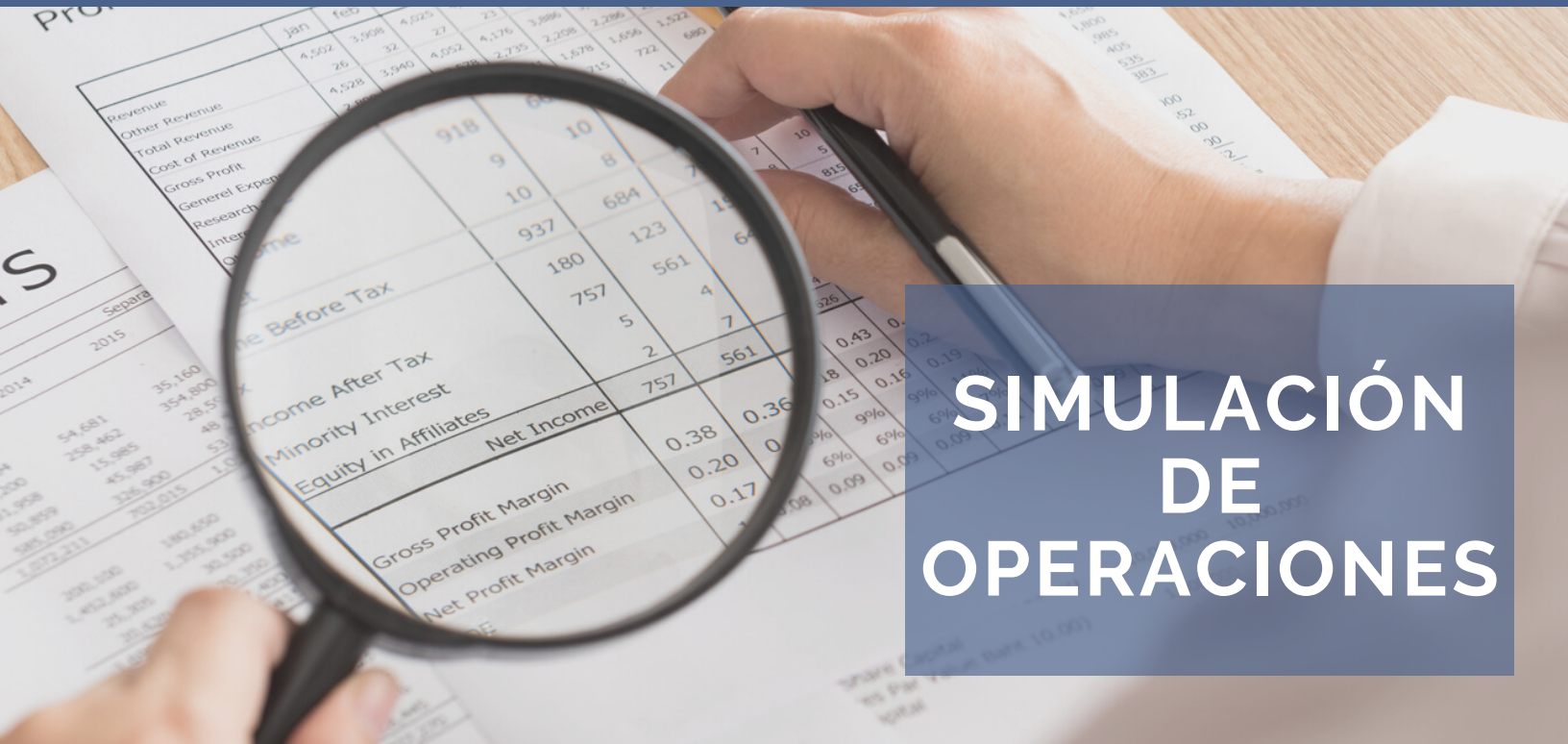


15 DE OCTUBRE 2022

NOTA INFORMATIVA



Boletín CLXT Calixto Partners



SIMULACIÓN DE OPERACIONES

LA SIMULACIÓN DE OPERACIONES ES UN PROBLEMA QUE CONCIERNE A VARIOS PAÍSES AFECTANDO LAS ARCAS DE LAS AUTORIDADES FISCALES A NIVEL INTERNACIONAL. MÉXICO SE INCLUYE ENTRE LOS QUE HAN BUSCADO ERRADICAR ESTA PRÁCTICA EVASIVA.

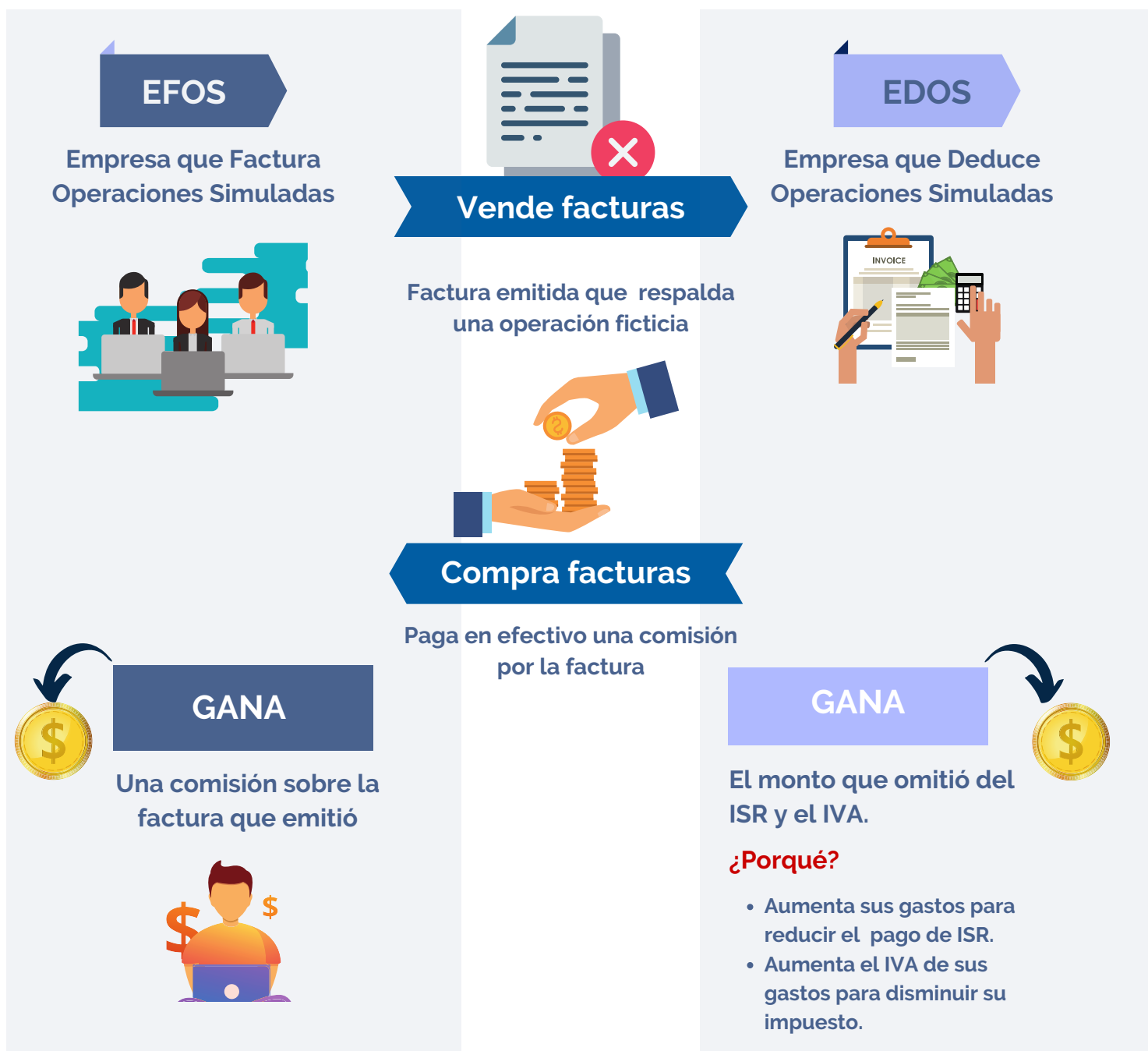
El Código Fiscal Federal incluye el procedimiento para detectar operaciones simuladas, el cual tiene como finalidad detectar a Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (Efos), así como a las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (Edos). La consecuencia principal que prevé el numeral 69-B del CFF es la pérdida de los efectos fiscales de los CFDI's emitidos.

El SAT hace un llamado a todos los contribuyentes para que eviten comprobar gastos si estos no son realmente comprobaciones, sino una simulación que evita que los impuestos sean los reales y que la recaudación no sea la óptima.

Debido a esto, se ha catalogado a las empresas y contribuyentes de dos formas distintas para identificarlos en los procesos de simulación:

·**EFOS (Empresa que Factura Operaciones Simuladas):** Quien es presumiblemente quien compra una factura.

·**EDOS (Empresa que Deduce Operaciones Simuladas):** Quien es presumiblemente quien vende las facturas.



Cuáles son los motivos para que la autoridad inicie el procedimiento de Inexistencia de operaciones del 69-B

Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo CFDI's 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.

El procedimiento de simulación de operaciones condena definitivamente a los contribuyentes

Esto se confirma por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) mediante la tesis de jurisprudencia 2a./J. 133/2015 (10a.), disponible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, en la cual señaló que dicho precepto legal no contraviene el derecho de audiencia, jurisprudencia cuyo rubro es: **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.** con registro digital: 2010274..

La tesis establece que la presunción 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 respecta a los terceros que dieron efectos a los CFDI's, en la tesis se indica que estos tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal.

El procedimiento para detectar operaciones simuladas, tiene como finalidad detectar a Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (Efos), así como a las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (Edos).

La consecuencia principal que prevé el numeral 69-B del CFF es la pérdida de los efectos fiscales de los CFDI's emitidos.



La autoridad puede detectar la simulación de operaciones sin iniciar el procedimiento del artículo 69-B del CFF

El procedimiento previsto en el numeral 69-B del CFF no es el único supuesto en el que la autoridad puede concluir que el contribuyente lleva a cabo este tipo de operaciones; toda vez que el artículo 42 del CFF, le confiere al fisco facultades de comprobación para verificar si los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales. Esto también comprende la revisión de las operaciones que integran su contabilidad.

En ese contexto la autoridad puede determinar que los CFDI's carecen de valor probatorio para efectos fiscales y rechazar los mismos en el cálculo del impuesto respectivo.

Así lo dispuso la SCJN en el criterio titulado: **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.** Registro: 2017625



Cuáles son las notificaciones que se dan en el procedimiento de simulación de operaciones (art.69-B del CFF)



El párrafo segundo del artículo 69-B indica el plazo para que los contribuyentes formulen las aclaraciones correspondientes de la presunción de operaciones simuladas, asimismo prevé las distintas notificaciones que se efectuarán, siendo estas:

- **A través del buzón tributario; es la primera de las notificaciones y probablemente la de mayor importancia, toda vez que esta se notifica de forma particular a cada contribuyente y por consiguiente contiene a detalle la motivación detrás de la presunción. En esta instancia se recomienda al contribuyente allegarse de las pruebas documentales que soporten la operación y no esperarse hasta que se dé la última de las notificaciones**



- **Publicación en la página de internet del SAT; esta notificación es genérica, ya que se hace referenciando un anexo que contiene el listado de múltiples contribuyentes, además la fundamentación es general y de consulta pública, y**
- **Publicación en el DOF**

Estas son las primeras notificaciones, que recibirá el contribuyente; pero en caso de que la autoridad necesite más información y documentación para llegar a su determinación, se notificará al contribuyente un requerimiento de información adicional. Cabe señalar que estas notificaciones son por medio de las cuales se le da a conocer al contribuyente la presunción de operaciones simuladas; no obstante, en el escenario de que se confirme la inexistencia de operaciones, esta se notificará por los mismos medios.

En el supuesto de que se desvirtuó la presunción la autoridad fiscal también publicará en el DOF y en su página de internet, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que desvirtuaron, así como los que obtuvieron resolución o sentencia firme que hayan dejado sin efectos la resolución.

Cuál es el procedimiento que deben seguir los Efos para desvirtuar la presunción



En cuanto se emiten las notificaciones de la presunción de simulación de operaciones los Efos pueden manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, contarán con un plazo de 15 días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan realizado.

Es importante mencionar que podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro del plazo de los 15 días. La prórroga 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.

Una vez que transcurra el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad puede emitir un requerimiento de información adicional dentro de los primeros 20 días posteriores al vencimiento del plazo para aportar la documentación.

En el escenario de que se emita el requerimiento del párrafo anterior, el contribuyente deberá proporcionar la información y documentación solicitada dentro del plazo de 10 días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario.

Ahora bien, también existen reglas de carácter general que dilucidan la actuación de los presuntos Efos que quieran desvirtuar la presunción.

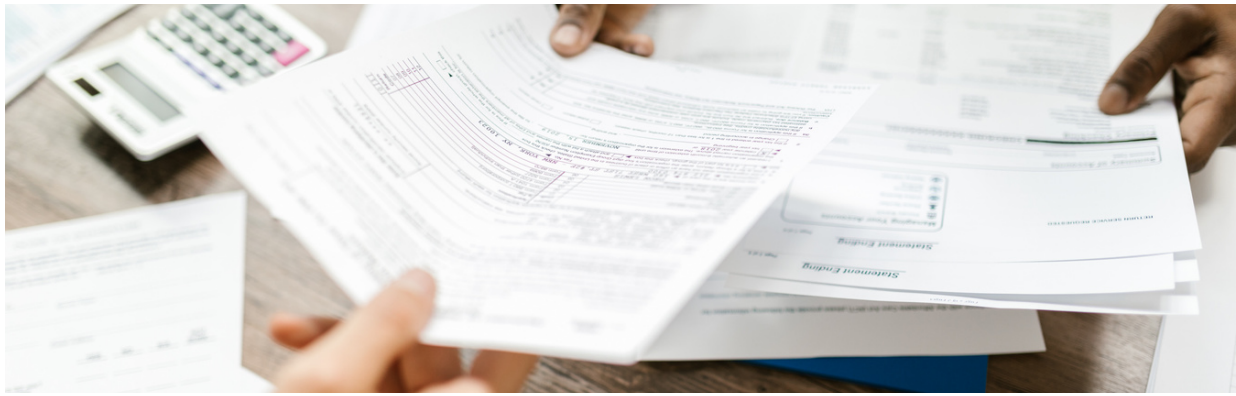
Al respecto la regla 1.4. de la RMISC 2022 prevé que cuando las autoridades fiscales presuman la inexistencia o simulación de operaciones amparadas en CFDÍ's emitidos por los contribuyentes, notificarán un oficio individual mediante el cual se informará a cada contribuyente que esté en dicha situación.

¿Aplica negativa ficta contra las operaciones simuladas?

Si el contribuyente se encuentra en el desarrollo del procedimiento previsto en el artículo 69-B, del CFF, el cual no es más que la posibilidad de desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes determinada por la autoridad hacendaria, y para ello ejerce su derecho para manifestar lo que a su interés convenga y aportar pruebas, sin que la autoridad fiscal se pronuncie al respecto en el plazo que indica el citado artículo 69-B, ello no

implica la configuración de una resolución negativa ficta, dado que el gobernado no está ejerciendo de manera unilateral e independiente el derecho de petición instituido en el numeral 37 del CFF

Este criterio se publicó en una tesis emitida por el TFJA disponible en la nota "¿Negativa ficta no se actualiza en la simulación de operaciones?" disponible en nuestro portal



Asimismo, la autoridad fiscal emitirá los oficios globales que contengan la relación de los contribuyentes que presuntamente se ubicaron en los supuestos previstos en el artículo 69-B, primer párrafo del CFF, a fin de que sean notificados a través del portal del SAT y en el DOF.

Los contribuyentes podrán manifestar lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinente para desvirtuar los hechos dados a conocer en el oficio que contiene la presunción de inexistencia de operaciones, dentro del plazo de 15 días, computado a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado siendo esta la publicación que se lleva a cabo a través del DOF; en términos del artículo 69-B, segundo párrafo del CFF.

Lo anterior, observando lo que para tal efecto dispone la 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", contenida en el Anexo 1-A.

Cuál es el procedimiento que deben seguir los Edos para acreditar la realidad de la actividad

En términos del octavo párrafo del numeral 69-B del CFF, las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los CFDI's expedidos por Efos definitivos, contarán con 30 días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan.

Para esto, los contribuyentes deberán observar lo dispuesto en la regla 1.5. de la RMISC 2022, que indica que los Edos podrán acreditar que adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan dichos comprobantes, o bien, corregir su situación fiscal dentro del plazo de 30 días siguientes al de la publicación del listado en el DOF y en el portal del SAT, ello conforme a la ficha de trámite 157/CFF "Informe y documentación que deberán presentar los contribuyentes a que se refiere la regla 1.5. para acreditar que efectivamente recibieron los servicios o adquirieron los bienes que amparan los comprobantes fiscales que les expidieron o que corrigieron su situación fiscal", contenida en el Anexo 1-A.

La autoridad podrá requerir información o documentación adicional, a efectos de resolver lo que en derecho proceda, en este supuesto se contará con un plazo de 10 días contados a partir del día hábil siguiente a aquel en que haya surtido efectos la notificación del requerimiento, para proporcionar la información y documentación solicitada, dicho plazo se podrá ampliar por 10 días más, siempre que el contribuyente presente su solicitud dentro del plazo inicial.

Indistintamente de lo señalado en el propio procedimiento y en la regla de carácter general, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) emitió el criterio sustantivo 8/2018/CTN/CS-SASEN en el que se indican que los momentos para que los EDOS puedan desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes, son:

- **30 días siguientes a la publicación del listado definitivo de los Efos**
- **cuando el SAT emite una carta invitación para que los contribuyentes aclaren su situación o bien se regularicen, y**
- **en el ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad**

Pese a ello, el TFJA dispuso que la visita domiciliaria, tramitada con posterioridad al procedimiento del numeral 69-B del CFF, solo tiene como objeto "reversar" los efectos de los comprobantes; 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.

Así se dispuso en la tesis cuyo rubro es: **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.** Clave: VIII-P-2aS-492.

Por otro lado, el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito se pronunció de una forma distinta en la tesis de rubro: **DECLARATORIA DE PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES PREVISTA EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL CONTRIBUYENTE QUE LE DIO EFECTOS FISCALES A LOS COMPROBANTES CUESTIONADOS EXPEDIDOS A SU FAVOR, PUEDE APORTAR PRUEBAS PARA DESVIRTUARLA DURANTE EL EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN, CUANDO NO HAYA COMPARECIDO AL PROCEDIMIENTO DE PRESUNCIÓN.** Registro: 2023618.

Bajo esa premisa, y considerando el mayor peso que tiene la tesis de la SCJN, se resume a que es válido que los contribuyentes que utilizaron esos comprobantes demuestren durante el ejercicio de facultades de comprobación que sí recibieron los servicios prestados o adquirieron los bienes descritos.

Ahora bien, el hecho de que los Edos omitan acudir ante la autoridad, dentro de los 30 días siguientes a la publicación de la lista definitiva, para acreditar que sí recibieron los bienes o servicios que dichos comprobantes amparan, o bien, a corregir su situación fiscal, no implica la preclusión de su derecho en el procedimiento de comprobación que a la postre se le instaure, pues en términos del párrafo sexto del citado precepto 69-B, la determinación del crédito fiscal respecto de los contribuyentes que contrataron con las empresas que facturaron operaciones simuladas, deriva del despliegue de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, en el que este tendrá la oportunidad de demostrar la materialidad de sus operaciones.


Lo anterior lo estableció la SCJN en la tesis de rubro: **ACREDITAMIENTO DE OPERACIONES PRESUNTAMENTE INEXISTENTES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 69-B, QUINTO PÁRRAFO, 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–. LA OMISIÓN DEL CONTRIBUYENTE DE ACUDIR ANTE LA AUTORIDAD FISCALIZADORA DENTRO DE LOS TREINTA DÍAS SIGUIENTES A LA PUBLICACIÓN DE LA LISTA DEFINITIVA, NO IMPLICA LA PRECLUSIÓN DE SU DERECHO PARA DEMOSTRAR LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES RELATIVAS EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN QUE A LA POSTRE SE LE INSTAURE.** Registro: 2024264.

Cuál es el plazo para que la autoridad determine si es o no una práctica de simulación de operaciones

Existen consecuencias para los contribuyentes que simulan operaciones, pero también para los que dieron un efecto fiscal a los CFDI's. Para el caso de los **Efos**, transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de 50 días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario.

Este plazo se suspenderá en el supuesto de que existan requerimientos de información adicional, a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el plazo de 10 días. Por otro lado, en el caso de los **Edos**, una vez que aporten información para argumentar que realmente se materializó la operación, el plazo máximo con el que contará la autoridad para resolver será de 30 días contados a partir del día en que presente su solicitud de aclaración.





Caduca la facultad de la autoridad para determinar la simulación de operaciones

Si bien es cierto que el procedimiento del numeral 69-B del CFF es de periodicidad general, también lo es que sigue siendo una de las facultades de gestión de la autoridad, y por ende debe respetar el plazo de extinción de estas.

El numeral 67 del CFF, señala que las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquel en que se:

- presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo
- presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución
- hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado
- levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, en un plazo que no excederá de cuatro meses
- concluya el mes en el cual el contribuyente deba realizar el ajuste de la proporción del IVA, tratándose del acreditamiento o devolución este impuesto correspondiente a periodos preoperativos

Este plazo puede ser de 10 años cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el RFC, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo previsto en el CFF, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas.

Si se considera que un contribuyente no cae en los supuestos que alargan la caducidad de las facultades a 10 años; el último ejercicio para ISR que puede ser sujeto a este procedimiento es

el de 2008, dado que la declaración de ese ejercicio se debió presentar a más tardar el último día de marzo de 2009, por lo que la autoridad pudo iniciar facultades los primeros tres meses del ejercicio 2014.

Es importante mencionar que el mismo instrumento legal, refiere a que las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, no se extinguirán en estos términos; por lo que en caso de que la autoridad desee investigar este tipo de operaciones para determinar si existe o no defraudación fiscal equiparada, podría hacerlo, siempre observando al respecto los plazos de prescripción de los delitos.



Es procedente la celebración de un acuerdo conclusivo por la simulación de operaciones

Con la reforma fiscal para el ejercicio 2021 publicada en el DOF el 8 de diciembre de 2020, se realizó una adecuación para limitar la simulación de operaciones respecto a la celebración de acuerdos conclusivos ante la Prodecon.

En dicha reforma se modificó en numeral 69-C del CFF para señalar que no procederá la solicitud de adopción de un acuerdo conclusivo en los casos siguientes:

- en facultades de comprobación que se ejercen para verificar la procedencia de la devolución de saldos a favor o pago de lo indebido
- relacionado con el ejercicio de facultades de comprobación a través de compulsas a terceros
- actos derivados de la cumplimentación a resoluciones o sentencias
- cuando haya transcurrido el plazo de 20 días siguientes a aquel en que se haya levantado el acta final, notificado el oficio de observaciones o la resolución provisional
- tratándose de contribuyentes que se ubiquen en los supuestos a que se refieren el segundo y cuarto párrafos, este último en su parte final, del artículo 69-B del CFF (presuntos y definitivos por celebrar operaciones simuladas)

Procedimiento de simulación de operaciones ¿cómo se detecta?

Existe un criterio emitido por la SCJN el cual especifica que la autoridad hacendaria para declarar la inexistencia de transacciones puede optar por ejercer alguna de las siguientes facultades con estas consecuencias:

- *visita domiciliaria o revisión de gabinete o electrónica* (art. 42, CFF). Los CFDI's carecen de valor probatorio en materia tributaria, por ende, serán rechazados para efectos de las deducciones
- *presuntiva de operaciones inexistentes* (art. 69-B, CFF). Las operaciones amparadas en los comprobantes no producirán efecto fiscal alguno, y se

Fuente: SCJN

trata de actos simulados constitutivos de delito

La tesis lleva por rubro: **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.**
Registro: 2017625

La limitante como se aprecia es solo para los Efos, pero deja una interrogante, dado que no se especifica cuando no se puede celebrar un acuerdo conclusivo; es decir, no se precisa si los Efos no pueden celebrar acuerdos conclusivos solo en el procedimiento de operaciones inexistentes del numeral 69-B del CFF, o la limitante aplica a todo tipo de revisión a estos, sin importar que estén o no relacionadas con operaciones simuladas.

La redacción de la limitante que nos ocupa es ambigua, ya que antes de la reforma fiscal 2021 no se podía celebrar acuerdos conclusivos por el procedimiento de operaciones inexistentes, lo que conduce a concluir que la nueva restricción aplica en general a todo tipo de procedimiento que vaya dirigido a un contribuyente calificado como Efo.

Es importante destacar que en la exposición de motivos se indicó que la autoridad detectó algunos contribuyentes utilizan los acuerdos conclusivos con el mero propósito de obstaculizar y viciar los procedimientos de fiscalización.

Ejemplo de lo anterior es cuando la adopción de un acuerdo conclusivo es solicitada por Efos presuntos o definitivos, ello considerando que el mecanismo para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a publicarlos como tales se encuentra previsto en el artículo 69-B del CFF, por lo que es improcedente utilizar el procedimiento de acuerdo conclusivo para tales efectos.

Al precisar que lo que se busca evitar es que se obstaculice la actuación de la autoridad, intentando desvirtuar hechos que debieron ser desvirtuados en otro procedimiento, llevaría a afirmar que la limitante aplica solo para los Efos que pretendan celebrar un acuerdo conclusivo por la facultad prevista en el numeral 69-B del CFF y no en forma general.



Es procedente que los Edos presenten el recurso de revocación en contra del proceso de simulación de operaciones



En caso de que no se logre acreditar la existencia real de la operación, se determinarán los créditos fiscales que correspondan, mientras que las operaciones amparadas en los comprobantes referidos se considerarán como actos simulados para efectos de los delitos previstos en el CFF.

En consecuencia, 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 es 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), del CFF.

Así lo dispuso la SCJN en la tesis: **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 IMPUGNACIÓN A TRAVÉS DEL RECURSO DE REVOCACIÓN, PREVISTO EN EL DIVERSO 117 DE ESA MISMA CODIFICACIÓN.** Registro: 2021958.



Procede juicio de nulidad para los Edos por el procedimiento de operaciones inexistentes ?



El numeral 6g-B del CFF indica que las personas físicas o morales que hubiesen dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado definitivo, contarán con 30 días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan.

Respecto a la resolución que emite el SAT para responder al contribuyente que aportó pruebas, los tribunales colegiados de circuito analizaron si dicha resolución es o no una resolución definitiva para efectos de la procedencia del recurso de revocación o del juicio de nulidad. Sobre este particular se emitieron criterios contradictorios.

Por lo tanto ante la contradicción, la Segunda Sala de la SCJN determinó que la resolución emitida en términos del penúltimo párrafo del artículo 6g-B del CFF, mediante la cual la autoridad hacendaria desestima las pruebas que aportó el contribuyente y lo invita a corregir su situación fiscal, es una resolución definitiva que causa un agravio en materia fiscal y, por tanto, es susceptible de ser impugnada, ya sea a través del recurso administrativo de revocación o del juicio contencioso administrativo, toda vez que por medio de este acto la autoridad manifiesta su voluntad oficial y 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.



Hechos: Los Tribunales Colegiados de Circuito contendientes analizaron si la resolución por la que la autoridad fiscal desestima las pruebas presentadas por los contribuyentes para aclarar su situación fiscal en términos del penúltimo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y les invita a corregir su situación fiscal, es o no una resolución definitiva para efectos de la procedencia, ya sea del recurso de revocación o del juicio de nulidad. Al respecto llegaron a soluciones contrarias, pues uno de ellos concluyó que sí mientras que los otros dos concluyeron que no.

Criterio jurídico: La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determina que la resolución emitida en términos del penúltimo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, mediante la cual la autoridad desestima las pruebas que aportó el contribuyente y lo invita a corregir su situación fiscal, constituye una resolución definitiva que causa un agravio en materia fiscal y, por tanto, es susceptible de ser impugnada, ya sea a través del recurso administrativo de revocación o del juicio contencioso administrativo.

Justificación: 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), si 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.

Esta contradicción de tesis se resolvió mediante la jurisprudencia siguiente:

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.



Cuáles son las consecuencias de ser Efos



En primera instancia parecería que los contribuyentes que simulan operaciones no tienen mayores consecuencias, toda vez que el propio procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF solo contempla que los CFDI's emitidos por personas que simulan operaciones carecerán de efectos fiscales, perjudicando directamente al contribuyente que adquirió los CFDI's.

Incluso lo anterior parecería que beneficia las emisiones de estos comprobantes, ya que en caso de que se determine la simulación de operaciones podrían dejar de considerar los ingresos acumulados (a reserva de verificar los momentos de acumulación); no obstante, existen sanciones para estos contribuyentes más severas que para los Edos.

En términos del numeral 113 Bis del CFF se impondrá sanción de dos a nueve años de prisión, al que por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Cuando el delito sea cometido por un servidor público en ejercicio de sus funciones, será destituido del empleo e inhabilitado de uno a 10 años para desempeñar cargo o comisión públicos.

Sin embargo esto no termina aquí, ya que como parte de la llamada miscelánea penal-fiscal en la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada (LFDO) se incorporaron como delitos, donde al participar tres o más personas organizadas puedan ser catalogadas como miembros de la delincuencia organizada: la defraudación fiscal (art. 108 y los supuestos de defraudación fiscal equiparada, previstos en el numeral 109, fracciones I y IV del CFF, exclusivamente cuando el monto de lo defraudado supere tres veces lo dispuesto en la fracción III del dispositivo 108 del CFF), la compra venta de facturas falsas -exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados superen tres veces lo dispuesto en la fracción III del artículo 108 del CFF.

De igual forma en la Ley de Seguridad Nacional (LSN) se añadió como amenaza a la seguridad nacional los actos ilícitos en contra del fisco federal a los que hace referencia el numeral 167 del Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP), destacando los siguientes:

- Contrabando y su equiparable, conforme a lo dispuesto en los artículos 102 y 105, fracciones I y IV, cuando estén a las sanciones previstas en las fracciones II o III, párrafo segundo del numeral 104, exclusivamente cuando sean calificados
- Defraudación fiscal y su equiparable, según lo contemplado en los dispositivos 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado supere tres veces lo previsto en la fracción III del numeral 108 del CFF
- La expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados de acuerdo con lo señalado en el artículo 113 Bis del CFF, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales, superen tres veces lo establecido en la fracción III del numeral 108 del CFF

Cabe resaltar que la SCJN se ha decantado por señalar que los artículos 5, fracción XIII de la LSN y 167, párrafo séptimo, fracciones I, II, III, del CNPP son inconstitucionales, toda vez que el legislador se excedió al calificar tales delitos como amenazas a la seguridad nacional, pues no se trata de conductas que atenten directamente contra esta última, y, por ende, tampoco fue válido que los calificara como delitos que ameritan prisión preventiva en términos del artículo 19, segundo párrafo, constitucional. Esto último, pues el legislador secundario no está autorizado a ampliar el catálogo constitucional de delitos de prisión preventiva oficiosa.





Cuáles son las consecuencias de ser Edos



Los efectos inmediatos de la publicación en el listado del 6g-B del CFF es que se pierdan los efectos fiscales de los CFDI's, por lo que la primera consecuencia es la pérdida de la deducibilidad y el acreditamiento de los gastos.

Ahora bien, el mismo precepto en su párrafo noveno establece que cuando en uso de sus facultades de comprobación, el SAT detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales serán tomados como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en el CFF.

Las consecuencias penales previstas en el numeral 113 Bis del CFF (antes mencionadas), no son exclusivas para los emisores de los comprobantes, sino que comprenden la comercialización de comprobantes por lo que los Edos no se excluyen de este posible delito. Por otro lado, los Edos cometen diversas infracciones la cuales se indican a continuación:

Infracción	Multa
Utilizar para efectos fiscales comprobantes expedidos por un tercero que no desvirtuó la presunción de que tales comprobantes amparan operaciones inexistentes y la multa (art. 83 fracc. XVIII del CFF)	De un 55 % a un 75 % del importe de cada comprobante fiscal
Utilizar para efectos fiscales comprobantes expedidos por un tercero, cuando las autoridades fiscales en ejercicio de sus, determinen que dichos comprobantes fiscales amparan operaciones inexistentes o simuladas, debido a que el contribuyente que los utiliza no demostró la materialización de dichas operaciones durante el ejercicio de las facultades de comprobación, salvo que el propio contribuyente haya corregido su situación fiscal (art. 83 fracc. XIX del CFF)	De un 55 % a un 75 % del importe de cada comprobante fiscal
No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacerlos incompletos, inexactos, con identificación incorrecta de su objeto o fuera de los plazos respectivos; y registrar gastos inexistentes (art. 84, fracc. III CFF)	De \$ 230.00 a \$ 4,270.00 Un 55 % a 75 % del monto de cada registro de gasto inexistente



Las infracciones contra los comercializadores de CFDI's no solo busca atacar a los que realizan esa práctica, ya que también se contempla en el numeral 89, fracción IV del CFF, que son infractores, los terceros que permitan o publiquen a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados. La multa prevista en el numeral 90 del CFF va de \$ 60,390.00 a \$ 94,930.00.

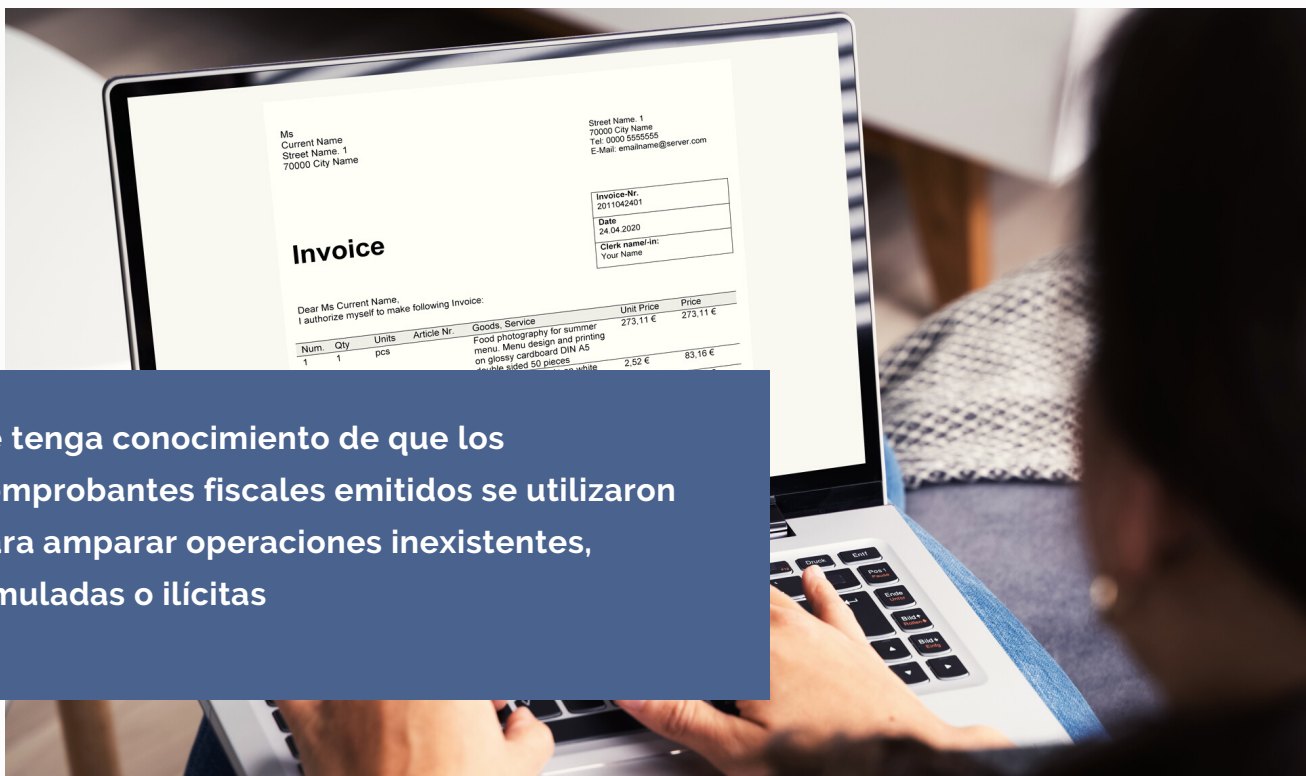
Aunado a lo anterior el artículo 113- Bis del CFF señala que se impondrá una sanción de dos a nueve años de prisión al que a sabiendas permita o publique, a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Es procedente la cancelación de sellos digitales (CSD) por la simulación de operaciones

Es una realidad que los CSD emitidos por el SAT pueden quedar sin efectos. Así el numeral 17-H del CFF, indica las razones para que se dé el supuesto, estas se dividen en dos grupos, por: pérdida de su valor o impedir el ejercicio de facultades o incumplimiento de la ley.

Por otro lado, el numeral 17-H Bis, agregado en la reforma 2020, contempla que antes de que se dejen sin efectos los CSD, las autoridades fiscales podrán restringir temporalmente el uso de los mismos.

Entre estos escenarios se encuentran los referidos en las fracciones III y V las cuales establecen que será motivo de restricción temporal de los CSD cuando:



- Se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas

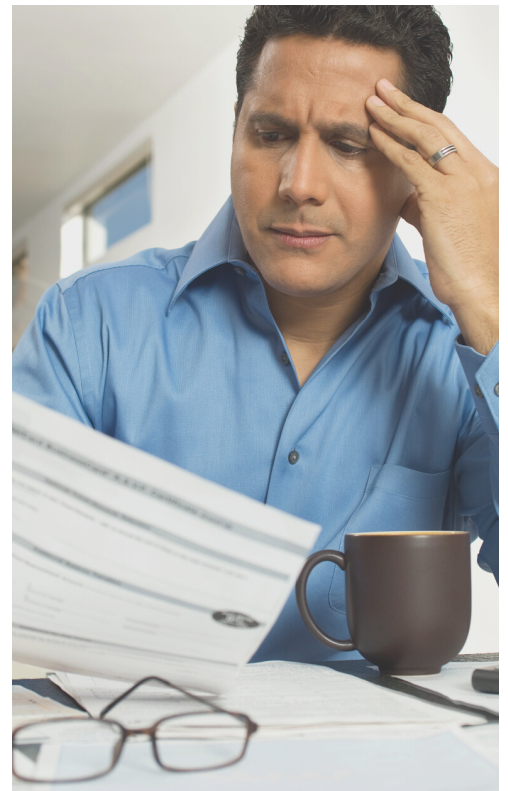


- La autoridad detecte que se trata de contribuyentes que se ubiquen en lo dispuesto en el octavo párrafo del artículo 69-B del CFF, que no hayan ejercido el derecho previsto a su favor dentro del plazo establecido en dicho párrafo, o habiéndolo ejercido, no hayan acreditado la efectiva adquisición de los bienes o recepción de los servicios amparados en los comprobantes expedidos por el contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de dicho artículo, ni corregido su situación fiscal

Los contribuyentes a los que se les haya restringido temporalmente el CSD pueden subsanar con el soporte documental las irregularidades detectadas que motivaron la restricción mediante una solicitud de aclaración. Esto con la finalidad de que al día siguiente al de la solicitud se restablezca el uso del certificado.

El hecho de que se restablezca el CSD no representa que la resolución sea favorable al contribuyente; ya que la autoridad fiscal cuenta con un plazo máximo de 10 días, contado a partir del día siguiente a aquel en que se reciba la solicitud para emitir la resolución sobre dicho procedimiento misma que se dará a conocer al contribuyente por medio del buzón tributario.

En el escenario de que el contribuyente no desvirtúe su situación se actualizará el supuesto del numeral 17-H, fracción X y se cancelará el CSD.





¿ Si se publica un contribuyente en el listado definitivo ¿esto solo aplica para operaciones pasadas ?

El hecho de que la autoridad detecte y confirme que un contribuyente simuló operaciones conlleva a un procedimiento mediante el cual se pretende castigar tanto al emisor del CFDI como al receptor de este (incluso con las penas y sanciones que difieren atendiendo a la participación de cada uno).

Pese a ello, han existido diversas dudas relacionadas al alcance que aplica la inexistencia de operaciones, toda vez que el numeral referido no hace acotación hacia una temporalidad específica; es decir, si un contribuyente factura operaciones simuladas, y la autoridad lo detecta, en definitiva, este contribuyente será visto como una de las empresas llamadas "factureras", sin que obre algún lapso de tiempo.

Ante tal premisa, existían criterios encontrados en los tribunales respecto a la validez de dicha connotación y sus efectos futuros.

Por ello, la importancia de la siguiente jurisprudencia:

EFFECTOS DE LA PUBLICACIÓN EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN Y EN LA PÁGINA ELECTRÓNICA DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LOS DATOS DEL SUJETO CONTRIBUYENTE QUE SE UBICÓ EN DEFINITIVA EN LA HIPÓTESIS DEL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. AUNQUE EL PROCEDIMIENTO RELATIVO DERIVE DE LA REVISIÓN DE UN EJERCICIO FISCAL ESPECÍFICO, ES VÁLIDO JURÍDICAMENTE QUE LA INCLUSIÓN EN EL LISTADO TENGA EFECTOS GENERALES Y SE PROYECTEN A FUTURO.

Hechos: Los Tribunales Colegiados de Circuito contendientes difirieron acerca del alcance de la publicación en el Diario Oficial de la Federación de los datos del sujeto o parte contribuyente que se ubicó en definitiva en la hipótesis a que se refiere el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación cuando únicamente se revisaron los comprobantes emitidos durante un ejercicio fiscal en específico.

Criterio jurídico: El Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito establece que los efectos de la resolución que confirma en definitiva la presunción de inexistencia de operaciones se proyecten a futuro, en razón de que si no se desvirtuó la presunción, se entiende que carece de los elementos necesarios para realizar las actividades de su objeto social y que los comprobantes fiscales que emite no están soportados en operaciones reales, lo que es acorde con la finalidad perseguida por el artículo 69-B referido, que busca mitigar esas prácticas fiscales evasivas.

Justificación: El procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación difiere en naturaleza y finalidad de las facultades de comprobación reguladas en el artículo 42 de ese compendio tributario; así, con independencia del ejercicio revisado, en caso de que la autoridad fiscal determine que el sujeto contribuyente no logró desvirtuar la presunción de inexistencia de actos reflejados en los comprobantes fiscales expedidos e incluirlo en el listado definitivo previsto en ese numeral 69-B, cumple con la finalidad de dar a conocer a personas o entidades terceras que la persona física o moral incurrió en la práctica indebida, lo que válidamente puede proyectarse a futuro, pues además es necesario el ejercicio de las facultades de comprobación, acotadas legalmente en su temporalidad, para determinar el alcance de la consecuencia de la simulación referida.


Registro: 2024206.

En dicha contradicción de tesis se justificó que el procedimiento establecido en el artículo 69-B del CFF difiere en naturaleza y finalidad de las facultades de comprobación reguladas en el artículo 42 del mismo ordenamiento; así, con independencia del ejercicio revisado, en caso de que la autoridad fiscal determine que el contribuyente no logró desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones, cumple con la finalidad de dar a conocer a personas o entidades terceras que la persona física o moral incurrió en la práctica indebida, lo que válidamente puede proyectarse a futuro, pues además es necesario el ejercicio de las facultades de comprobación, acotadas legalmente en su temporalidad, para determinar el alcance de la consecuencia de la simulación referida.

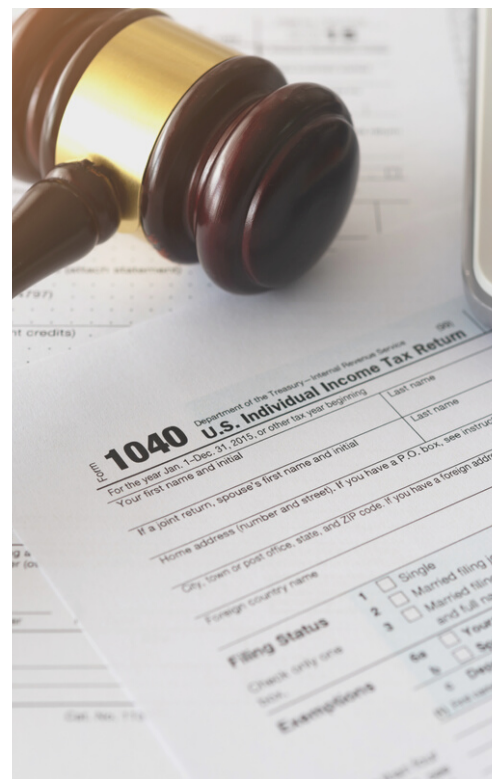
Cómo puedo demostrar la materialidad en caso de que la autoridad inicie el procedimiento del artículo 69-B del CFF

Resulta complicado definir el concepto de "materialidad" y peor aún es saber cuáles son los elementos en específico que la integran.

Pese a ello, la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo,

 resolvió la sentencia del expediente 1/17-ERF-01-1, referente al asunto de un contribuyente al que le fue solicitada la materialidad; y este aportó pruebas que resultaron insuficientes para la autoridad fiscalizadora.

En dicha sentencia la Sala señala que para la procedencia de los efectos fiscales pretendidos por los contribuyentes se considera que, cuando las autoridades fiscales aleguen la inexistencia de las



transacciones puede atenderse a un parámetro objetivo que demuestre que las operaciones respectivas sí cuentan con "materialidad", como lo es el correspondiente a la sustancia económica de las transacciones.

Asimismo, se enlistan de manera enunciativa mas no limitativa algunos elementos que pueden servir para acreditar la existencia de sustancia económica, a saber:

- 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 que acrediten:
 - el ofrecimiento de los bienes o servicios
 - negociaciones previas a la contratación
 - la formalización propiamente dicha de la transacción, es decir, los contratos correspondientes
 - el seguimiento de los compromisos pactados
 - la realización de los servicios y reportes periódicos de avance, entre otros
 - la supervisión de los trabajos
- Entregables propiamente dichos
- Documentos y asientos contables que acrediten la forma de pago y la efectiva realización de este, también 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 no solo con la necesidad o pertinencia de adquirir el bien o contratar el servicio, sino también con las características del proveedor que pudiera tomarse como idóneo para contratar, 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 la adquisición del bien o la recepción del servicio.
- Opiniones de expertos (peritajes), en los que no solo se pueden acreditar los extremos soportados con documentales, sino también demostrar 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, de igual forma la eventual existencia de anomalías en la transacción, entre otros aspectos.

- Otros elementos de prueba, la existencia efectiva de las operaciones también podría acreditarse con elementos con los que podría contar el propio contribuyente, relativa a la misma operación, o bien a operaciones similares que sean típicas o usuales en la rama o sector. A partir de dicha información, el contribuyente podría demostrar la pertinencia de la transacción o la existencia de algún patrón que evidencie lo idóneo o simplemente recomendable de la operación de que se trate, tal y como sucede con los siguientes:
 - 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, fiscales, aspectos temporales relevantes, entre otros

La sustancia económica de las operaciones no es el único elemento que puede demostrar la existencia efectiva de las transacciones de que se trate, debiéndose valorar que también existen aspectos subjetivos, como lo es la razón de negocios, entendida como un propósito.



CLXT Calixto Partners S.C. presta servicios profesionales de auditoría, consultoría especializada, contabilidad e impuestos, a clientes públicos y privados de diversas industrias.

Con presencia en la Ciudad de México y Querétaro, CLXT Calixto Partners S.C. brinda capacidades y servicios de alta calidad a sus clientes, aportando la experiencia necesaria para hacer frente a los retos más complejos de negocios.

Los profesionales de CLXT Calixto Partners S.C. están comprometidos a lograr resultados significativos.



55 2623 1813
44 2228 2035

www.clxt.com.mx

