



BENEMÉRITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA

FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA

**SECRETARÍA DE INVESTIGACIÓN Y ESTUDIOS DE
POSGRADO**

**“ESTUDIO DE LOS VICIOS DE FORMA Y FONDO DENTRO DE LOS
MEDIOS DE DEFENSA EN MATERIA FISCAL ANTE LA PRESUNCIÓN DE
OPERACIONES INEXISTENTES”**

TESIS

Para Obtener el Grado de
Maestro en Tributación

DIRECTOR:

Dr. Gerardo Hernández Barrena

Asesores:

Dr. Sergio Gabriel Ordoñez Sánchez
Mtro. José Carlos Vélez González

PRESENTA:

Raúl Cervantes Torres

Puebla, Pue. Marzo 2024



BUAP

Oficio No. FCP/SIEP-DIG.0003/2024
Asunto: Digitalización de la Tesis

C. CERVANTES TORRES RAÚL

PRESENTE

Por medio del presente tengo a bien comunicarle que se autoriza la digitalización en formato PDF, de la Tesis denominada "ESTUDIO DE LOS VICIOS DE FORMA Y FONDO DENTRO DE LOS MEDIOS DE DEFENSA EN MATERIA FISCAL ANTE LA PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES", a fin de sustentar el examen profesional para obtener el grado de MAESTRO EN TRIBUTACIÓN.

Sin más por el momento, quedo de usted.

ATENTAMENTE

"Pensar Bien, Para Vivir Mejor"
H. Puebla de Z., 20 de febrero de 2024

DRA. RAFAELA MARTÍNEZ MÉNDEZ
Secretaria de Investigación y Estudios de Posgrado



DRA. RAFAELA MARTÍNEZ MÉNDEZ

Secretaria de Investigación y Estudios de Posgrado

Facultad de Contaduría Pública

Benemérita Universidad Autónoma de Puebla

P r e s e n t e

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **Director** de la tesis denominada: “**ESTUDIO DE LOS VICIOS DE FORMA Y FONDO DENTRO DE LOS MEDIOS DE DEFENSA EN MATERIA FISCAL ANTE LA PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES**”, elaborada por el alumno de la **MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN** de nombre:

RAÚL CERVANTES TORRES

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Sin otro particular, quedo de usted.

ATENTAMENTE

H. Puebla de Z., a 02 de febrero de 2024

DR. GERARDO HERNÁNDEZ BARRENA

c.c.p. Alumno(a)

DRA. RAFAELA MARTÍNEZ MÉNDEZ

Secretaría de Investigación y Estudios de Posgrado

Facultad de Contaduría Pública

Benemérita Universidad Autónoma de Puebla

P r e s e n t e

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **Asesor Metodológico** de la tesis denominada: “**ESTUDIO DE LOS VICIOS DE FORMA Y FONDO DENTRO DE LOS MEDIOS DE DEFENSA EN MATERIA FISCAL ANTE LA PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES**”, elaborada por el alumno de la **MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN** de nombre:

RAÚL CERVANTES TORRES

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Sin otro particular, quedo de usted.

A T E N T A M E N T E

H. Puebla de Z., a 02 de febrero de 2024

DR. SERGIO GABRIEL ORDÓÑEZ SÁNCHEZ

c.c.p. Alumno(a)

DRA. RAFAELA MARTÍNEZ MÉNDEZ

Secretaria de Investigación y Estudios de Posgrado

Facultad de Contaduría Pública

Benemérita Universidad Autónoma de Puebla

P r e s e n t e

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **Asesor Temático** de la tesis denominada: **“ESTUDIO DE LOS VICIOS DE FORMA Y FONDO DENTRO DE LOS MEDIOS DE DEFENSA EN MATERIA FISCAL ANTE LA PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES”**, elaborada por el alumno de la **MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN** de nombre:

RAÚL CERVANTES TORRES

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Sin otro particular, quedo de usted.

ATENTAMENTE

H. Puebla de Z., a 02 de febrero de 2024

MTRO. JOSÉ CARLOS VÉLEZ GONZÁLEZ

c.c.p. Alumno(a)

INDICE

INTRODUCCIÓN	i
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	i
JUSTIFICACIÓN	v
OBJETIVO DE LA INVESTIGACIÓN	v
Objetivo general	v
Objetivos específicos	v
PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN	vi
HIPÓTESIS	vii
VARIABLES	viii
Variables independientes	viii
Variables dependientes	viii
DISEÑO METODOLÓGICO	viii
ALCANCE Y LIMITACIONES	ix
CAPÍTULO 1. MARCO TEÓRICO Y ESTADO DEL ARTE	1
1.1. Concepto de derecho fiscal	1
1.2. El derecho fiscal dentro de la actividad financiera del Estado	5
1.3. Principios generales del derecho fiscal	6
1.4. La relación jurídico-tributaria.	9
1.4.1. La creación de la norma jurídica en materia tributaria	11
1.4.2. Clasificación de los ingresos tributarios	14
1.4.3. Principios jurídicos de las contribuciones	16
1.4.4. Clasificación de las contribuciones	19
1.4.5. Elementos de las contribuciones	21
1.4.6. Derechos y obligaciones derivadas de la relación jurídico-tributaria	22
1.4.6.1. Derechos de los contribuyentes	22
1.4.6.2. Obligaciones principales o sustantivas	26
1.4.6.3. Obligaciones secundarias o formales	26
CAPÍTULO 2. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO PREVISTO EN EL	28
ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	

2.1.	Concepto de presunción de Operaciones Inexistentes	28
2.2.	Antecedentes del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación	28
2.3.	Naturaleza jurídica del procedimiento	37
2.4.	Tramitación y substanciación del procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.	38
2.5.	Análisis jurídico del procedimiento administrativo previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.	46
2.6.	Problemáticas resueltas	46
2.6.1.	Plazo para el dictado de la sentencia proveniente del procedimiento previsto en el Artículo 69-B del CFF.	47
2.6.2.	Tramitación y substanciación del procedimiento previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.	47
2.6.3.	Presunción de inocencia tratándose del procedimiento previsto en el Artículo 69-B del CFF	47
2.6.3.1.	La presunción de inocencia en procedimientos fiscales	48
2.6.4.	Garantía de audiencia al procedimiento previsto en el Artículo 69-B del CFF.	50
2.6.5.	Retroactividad de la ley tratándose del Artículo 69-B del CFF	51
2.6.6.	Carácter público de los datos de los contribuyentes publicados en la lista prevista en el Artículo 69-B del CFF	51
2.6.7.	Sobre la posibilidad de que la autoridad fiscal con motivo de una facultad de comprobación determine la autenticidad de los actos realizados sin necesidad de llevar a cabo previamente el procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones previsto en el Artículo 69-B del CFF	52
	CAPÍTULO 3. MEDIOS DE IMPUGNACIÓN EN MATERIA FISCAL	53
3.1.	Tipos de control de legalidad en materia administrativa	53
3.2.	Diferencia entre proceso y procedimiento administrativos	54
3.3.	Concepto de medios de impugnación	55
3.4.	Clasificación de los medios de impugnación	56

3.4.1. Medios de impugnación por la identidad o diversidad del juzgador	56
3.4.2. Medios de impugnación por los poderes atribuidos al juzgador	56
3.5. Especies de medios de impugnación	57
3.6. Concepto de recurso, incidente y proceso impugnativo	59
3.7. Tipos de recursos	60
3.8. Vicios que se pueden hacer valer en contra de actos o resoluciones administrativas.	62
3.8.1. Vicios formales	63
3.8.2. Vicios procedimentales	63
3.8.3. Vicios de fondo	64
3.9. Recurso de revocación	64
3.9.1. Supuestos de procedencia	65
3.10. Juicio contencioso administrativo federal	66
3.10.1. Supuestos de procedencia	66
3.11. Juicio de Amparo (como juicio extraordinario)	69
CAPÍTULO 4. PANORAMA GENERAL DEL PROCEDIMIENTO DE PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES	71
4.1. Método de investigación	71
4.2. Técnicas de investigación	72
4.3. El Servicio de Administración Tributaria	72
4.3.1. Misión	73
4.3.2. Visión	73
4.4. Instrumento de valoración	74
4.5. Análisis estadístico	77
4.6. Debido proceso	79
CAPÍTULO 5. CONCLUSIONES Y CAMINO HACIA UNA PROPUESTA	84
5.1. Conclusiones	84
5.2. Propuesta	95
REFERENCIAS DOCUMENTALES, HEMEROGRÁFICAS Y ELECTRÓNICAS.	97

DEFINICIÓN DE TÉRMINOS (GLOSARIO DE ABREVIATURAS)	101
ANEXOS	102

INTRODUCCIÓN

La creciente complejidad de nuestro sistema normativo en materia fiscal ha vuelto imprescindible en el campo de la defensa legal la apertura de la investigación jurídica hacia terrenos que procuren poner de manifiesto los problemas prácticos a los que se afronta el contribuyente procurando así poner en evidencia las posibles defensas que se pueden establecer ante figuras procedimentales, que, día a día, dejan al contribuyente con una reducida esfera de posibilidades de impugnación ante los actos de la autoridad fiscal.

El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, por medio de la figura de la presunción de operaciones inexistentes, da cabida al análisis de aquellos medios de defensa establecidos en la legislación para que el contribuyente desvirtúe aquella.

Para esto, resulta insoslayable para el contribuyente identificar aquellos requisitos de fondo y forma que debe cumplir todo acto de autoridad administrativa, lo anterior, para que estén las condiciones mínimas para hacer valer sus derechos, así como conocer también de manera general los medios de defensa procedentes con motivo del procedimiento administrativo en comento.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

Este trabajo tiene como objeto de estudio, el papel que desempeñan los medios de impugnación en el Derecho Fiscal ante los supuestos establecidos en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

A través de la reforma al Código Fiscal de la Federación se adicionó el artículo 69-B, entrando en vigor el 1 de enero del 2014, mediante este numeral se inició a contemplar la presunción de operaciones inexistentes respecto de los activos, el personal, infraestructura, capacidad material o contribuyentes no localizables.

Esta figura fue contemplada como una respuesta ante la creciente práctica de personas que, interesadas en disminuir su base contributiva, se valían de comprobantes fiscales mediante los cuales se demostraba para efectos fiscales la existencia de diversos actos jurídicos, siendo esto un artificio o maquinación en perjuicio del fisco.

Esta figura contemplada en el artículo 69-B del CFF desde su génesis fue objeto de múltiples críticas en atención a las facultades que se conferían a la autoridad fiscal para que, partiendo de elementos mínimos, presumiera que las operaciones consignadas en esos comprobantes eran inexistentes o bien eran operaciones simuladas.

En vista de las consecuencias jurídicas y metajurídicas que esta figura representa y ha representado, la doctrina y jurisprudencia han construido un panorama que ha permitido reanalizar dicha figura a la luz del sistema constitucional mexicano.

Esto conllevó a que una multiplicidad de contribuyentes opusiera una pluralidad de defensas contra este procedimiento alegando entre otras cosas vulneración al principio de presunción de inocencia, al principio de irretroactividad de la ley, a la garantía de audiencia previa, seguridad jurídica.

En este orden, es un hecho incontrovertido que el Estado tiene un gran interés en velar por el irrestricto cumplimiento de las obligaciones en Derecho Fiscal, toda vez que representa la fuente principal de sus ingresos.

Se reconocen los fundamentos que consolidan la necesidad de un sistema fiscal robusto, consolidado y de aplicación estricta, toda vez que el fundamento de la gran mayoría de los sistemas contributivos se funda en la idea de la retribución al Estado que se obliga a su vez a consolidar la libertad, seguridad y paz de sus individuos.

Por las consideraciones anteriormente vertidas, se expone que la figura de la presunción de inexistencia de operaciones tiene como finalidad constitucional la seguridad jurídica, toda vez que la circulación de comprobantes fiscales que solventan operaciones careciendo de la infraestructura necesaria para sostener las operaciones consignadas dentro de ellos ha traído como corolario a nuestro sistema contributivo un andamiaje que perpetúa la falta de cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo de la relación tributaria, mismos que, por medio de la colocación en el mercado de comprobantes fiscales auténticos y con flujos de dinero comprobables, consignan conceptos los cuales rebasan por mucho la capacidad material y contributiva del contribuyente. Este modelo erosiona el sistema contributivo mexicano porque a través de esta práctica se logra la reducción de la base contributiva en perjuicio del Sistema Fiscal Federal.

De este actuar ha derivado la necesidad del Estado Mexicano de tomar acciones contundentes en contra de esta práctica, y de este modo, el legislador federal ha contemplado la existencia dentro de nuestro ordenamiento jurídico el procedimiento administrativo contemplado en el mencionado numeral, mismo que contempla la facultad de la autoridad administrativa en materia fiscal para considerar

las operaciones consignadas por un contribuyente cuando se encuentre en los supuestos establecidos en la norma jurídica vigente, en caso de no desvirtuar dicha presunción.

Los medios de impugnación en materia fiscal permiten que las resoluciones que emiten las autoridades en el ámbito de la función administrativa se apeguen al principio de legalidad y al principio de división de poderes. Por lo tanto, estos medios constituyen la principal defensa en contra actos y resoluciones emitidas por el Estado por medio del SAT, órgano desconcentrado de la SHCP.

Se hace imprescindible el análisis del actuar de las autoridades administrativas puesto que de acuerdo con datos a septiembre de dos mil veintidós existe un total de diez mil novecientos ochenta y dos (10,982) contribuyentes los cuales cuentan con una resolución definitiva respecto del procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones, de los cuales únicamente treientos veintinueve (329) han logrado desvirtuar la presunción hecha por el SAT.

Por lo tanto, en el estudio de los medios de impugnación en materia fiscal resultan menester el análisis y estudio para comprender la procedencia, la tramitación, la substanciación, los alcances y la efectividad de estos últimos.

Ante este panorama, resulta indispensable delimitar los vicios de forma y fondo que puede tener todo acto de la autoridad administrativa relativo a la presunción de operaciones inexistentes, además de las eventuales defensas que se pueden hacer valer a través de los medios de impugnación fiscal, pues de ello dependerá la efectividad de dichos medios, permitiendo que los contribuyentes desvirtúen la presunción de la inexistencia de operaciones.

JUSTIFICACIÓN

Esta investigación, tiene su justificación en la relevancia que el tema reviste no solo para los estudiosos de la materia fiscal sino para los contribuyentes en general, toda vez que esta investigación trasciende de un análisis jurídico para permitir el estudio practico de dichos medios de impugnación y la eficacia que estos revisten en función de las autoridades encargadas de tramitarlos y substanciarlos, permitiendo a los operadores jurídicos tener a su alcance argumentos lógico-jurídicos en la defensa por los derechos de las personas contribuyentes en contra de eventuales vicios de forma y fondo que pudieran llegar a tener las resoluciones y actos que se den con motivo del procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

OBJETIVO DE LA INVESEGACIÓN

Objetivo general

Estudiar los vicios de fondo y de forma dentro de los medios de defensa contemplados en la legislación actual, a saber: la LFPCA, CFF y la doctrina jurisprudencial, ante la presunción de inexistencia de operaciones contemplada en el artículo 69-B del CFF.

Objetivos específicos

Los objetivos específicos son:

1. Presentar los fundamentos generales del sistema de impuestos mexicano.
2. Establecer los principales antecedentes históricos y motivos que detonaron la reforma fiscal del ejercicio 2014, por el cual se adicionó el artículo 69-B al CFF.

3. Analizar el procedimiento administrativo establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.
4. Analizar el sistema mexicano de medios de impugnación en materia fiscal contemplado en el CFF y la LFPCA disponible al año 2022.
5. Analizar la doctrina jurisprudencial en torno al procedimiento administrativo previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación disponible al año dos disponible.
6. Delimitar vicios de forma y de fondo de los actos de la autoridad administrativa, por lo que se deben incluir en los objetivos específicos y las preguntas de investigación.

PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

1. ¿Cuáles son los fundamentos del sistema federal mexicano?
2. ¿Cuáles son los antecedentes y motivos de la reforma fiscal del ejercicio 2014, por el que se adicionó el artículo 69-B del CFF?
3. ¿Qué problemáticas implicó la redacción original del artículo 69-B del CFF?
4. ¿En qué consiste el procedimiento administrativo establecido en el artículo 69 B del CFF?
5. ¿En qué consiste el sistema mexicano de medios de impugnación en materia fiscal?
6. ¿Cuáles son los supuestos de procedencia de los medios de impugnación en materia fiscal?

7. ¿Cuál es la tramitación y sustanciación de los medios de impugnación en materia fiscal del sistema jurídico mexicano?
8. ¿Qué papel, relevancia y alcances tiene el sistema de impugnación en materia fiscal en relación con el procedimiento administrativo establecido en el artículo 69 B del CFF?
9. ¿Qué es lo que ha dicho la SCJN en torno al procedimiento de presunción de operaciones inexistentes?
10. ¿Qué implicaciones conlleva la doctrina jurisprudencial de la SCJN en torno al procedimiento de presunción de operaciones inexistentes?
11. ¿Qué vicios de forma y fondo se pueden hacer valer en contra de los actos y resoluciones que tengan lugar con motivo del procedimiento de presunción de operaciones inexistentes?

HIPÓTESIS

Demostrar a la luz de la legislación fiscal vigente a septiembre de 2022 en el Estado de Puebla, los vicios tanto de fondo como de forma respecto de las resoluciones fiscales en materia de presunción de operaciones inexistentes con base en los criterios por parte de la Sala Regional Oriente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Los vicios de fondo y forma respecto de las resoluciones fiscales en materia de presunción de operaciones inexistentes con base en los criterios por parte de la Sala Regional Oriente del Tribunal.

VARIABLES

Variables independientes

- Análisis jurídico del procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF.
- Análisis jurídico del sistema de medios de impugnación en materia fiscal del sistema jurídico mexicano.

Variables dependientes

- Legislación vigente en materia fiscal.
- Conocimiento y perspectiva sobre el derecho fiscal mexicano.
- Contribuyente sometido al procedimiento de presunción de operaciones inexistentes en el Estado de Puebla a septiembre de 2023.

DISEÑO METODOLÓGICO

Se trata de una investigación con enfoque cualitativo, la cual, tiene como finalidad conseguir los objetivos propuestos, mediante el método analítico, pues se tomará como objeto de estudio la norma jurídica vigente en el CFF, para comprender el procedimiento administrativo previsto para la presunción de operaciones inexistentes previsto en el artículo 69-B del CFF así como las consecuencias jurídicas de dicho procedimiento y la legislación aplicable en materia de medios de impugnación en materia fiscal. En tales condiciones, se partirá de una investigación documental de la legislación nacional (fuentes primarias) y en fuentes bibliográficas de autores relacionados con el derecho tributario y penal (fuentes secundarias).

ALCANCES Y LIMITACIONES

La investigación comprenderá la norma tributaria relativa al procedimiento referente a la presunción de inexistencia de operaciones y el sistema de medios de impugnación en materia fiscal prevista en la legislación aplicable en materia fiscal.

Asimismo, las limitaciones de la presente investigación, atendiendo al ámbito de validez espacial de las normas sometidas a análisis jurídico, el presente trabajo tiene como limitación el ámbito de validez espacial el previsto para la legislación vigente en los Estados Unidos Mexicanos y se limitará al análisis de las normas vigentes a septiembre del año dos mil veintidós.

CAPÍTULO 1. MARCO TEÓRICO Y ESTUDIO DEL ARTE

El derecho fiscal es esencial para el buen funcionamiento del Estado, en el sentido de que establece las directrices sobre las cuales se ha de desarrollar la actividad tributaria de la Nación, señalado así la actuación tanto del Estado como de los particulares, indicando para cada cual sus derechos y obligaciones en su papel dentro de la relación jurídico-tributaria. El derecho fiscal incluye las normas jurídicas encargadas de regular la recaudación, el manejo y el control de los ingresos públicos de los estados aportados por los contribuyentes.

Teniendo en cuenta lo antes mencionado, en el presente capítulo se desarrollan el concepto de derecho fiscal, su importancia en el sistema jurídico tributario mexicano, así como los principios sobre los cuales se establece su actuación dentro del territorio nacional, haciéndose mención de los bienes que se han de considerar como ingresos para las arcas del Estado, entendiéndose así la clasificación de los ingresos, así como el sustento jurídico y procedimiento de recaudación de dichos ingresos.

1.1. Concepto de derecho fiscal

El Derecho Fiscal, en tanto disciplina jurídica perteneciente al ámbito del derecho público, puede ser conceptualizado de distintas maneras en función de la perspectiva de cada autor, de esta manera de acuerdo con Narciso Gómez Sánchez (1999) se define al derecho fiscal como:

Un conjunto de normas jurídicas de derecho público que estudian y regulan los ingresos que percibe el Estado para cubrir el gasto público. Además,

(...)se encarga de precisar las normas e instituciones que prevén los ingresos por vías del derecho público como privado del Estado, en el primer supuesto encontramos a los impuestos, los derechos, las contribuciones especiales, los aprovechamientos, los empréstitos, la emisión de bonos de deuda pública, que son aquellos ingresos que se obtienen por el desarrollo de actividades mercantiles o empresariales a través de sus organismos descentralizados, empresas públicas o de participación estatal, así como por la explotación, enajenación o aprovechamiento de los bienes del Estado, las herencias, donaciones, permutas, etc., que adquiere la entidad pública (pp. 25-27).

Por otra parte, Doricela Mabarak Gerecedo (1995), nos brinda el siguiente concepto del Derecho Fiscal:

Una rama del Derecho Financiero que tiene por objeto regular las relaciones jurídicas que se dan entre el Estado en su carácter de autoridad fiscal y los gobernados, ya sea que éstos asuman el papel de contribuyentes responsables solidarios a terceros, y cuyo objetivo fundamental es la recaudación de los tributos (p. 17)

Asimismo, Gerardo Gil Valdivia (1985), sostiene que el Derecho Fiscal es:

El conjunto de normas jurídicas que sistematizan y regulan los ingresos fiscales del Estado, estas normas jurídicas comprenden el fenómeno fiscal como actividad del Estado, a las relaciones entre éste y los particulares y a su repercusión sobre éstos últimos (p. 168).

Aunado a los anteriores doctrinarios es factible considerar lo dicho por Carrasco Iriarte, que señala que el derecho fiscal es:

El conjunto de normas jurídicas que se encargan de regular las contribuciones en sus diversas manifestaciones (Carrasco, 2017, p. 4);

Además, De Pina Vara lo considera como:

Conjunto de leyes que incluye impuestos establecidos por el Estado, entidades federativas o gobiernos locales para recaudar los ingresos necesarios para proporcionar servicios públicos (De Pina, 2013, p. 235).

Por su parte, Arrijo Vizcaíno, indica que el derecho fiscal es

El conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del fisco, entendiéndose como el órgano encargado de la determinación, liquidación, y administración de los tributos (Arrijo, 2020, p. 17);

Asimismo, Delgadillo contempla el derecho fiscal como:

La rama del derecho que comprende las normas que regulan la actuación del Estado para la obtención de recursos y las relaciones que genera esta actividad (Delgadillo, 2003, p. 21).

En tanto, Rodríguez Lobato, lo concibe como:

Un sistema de normas jurídicas que, sobre la base de ciertos principios comunes a toda norma, regula la determinación, recaudación y control de los ingresos públicos que el Estado obtiene en el ejercicio de sus facultades tributarias, así como las relaciones entre el propio Estado y los contribuyentes (Rodríguez, 1986, p. 13),

Además, Fernández Martínez, considera que el derecho fiscal es

El conjunto de normas y principios de derecho que regulan la actividad jurídica del fisco y su relación con los particulares (Fernández, 2000, p. 11).

Desde este punto de vista y según la definición analizada de diferentes estudiosos del derecho, se puede decir que el derecho tributario es una disciplina jurídica que pertenece a la rama del derecho público, el cual, se establece como un cúmulo de normas jurídicas que sistematizan los derechos estatales que suelen fijarse en el presupuesto, teniendo como objetivo el regular las funciones fiscales del país: asignación de recursos, empleo, estabilidad, distribución del ingreso y

desarrollo económico, lo que se podría resumir en el sentido de establecer los requerimientos mínimos para la satisfacción de las necesidades.

1.2. El derecho fiscal dentro de la actividad financiera del Estado

El derecho fiscal tiene un alto grado de autonomía, ya que los ingresos tributarios del gobierno están determinados por principios muy específicos del derecho económico y administrativo, independientes de aquellos que rigen el gasto público, el crédito público u otros indicadores que componen las finanzas públicas.

En este sentido, podemos decir que el derecho fiscal, forma a su vez, parte de las actividades financieras del Estado, las cuales se caracterizan por el conjunto de actividades que el Estado realiza para la consecución de sus fines, en este sentido, las actividades que realiza en el Estado en el ámbito financiero se centran en tres aspectos centrales:

1. La obtención de los recursos. La cual se conforma por aquellas actividades que tienen como objeto la obtención de los medios económicos para la subsistencia y sostén de las actividades del Estado, el cual puede obtener sus ingresos mediante la explotación de sus propios bienes, por la aportación voluntaria de los sujetos integrantes del Estado, o bien, por la imposición que se establece con base en su facultad de imperio.
2. Gestión de los recursos. Este aspecto tiene como finalidad la administración de los ingresos percibidos por el Estado, en virtud del cual

se permite que los recursos percibidos se destinen de manera eficaz y correcta a fines de interés público.

3. Erogación y gasto de los recursos. Este aspecto, se ve constituido del conjunto de actividades que regulan la actividad del Estado durante el gasto de los recursos percibidos con base en los principios o reglas establecidas por la administración para su correcta erogación.

Por lo anterior, es menester precisar que el lugar que guarda el derecho fiscal dentro del marco de las actividades financieras del Estado se delimita en el aspecto de obtención de los recursos, mientras que del manejo de los recursos se ocupa el derecho patrimonial publico mientras que del aspecto de erogación y gasto de los recursos se ocupa el derecho presupuestario. El anterior epíteto no resulta una nimiedad, pues la perspectiva exacta nos permite enfocar de una mejor manera la materia sujeta a análisis del presente trabajo de investigación.

1.3. Principios generales del derecho fiscal

Los principios generales del derecho son enunciados que, aunque no se encuentran establecidos en el cuerpo de los ordenamientos jurídicos, funcionan como fuente de dichos enunciados; en materia fiscal, estos principios son necesario con el fin de establecer el cuadro de acción e inacción, tanto por las autoridades fiscales como de los contribuyentes, buscando con esto que se tengan un mejor manejo y desenvolvimiento de los agentes de la relación jurídico-tributaria.

En el ámbito fiscal, los principios aplicables son: comodidad, economía, certidumbre, uniformidad, generalidad, y justicia, mismos que se exponen a continuación:

- Principio de comodidad: se refiere al hecho de que los impuestos deben cobrarse en el tiempo y la forma que le sea de mayor comodidad al contribuyente, por lo tanto, la periodicidad de los pagos debe establecerse con base en la practicidad.

Si pagar impuestos supone un sacrificio personal, los legisladores deberían hacerlo conveniente y por tanto elegir una fecha favorable al contribuyente (Margáin, 2007, p. 38).

- Principio de economía: hace referencia al hecho de que las cargas contributivas deben establecerse de forma tal que no afecte los gastos personales mínimos requeridos, al mismo tiempo que debe economizarse en cuanto al costo de recaudaciones.

Los impuestos no pueden sacar dinero del mercado de valores, ni pueden evitar que una cantidad mucho mayor vaya a los bolsillos de la gente que al tesoro público (De la Garza, 2008, p. 406).

- Principio de certidumbre: este principio se refiere a que las normas jurídicas que establezcan el cobro de impuestos deben señalar de manera

completa y sin ambigüedad, el contenido de cada uno de ellos, con lo cual se impide una actuación errónea por parte de las autoridades fiscales.

Los impuestos deben estar establecidos por ley, identificándose el momento de su cobro, la fecha de pago y el objeto de la obligación, y todos estos datos deben ser claros y precisos, para que el impuesto no sea ambiguo y, por tanto, no se considere arbitrario (Delgadillo, 2003, p.69).

- Principio de uniformidad: se refiere a que todos los contribuyentes deben ser tratados de la misma manera si son sujetos del mismo impuesto, de donde deriva la máxima “a mayor capacidad contributiva, mayor carga impositiva”.

Si pagar impuestos es un sacrificio impuesto a los individuos, entonces este sacrificio debe ser el mismo para todas las personas que se encuentran en la misma situación. Si dos impuestos idénticos provienen de fuentes diferentes, los montos a pagar por cada entidad deben ser diferentes (Margáin, 2007, p. 27).

- Principio de generalidad: todo impuesto debe establecerse para todas las personas que se encuentren en el supuesto jurídico del que derive la carga impositiva.

Todas las personas físicas o jurídicas que, por cualquier motivo o circunstancia, estén sujetas a cualquiera de las disposiciones reglamentarias previstas en la legislación tributaria, tienen la obligación de pagar impuestos y

realizar actividades relevantes que den lugar a impuestos o contribuciones relevantes (Arrijoja, 2020, p. 248).

- Principio de justicia: busca el equilibrio entre el ingreso y la riqueza, con lo que persigue la igualdad entre los contribuyentes, con lo cual se establecerá una verdadera justicia contributiva.

Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción a su capacidad, es decir, en proporción a los ingresos que obtienen de la defensa del Estado; lo que se llama justicia o injusticia de los impuestos depende de la observancia de esta máxima (De la Garza, 2008, p. 404).

Estos principios son de suma importancia para el establecimiento de las imposiciones contributivas por parte del Estado, puesto que buscan que las contribuciones sean adecuadas y efectivas, sin que ello afecte la esfera jurídica de los contribuyentes, evitando así un contexto beligerante o de injusticia.

1.4. La relación jurídico-tributaria

En este sentido, el Estado por medio de su potestad impositiva es el sujeto encargado de establecer los supuestos bajo los cuales se creará el deber jurídico de cumplir con obligaciones delimitadas. Esta facultad impositiva tiene como depositario al poder legislativo el cual mediante el proceso legislativo es el encargado de delimitar los supuestos de imposición tributaria. Mientras que, por otro lado, la facultad de ejecución de esa facultad impositiva está asignada al Poder Ejecutivo por conducto de la administración pública.

El deber de colaborar al gasto público, dentro de nuestro ordenamiento jurídico se encuentra previsto a través del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual a la letra dice lo siguiente:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos: [...]

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes [...] (CPEUM, 1917).

De este precepto constitucional se desprende el deber jurídico de acatar la obligación derivada del contenido de dicha norma jurídica, toda vez que establece mediante dicha norma jurídica la existencia de un vínculo jurídico que constriñe a sus destinatarios al cumplimiento de una obligación la cual, desde un análisis literal se desprende una obligación de dar una prestación consistente en una contribución, y una obligación de hacer, que consiste en destinar dichas contribuciones al gasto público.

La relación jurídico-tributaria es aquella establecida entre el sujeto obligado (contribuyente) y el Estado, en donde el contribuyente se encuentra obligado a cumplir con una serie de actividades que se encuentran a su cargo, de acuerdo con las normas jurídicas vigentes. La relación entre el contribuyente y el Estado consiste comúnmente en dar una prestación en dinero y, de manera, excepcional, prestaciones en especie, de donde se desprenden los siguientes elementos como obligaciones tanto del contribuyente como del Estado:

- El pago de impuestos.
- Reembolso de los impuestos o prestaciones fiscales indebidamente pagados.
- Pago de intereses moratorios.
- Garantía de las prestaciones tributarias o fiscales.
- Pago de sanciones pecuniarias o multas.

Además, este precepto constitucional contiene tanto de manera explícita como implícita los principios de legalidad, gasto público, equidad y proporcionalidad tributaria, que se erigen en los límites constitucionales que permiten a los contribuyentes la facultad de exigir a las autoridades fiscales el cumplimiento de dichos principios, y evitar la arbitrariedad impositiva que permeó en los modelos tributarios durante gran parte de la época feudal europea.

1.4.1. La creación de la norma jurídica en materia tributaria.

En materia tributaria o fiscal, el artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que la creación, modificación o eliminación de las normas jurídicas, se deben promover por la Cámara de Diputados, siendo esta una facultad exclusiva de dicha cámara, a saber, el procedimiento de creación de la norma jurídica es el siguiente:

- I. Se inicia el debate acerca del contenido de la mencionada propuesta, lo que incluye a diputados, senadores y al presidente de la República, ello con atención a lo establecido en el artículo 72 constitucional.
 - a) Una vez que se aprueba el proyecto en la Cámara de Diputados, se turna a la Cámara de Senadores para que la estudie y, si la aprueba, la turne al Ejecutivo, el cual la estudiará y, si la considera correcta, la publicará de manera inmediata.
 - b) El Ejecutivo podrá no aprobar el proyecto, contando con 10 días para devolver el proyecto a la Cámara de Diputados, o en su caso, a la comisión permanente.
 - c) Una vez que la Cámara de Diputados tenga en su poder el proyecto devuelto por el ejecutivo, tendrá que estudiar las observaciones realizadas, debiendo confirmar su contenido con al menos dos tercios del total de diputados, posteriormente la turnará por segunda ocasión a la Cámara de Senadores, la cual, si la aprueba, con la misma cantidad de votos, la hará llegar al Ejecutivo para que éste señale su promulgación.
 - d) Si quien rechazara el proyecto fuese la Cámara de Senadores, ésta la devolverá a la Cámara de Diputados para su revisión, una vez que el proyecto sea nuevamente revisado por la cámara de origen la turnará por segunda vez a la cámara revisora, y si ésta la aprueba, la turnará al Ejecutivo para que éste realice su estudio y aprobación o devolución con observaciones, sin embargo, si la Cámara de Senadores rechazare por segunda ocasión el proyecto, éste no podrá presentarse nuevamente en el mismo período de sesiones.

- II. Una vez que las cámaras se encuentren conformes con el contenido del proyecto, se hará llegar al ejecutivo para que éste lo vete o sancione.
El Ejecutivo, en atención a lo señalado en el apartado B del artículo 72 constitucional, y teniendo en cuenta lo establecido en el apartado C del mismo precepto, podrá vetar el proyecto; en caso contrario, cuando el ejecutivo lo apruebe, deberá señalar su promulgación; para este efecto existen dos supuestos que se señalan como aprobación por parte del ejecutivo; el primero, cuando así lo expresa el ejecutivo, y el segundo, cuando permita que el plazo señalado para vetar el contenido del proyecto transcurra sin que se pronuncie en contra.
- III. El proyecto que haya sido aprobado procederá a la promulgación y publicación, la promulgación es un acto por medio del cual el Ejecutivo hace del conocimiento general la aprobación de una norma jurídica, en tanto que la publicación se refiere a plasmar en el Diario Oficial de la Federación (DOF) la nueva norma, así como el decreto que la sanciona, con lo que toda la Nación se encontrará obligada a observarla una vez que entre en vigor.
- IV. El decreto presidencial debe, de manera obligatoria, contar con el referendo ministerial del Secretario de Hacienda y Crédito Público, tal como lo establece el numeral 92 de la máxima norma jurídica mexicana, no obstante, es de observar que este formalismo es fácilmente salvado si el ejecutivo decide, con atención a la fracción II del artículo 89 constitucional, remover de su cargo a aquel secretario que se oponga a su decreto, colocando en su lugar a alguno que se encuentre dispuesto a obedecer sus órdenes.

- V. Una vez promulgada la nueva ley, se procederá a esperar que transcurra el plazo concedido para que la norma sea aplicable, es decir, para que entre en vigor. (Martinez, 2024, pp. 8-9).

1.4.2. Clasificación de los ingresos tributarios

Los ingresos son las cantidades monetarias que tienden a incrementar el patrimonio de una persona o ente, cómo es el caso de las empresas y el Estado, estos ingresos se obtienen, para el caso del Estado, a través de las recaudaciones que éste lleva a cabo por medio de las denominadas contribuciones que son cargas impositivas que se establecen a los contribuyentes debido a los ingresos que obtienen derivados de sus actos o acciones de naturaleza comercial y económica.

Los ingresos derivados de los tributos que los contribuyentes se encuentran obligados a proporcionar al Estado, puesto que éste tiene el poder coactivo de poder solicitarlo (Delgadillo, 2003, p. 33), se clasifican en: aprovechamientos, productos, créditos públicos, contribuciones y sus accesorios. Los aprovechamientos son, tal como lo indica el artículo 3 del Código Fiscal de la Federación (CFF), aquellos ingresos que el Estado percibe derivado de sus funciones de derecho público, que son distintos de los ingresos obtenidos a través de las contribuciones, de los derechos de financiamientos y de aquellos que sean obtenidas a través de los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal (CFF, 2023, p. 2).

Los créditos públicos son aquellos ingresos que provienen de los financiamientos a los que el estado se ve en la necesidad de recurrir para solventar las necesidades de la sociedad (Arriola, 2020, p. 92). Las contribuciones, por su

parte, son las prestaciones establecidas en las normas jurídicas fiscales, cuyo carácter es unilateral, de qué se encuentra a cargo de los contribuyentes, tanto personas físicas como personas morales o jurídicas, con la intención primaria de sufragar los gastos propios de la función estatal, sin embargo, estas contribuciones son válidas, única y exclusivamente en los casos en que el aparato jurídico fiscal lo tenga previamente establecido (Fernández, 2000, p. 154).

Los accesorios son los recargos, sanciones, indemnizaciones y gastos de ejecución generados por causa del incumplimiento de las obligaciones en que haya incurrido el contribuyente, estos ingresos corren la misma suerte que la causa que los haya originado (CFF, 2023, p. 2); los recargos son las cantidades que se han de pagar al fisco como carga adicional a las contribuciones que no se hayan cubierto en tiempo y forma (Fernández, 2000, p. 161). Las sanciones o multas son imposiciones que el fisco le señala al contribuyente no con la finalidad de recaudar, sino con la intención de “educarlo” en cuanto a su obligación de contribuir al gasto público (Carrasco, 2017, p. 186).

Como puede apreciarse, existen distintos tipos de ingresos para el Estado, sin embargo, las contribuciones son las que generan la mayor cantidad de ingresos, debido a que, en primer lugar, estas son de orden general, es decir, se establecen para todas las personas físicas y jurídicas y, en segundo lugar, existe una amplia gama de contribuciones, lo que permite obtener grandes sumas monetarias en favor del Estado.

1.4.3. Principios jurídicos de las contribuciones

Como se mencionó anteriormente, las contribuciones se rigen por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual establece los siguientes principios: legalidad, obligatoriedad y universalidad, relación con el gasto público, proporcionalidad y equidad, y solvencia.

- Principio de legalidad: señala que toda relación existente entre el estado y los contribuyentes debe contar con una base jurídica, de tal suerte que, si no se tiene un fundamento tal, no puede establecerse una obligación, de tal forma que el contribuyente estará en la necesidad de atender únicamente los deberes que las normas jurídicas previamente establecidas señalen (Arriola, 2020, p. 252).

De esta manera, resulta evidente que, de no existir un sustento jurídico para la actuación de las autoridades fiscales, el contribuyente carecerá de una garantía de seguridad, por lo cual, indispensable es el establecimiento de las normas jurídicas fiscales, como fuente regulatoria de la actuación estatal.

- Obligatoriedad de las contribuciones: se refiere al hecho de que todos los contribuyentes que se ajusten a los supuestos legales contenidos en las normas jurídicas fiscales se encuentran sujetos al pago de las contribuciones (Arriola, 2020, p. 252).

La obligatoriedad no se ubica únicamente cuando se habla de la deuda que tienen los contribuyentes como sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino que también hace referencia al surgimiento de consecuencias sí es que estos

omiten cumplir con sus obligaciones de pago dentro de los plazos establecidos por las normas jurídicas fiscales.

- Principio de generalidad: este principio señala que todos los contribuyentes que se encuentren en alguna de las hipótesis previamente establecidas por las normas jurídicas fiscales están en la obligación de cubrir dichas contribuciones (Carrasco, 2017, p. 29).

Los impuestos, al ser generales comprenden a todos los contribuyentes, siempre que se ajusten a las hipótesis jurídicas previamente establecidas, no obstante, es imperante señalar que las cargas impositivas no pueden afectar al contribuyente al grado de evitar que puedan vivir dignamente, tal como sucede con el caso de las personas que obtienen el mínimo vital, quienes se encuentran exentas del pago de las contribuciones (Margáin, 2007, p. 25).

- Principio de vinculación con el gasto público: este principio señala que las contribuciones proporcionadas al Estado por los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria deberán ser utilizados exclusivamente para satisfacer las necesidades de la sociedad, a través de la función pública del Estado, en palabras de Arriola (2020), esto impone a los gobernantes la obligación de destinar las contribuciones de manera exclusiva a la satisfacción del gasto público, y de manera contraria, le brinda a los gobernados la autoridad moral de negarse a contribuir al gasto público cuando dicho gasto no es llevado a cabo (p. 267).

Con base en este principio, se entiende que las contribuciones deben destinarse al gasto público, lo que significa que los contribuyentes tienen la facultad de exigir la rendición de cuentas, con lo cual se podrá verificar que, efectivamente, los montos recaudados por el Estado se hayan destinado al gasto requerido para el mantenimiento de sus funciones.

- Proporcionalidad y equidad: la proporcionalidad refiere que las cargas tributarias deben establecer con base en la capacidad económica del contribuyente, de forma tal que el contribuyente aportará de acuerdo con sus recursos económicos, de esta manera, la proporcionalidad se convierte en un principio distributivo de las cargas fiscales establecidas a los contribuyentes de acuerdo con su disponibilidad económica financiera, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos (Neumak, 1974, p. 50).

Referente al principio de equidad, este se refiere a la igualdad de trato hacia los contribuyentes que las normas jurídicas fiscales deben establecer, sin que medie forma alguna de discriminación, con lo cual se busca evitar cualquier contexto de injusticia (Arriola, 2020, p. 254), de esta manera, la equidad busca que el trato a los contribuyentes sea el más adecuado, debido a que la justicia debe velar por las circunstancias únicas del caso que el contribuyente exponga, sin que ello evite aplicar la generalidad de las normas jurídicas (De la Cueva, 1999, p. 267).

- Capacidad contributiva: este principio señala que todo contribuyente deberá aportar al gasto público únicamente con base en lo que su poder económico se lo permita, de forma tal que, a mayor enriquecimiento, mayor capacidad contributiva y, por ende, mayor contribución, con lo cual

se busca evitar que las personas con menores recursos económicos contribuyan de una manera excesiva.

1.4.4. Clasificación de las contribuciones

Las contribuciones son montos que los contribuyentes están obligados a proporcionar al Estado, tal como lo indica el artículo 2 del CFF, las contribuciones se clasifican en: impuestos, contribuciones de mejoras, aportaciones de seguridad social, y derechos. Las contribuciones de mejoras son aquellos montos que las personas físicas y jurídicas proporcionan al Estado derivado del beneficio que obtienen de la realización de obras públicas (CFF, 2023, p. 2), estas contribuciones gravan la utilidad de las obras públicas que el Estado realizan en beneficio de la sociedad (Venegas, 2018, p. 87).

Por su parte, las aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en las normas jurídicas fiscales, que son proporcionadas a personas que sustituyen al Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley regulatoria en materia de seguridad social (CFF, 2023, p. 2); las aportaciones de seguridad social no se identifican con los derechos debido a que el pago de estos qué edad discreción del virtual beneficio de la contra partida directa en tanto que estas otras no generan una contraprestación directa y equivalente por parte del Estado (Venegas, 2018, p. 88).

Los derechos, como contribuciones, son las que se encuentran establecidas en las normas jurídicas fiscales derivadas del uso o aprovechamiento del dominio público, o bien, por percibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, exceptuando los casos en que dichos servicios sean otorgados por organismos descentralizados u órganos desconcentrados (CFF, 2023, p. 2).

Los impuestos son contribuciones establecidas en las normas jurídicas fiscales, que deben ser pagadas por las personas físicas y jurídicas que se encuentren dentro de las hipótesis señaladas en dichas normas (CFF, 2023, p. 1). Por su parte, Flores (1977) menciona que los impuestos son beneficios en forma de dinero, que los contribuyentes proporcionan al Estado, y otros sujetos de derecho público; determinados unilateralmente y sin contraprestación especial, para satisfacer las necesidades sociales (p. 33).

Asimismo, Venegas (2018) contempla los impuestos como las contribuciones que gravan cualquier manifestación de capacidad económica absoluta tomando como base cualquier magnitud de riqueza gravada que sirva para medir la capacidad económica relativa (p. 869), y el CFF (2023) considera los impuestos como las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y jurídicas que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la norma, y son distintas de los derechos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras (p. 2).

De las definiciones anteriores se desprende que los impuestos son la carga impositiva que el Estado exige de los contribuyentes, cuando estos se ajustan a alguno de las hipótesis previstas dentro de las normas jurídicas fiscales, con el fin de que dichas contribuciones favorezcan el sostenimiento del Estado.

1.4.5. Elementos de las contribuciones

Las contribuciones deben estar contempladas dentro de las normas jurídicas fiscales, siendo esto el primer elemento de las contribuciones, la legalidad, a la cual se suman cuatro elementos: sujeto, objeto, base, y tasa o tarifa.

El sujeto es el contribuyente sobre el cual recae la obligación de pago (Venegas, 2018, p. 95), en este sentido se debe tener en cuenta que el sujeto puede ser una persona física o una persona moral (CFF, 2023, p. 1). El objeto, es la razón de la contribución, la suma monetaria que se entrega al Estado por parte del contribuyente, con el fin de que el Estado pueda solventar sus funciones de derecho público (Fernández, 2000, p. 225), el objeto podrá señalarse también como el motivo por el cual el sujeto se encuentra obligado al pago de las contribuciones, lo cual dependerá de sus ingresos y el origen de éstos (Martinez, 2018, p. 19).

La base, por su parte, es el monto sobre el cual se establecerá la cuantía de la contribución, sobre la base se aplica la tasa o tarifa que la norma jurídica fiscal establezca, para cada una de las diferentes hipótesis; la base es la cantidad que la ley considera para determinar el monto de la contribución que el contribuyente debe proporcionar al Estado (Fernández, 2000, p. 158).

Por su parte, la tasa o tarifa es el porcentaje que se aplica sobre la base para determinar la obligación tributaria (Venegas, 2018, p. 102), ahora bien, es importante señalar que no siempre se aplica una tasa o una tarifa; la tasa es el porcentaje que el contribuyente debe destinar al gasto público (Martinez, 2018, p. 23), en tanto, la tarifa es una combinación de cuotas y tasas que se aplican entre un mínimo y un máximo (Fernández, 2000, p. 158).

1.4.6. Derechos y obligaciones derivadas de la relación jurídico-tributaria

En relación con las obligaciones derivadas del vínculo jurídico entre el fisco y los contribuyentes, se desprende que de esta relación convergen una pluralidad de obligaciones que se traducen en distintas conductas de dar, hacer, no hacer o de tolerar, por lo anterior, para efectos didácticos, estas obligaciones se agrupan en dos grupos principales: por una parte, las obligaciones principales o sustantivas, y, por otra parte, las obligaciones secundarias, accesorias o formales.

1.4.6.1. Derechos de los contribuyentes

Si bien cuando se habla de la relación jurídico-tributaria, se hace referencia a las obligaciones con las que debe cumplir el contribuyente, este también se encuentra favorecido con base en los derechos que la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente establece en su contenido, así establecidos en el artículo 2° de dicho ordenamiento jurídico, siendo dichos derechos, los siguientes:

- I. obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.
- II. Derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables.
- III. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

- IV. Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados.
- V. Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones presentadas por el contribuyente, previo el pago de los derechos que en su caso, establezca la Ley.
- VI. Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante.
- VII. Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la administración tributaria, los cuales sólo podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.
- VIII. Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria.
- IX. Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.
- X. Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa.

- XI. Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas.

- XII. Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales. Se tendrá por informado al contribuyente sobre sus derechos, cuando se le entregue la carta de los derechos del contribuyente y así se asiente en la actuación que corresponda. La omisión de lo dispuesto en esta fracción no afectará la validez de las actuaciones que lleve a cabo la autoridad fiscal, pero dará lugar a que se finque responsabilidad administrativa al servidor público que incurrió en la omisión.

- XIII. Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.

- XIV. Derecho a señalar en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como domicilio para recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala competente de dicho Tribunal, en cuyo caso el señalado para recibir notificaciones deberá estar ubicado dentro de la circunscripción territorial de la Sala (LFDC, pp. 1-2).

Entiéndase así que el contribuyente tiene facultades para solicitar que el Estado cumpla con su obligación de respetar los derechos de los contribuyentes, dentro de los cuales se encuentra su participación dentro de los procedimientos en forma de juicio en los cuales intervengan, no obstante, el contenido del precepto anterior, es necesario tener en cuenta el contenido de los artículo 23 y 24 del

ordenamiento en cita, los cuales señalan los medios de defensa con los que cuentan los contribuyentes en contra de los actos dictados por las autoridades fiscales, pudiendo exponer lo que a su derecho convenga para desvirtuar las presunciones de la autoridad, a saber, el contenido de los preceptos mencionados es el siguiente:

Artículo 23.- Los contribuyentes tendrán a su alcance los recursos y medios de defensa que procedan, en los términos de las disposiciones legales respectivas, contra los actos dictados por las autoridades fiscales, así como a que en la notificación de dichos actos se indique el recurso o medio de defensa procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse. Cuando en la resolución administrativa se omita el señalamiento de referencia, los contribuyentes contarán con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo.

Artículo 24.- En el recurso administrativo y en el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, los contribuyentes podrán ofrecer como prueba el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado. Éste será el que contenga toda la documentación relacionada con el procedimiento que dio lugar a la resolución impugnada; dicha documentación será la que corresponda al inicio del procedimiento, los actos jurídicos posteriores y a la resolución impugnada. No se incluirá en el expediente administrativo que se envíe, la información que la Ley señale como información reservada o gubernamental confidencial.

Para los efectos de este artículo, no se considerará expediente administrativo, los documentos antecedentes de una resolución en la que las leyes no establezcan un procedimiento administrativo previo (LFDC, p. 6).

1.4.6.2. Obligaciones principales o sustantivas

En atención a la anterior agrupación, las obligaciones principales se conforman por aquel conjunto de obligaciones que tienen por objeto directo una conducta de dar, esto es, la obligación del pago de la contribución. En este sentido, esta obligación se compone de sujetos de la obligación, el hecho imponible, la base gravable, la cuota, tarifa, exenciones, modalidades y formas de extinción de dicha obligación.

1.4.6.3. Obligaciones secundarias o formales

Las obligaciones secundarias, accesorias o formales son aquellas que tienen por objeto obligar al administrador a realizar acciones distintas al pago de honorarios, por lo que este tipo de obligaciones se divide en tres grupos:

Obligaciones secundarias: Presentar las declaraciones correspondientes, inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, llevar libros de contabilidad durante al menos diez años, conservar documentos relacionados con su actividad durante un período de tiempo determinado, publicar ciertos documentos sobre su empresa, emitir avisos sobre cambios en sus estatutos (Amparo en Revisión, 2015).

Obligaciones secundarias de no hacer. “No proporcionar datos falsos, no oponerse a las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, no llevar dos o más libros similares de contabilidad con datos diversos, etcétera” (Amparo en Revisión, 2015). Obligaciones secundarias de “tolerar, permitir la práctica de visitas domiciliarias, acceder a la revisión de sus libros de contabilidad, papeles, entre otras” (Amparo en Revisión, 2015).

Del contenido de lo anterior, se desprende que dichas obligaciones secundarias, accesorias o formales, tienen un carácter esencialmente instrumental, ya que su cumplimiento tiene como objetivo el permitir que la autoridad fiscal y el contribuyente cumplan con la obligación principal o sustantiva de dar el pago de la contribución correspondiente. Por esto último, se desprende que los contribuyentes tienen como obligación la de conservar la documentación referente a su actividad, así como de expedir los documentos determinados respecto de su giro.

CAPÍTULO 2. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

2.1. Concepto de presunción de Operaciones Inexistentes.

En este sentido, es pertinente señalar que la presunción de operaciones inexistentes desde una interpretación exegética fue concebida como un procedimiento administrativo en virtud del cual la autoridad fiscal una vez que se percatara que un contribuyente había estado expidiendo comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparaban dichos servicios, o bien, que dichos contribuyentes se encontraran como no localizados, esta procedería a presumir provisionalmente que estas operaciones eran inexistentes para efectos fiscales, en tanto se resolviera en definitiva si dicha presunción era correcta o bien, se viera desvirtuada por las pruebas y defensas que el contribuyente hiciera valer, en cuyo caso, la consecuencia jurídica de este procedimiento sería la declaración de inexistencia de los actos jurídicos consignados en los comprobantes fiscales.

2.2. Antecedentes del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

En este aspecto, es donde tienen cabida los comprobantes fiscales, toda vez que estos instrumentos son medios de convicción a través de los cuales el contribuyente puede acreditar para efectos fiscales el tipo de acto o actividades que realiza y que permite la cuantificación de los ingresos del contribuyente. Verbigracia, si un contribuyente desarrolla una actividad o interviene en cierto acontecimiento el cual se subsume de manera exacta al hecho imponible establecido en la ley, entonces esto provoca que nazca la obligación de dar el pago correspondiente a dicha contribución y por ende, para efectos de determinar la base gravable de dicho impuesto resulta menester que el contribuyente mediante la exhibición de sus

comprobantes fiscales haga del conocimiento de la autoridad fiscal todas las particularidades en que este sujeto se encuentre a efectos de determinar el exacto cumplimiento de la obligación fiscal.

En este aspecto, conviene resaltar que acorde con la Exposición de Motivos por parte del Poder Legislativo, en torno a dicho artículo se consideró que para que México sea un país de bienestar, se necesita fortalecer su sector recaudador de impuestos en lugar de someter a sus ciudadanos al terrorismo fiscal para que se puedan generar los ingresos deseados sin que los contribuyentes sean intransigentes, por lo que no se trata sólo de fortalecer los impuestos o las agencias reguladoras, sino también tanto sobre que el país haga su parte para proteger a los contribuyentes de exceder los límites de los derechos humanos ya reconocidos por el Estado mexicano. No hacer lo que han hecho países anteriores podría conducir fácilmente a un entorno de terrorismo fiscal, que podría conducir a una incapacidad temporal para fomentar una cultura de pagos.

En este sentido, dado que hay algunos sectores de la sociedad que dicen estar sujetos a los contribuyentes, pero lo cierto es que están simulando actividades para soportar la carga tributaria de otros contribuyentes a cambio de recompensas; hasta donde se sabe, debido a lagunas en la legislación, se les permite participar en estas actividades, lo que los coloca en un ambiente evasivo.

El Servicio de Administración Tributaria afirmó que las empresas que facturaron por operaciones falsas que existieron mientras hacían negocios sin activos ni empleados sumaron \$354 mil millones de pesos, pero no fueron las únicas afectadas por la empresa. Al influir en el tesoro federal, también se tiene a quienes

realizan operaciones reales, pero utilizan las facturas para hacer deducciones, lo que significa que su actividad da resultados.

Estas últimas empresas, en algunos casos, tienen gente e infraestructura, pero también se imita su funcionamiento, operan en la forma que marca la ley, intentan engañar a las autoridades, fingen operar sin darse cuenta, cumplen con las normas de la ley, pero han causado daños importantes a los ingresos de la nación, debido a que están emitiendo facturas sin implementar plenamente el proyecto de ley, lo que sin duda resultará en que los contribuyentes fraudulentos se beneficien de las facturas.

Estos contribuyentes reciben beneficios con compensaciones o reembolsos, pero en realidad no merecen la pena, porque su implementación es cuestionable. En otros casos, algunos contribuyentes no presentan declaraciones de impuestos o no completan cierto tipo de declaraciones por disciplinas fiscales o por deberes de sus contadores o representantes legales, pero esto no significa que el contribuyente esté simulando acciones, esto es, contribuyentes que realmente existen, pero que no están creados para simular o beneficiar a otros, sino todo lo contrario, pero por razones desfavorables rechaza la institución de mayor cumplimiento, convirtiéndola en temporal.

Este tipo de contribuyente es importante para el SAT debido a que, a diferencia de otros contribuyentes, pueden regularse, crearse y continuar en el régimen exclusivo de las autoridades tributarias, de acuerdo con el contenido del Artículo 31, fracción IV de la Constitución; en cambio, los otros, obviamente, desde

su creación tenían pretensiones de alevosía y premeditación tendientes a generar detrimento al Estado.

Para identificar a las empresas que causan daño e impacto en las arcas federales y separarlas de los contribuyentes, es fundamental ajustar el CFF para que aquellos que están en desventaja puedan hacerlo cuando puedan, lo mismo ocurre con otros contribuyentes que no tienen infraestructura, o incluso si los contribuyentes que poseen infraestructura, pero cuyo único objetivo no es obtener desgravaciones fiscales.

Respecto a este tipo de simulación, se han promulgado y modificado diversas disposiciones del CFF para otorgarle al SAT mayores facultades como autoridad fiscalizadora y poder determinar quiénes son los contribuyentes que dicen ser contribuyentes, generando pérdidas. Por lo anterior, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación contiene diversos métodos para determinar las actividades simuladas, a saber:

- Que un contribuyente sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes, pretendan amparar sus operaciones con tales comprobantes, o bien,
- Que dichos contribuyentes se encuentren no localizados.

Las circunstancias anteriores permitirán a las autoridades suponer que la empresa del contribuyente no existe porque no cuenta directa o indirectamente con

activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar servicios o fabricar, comercializar o suministrar los bienes a que se refieren, o bien, se trata de contribuyentes no localizados.

Debe destacarse que el mismo establece una presunción, entendida como la consecuencia que la ley deduce de un hecho desconocido, que podrá tomar en cuenta la autoridad, para sostener la inexistencia de las operaciones que se avalan con los comprobantes fiscales emitidos, que 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 demuestran lo contrario.

Como se desprende de lo anterior, el artículo 69-B del CFF contiene un procedimiento de presunción y consecuencias, según el cual las autoridades pueden presumir que el negocio no se ha realizado, salvo prueba en contrario. De esta manera, el artículo 69-B del CFF vigente es una herramienta valiosa debido a que permite a las autoridades tributarias tomar medidas en contra de los contribuyentes que emiten comprobantes fiscales obtenidos de actividades simuladas.

Por otra parte, dentro de la resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, respecto del procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación prevé lo siguiente:

I.1.4. En lo que respecta al inciso 2 del artículo 69-B del CFF, si las autoridades fiscales suponen que la empresa a la que se le emite la factura no existe, se emitirá un oficio informando la situación anterior y el impuesto, de acuerdo con el artículo 134 del CFF, la notificación deberá realizarse de conformidad con lo dispuesto en este artículo. Asimismo, las autoridades fiscales emitirán un oficio con una relación de los contribuyentes que sean sospechosos de incurrir en las circunstancias a que se refiere el artículo 69-B del CFF.

Los contribuyentes, dentro de los quince días siguientes a la última notificación a que se refiere la segunda parte de las normas legales antes mencionadas, pueden presentar a la ALAF un documento escrito gratuito según su lugar de residencia fiscal, en el que manifiesten el cumplimiento de sus derechos y presenten los documentos en relación con los hechos notificados y cumplan con estas disposiciones a tal efecto durante el procesamiento de la ficha 164/CFF contenido en el Anexo 1-A.

La autoridad competente que tramite los procedimientos a que se refiere el párrafo anterior podrá requerir al contribuyente información o documentos adicionales; en las circunstancias mencionadas, el contribuyente deberá proporcionar los datos, informaciones y documentos necesarios dentro de los diez días hábiles, contados a partir del día hábil siguiente a la entrada en vigor de la notificación de la solicitud.

El plazo máximo en el que las autoridades pueden evaluar las pruebas y objeciones presentadas por el contribuyente es de cinco días, los cuales se cuentan a partir del día del cumplimiento de los requisitos. Los contribuyentes que no proporcionen información relativa a los hechos declarados serán incluidos en el listado del DOF y la página oficial del SAT, por lo que el trámite de las cuestiones operativas contenidas en los comprobantes fiscales emitidos por los contribuyentes no producirá efecto alguno.

Por lo anterior, en palabras del ministro Eduardo Medina Mora I., podemos advertir la importancia de los comprobantes fiscales dentro de la relación jurídico-tributaria, toda vez que: “son los medios por los que se comprueban la realización de actividades y constituyen una herramienta de control para (...) verificar la autenticidad de la información presentada por los sujetos pasivos para los efectos fiscales a los que haya lugar” (Amparo en Revisión, 2015).

Sin embargo, por otro lado, se desprende que el uso inadecuado de estos medios de convicción puede tener como corolario que los contribuyentes por medio de estos comprobantes asienten actos jurídicos u operaciones, que en realidad se celebren por cantidades inferiores y en función de esto lograr una base impositiva menor con lo que se contribuirá menos al erario, mediante la utilización de maquinaciones o artificios defraudando al fisco.

Para poder comprender un poco mejor el fenómeno de la defraudación fiscal mediante el uso de comprobantes fiscales que sustentan operaciones inexistentes

es pertinente acudir a la exposición de motivos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación el cual establece lo siguiente:

El negocio de quienes se dedican al tráfico de comprobantes fiscales se basa en un estatuto coherente para las empresas que inicialmente parecen cumplir con sus obligaciones tributarias y luego comienzan a incumplir, creyendo que las autoridades fiscales pretenden controlarlas, lo que aún no han descubierto o no están dispuestos a dejar que los empleados de los registradores, empleados, personal de limpieza o personal asimilado sean responsables de bienes o condiciones que se acerquen a los necesarios para garantizar la prestación de los servicios o el transporte, la producción o la comercialización, y normalmente no los tienen (Amparo en Revisión, 2015).

En este sentido, en función de la información dada a conocer por el Servicio de Administración Tributaria se ha podido identificar una serie de conductas que siguen ciertos patrones como, por ejemplo:

1. Las sociedades 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 de esta sociedad.
2. Se emiten comprobantes fiscales correspondientes a operaciones que no se realizaron.

3. Se emiten comprobantes fiscales cuya prestación realmente fue pagada por las operaciones consignadas en los mismos es sólo un mínimo porcentaje y no tiene proporción con dichas operaciones.
4. No tienen personal o bien, este no es idóneo o suficiente para llevar a cabo las operaciones consignadas en los mismos.
5. Se reciben ingresos que no tienen proporción a las características de su establecimiento.
6. Tienen sus establecimientos en domicilios que no corresponden al manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes.
7. Sus sociedades se encuentran activas durante un periodo y luego se vuelven no localizables.
8. Sus ingresos en el ejercicio de que se trate son casi idénticos a sus deducciones o bien, estas son mayores por escaso margen.
9. Prestan servicios y a la vez reciben servicios por casi exactamente los mismos montos.
10. Comparten domicilios con otros contribuyentes también prestadores de servicios.

Por las anteriores consideraciones y en función de la importancia que reviste para el sistema contributivo mexicano el eliminar y prevenir esta clase de prácticas, el legislador federal, contempló mediante el decreto por el que se reforman, derogan y adicionan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, mismo que

fue publicado el día 9 de diciembre de 2013 y que entró en vigor el día 1 de enero de 2014, la creación del procedimiento administrativo de presunción de operaciones inexistentes, el cual desde su concepción fue visto como un procedimiento que resultaba menester contemplar en aras de menguar la práctica de defraudación fiscal mediante el uso de comprobantes fiscales que sustentaban operaciones inexistentes.

2.3. Naturaleza jurídica del procedimiento

Por la anterior concepción, para poder comprender la naturaleza jurídica de esta figura propia del derecho fiscal, es pertinente establecer lo siguiente:

1. Es un procedimiento cuya consecuencia jurídica es declarar inexistente un acto jurídico consignado en un comprobante fiscal, por ende, contrario a lo señalado por algunos doctrinarios, este procedimiento no tiene como finalidad el nulificar o anular un acto, toda vez que dicho procedimiento tiene como finalidad establecer que un acto jurídico para efectos fiscales carece de un elemento de existencia: el objeto (Toledo, 2020).
2. Es un acto de antesala al procedimiento de fiscalización, toda vez que este procedimiento tiene como objeto el de la revisión de información y documentación que obra en poder de la autoridad hacendaria para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales e identificar, en su caso, los hechos u omisiones que pudieran entrañar su incumplimiento (Tesis de jurisprudencia por reiteración, 2016).

2.4. Tramitación y substanciación del procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Este procedimiento quedó contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el cual sufrió una reforma importante por lo que hace a su tramitación en el año de 2018. El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, hasta antes de la reforma de 2018, se tramitaba de la siguiente manera:

1. Una vez que el SAT, se percataba que un contribuyente había estado expidiendo comprobantes fiscales “sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparaban dichos servicios” (Código Fiscal de la Federación, 2018), o bien, “que dichos contribuyentes se encontraran como no localizados, se daba inicio con el procedimiento administrativo mediante la presunción iuris tantum de inexistencia de operaciones amparadas en tales comprobantes” (Ediciones fiscales ISEF, Sociedad Anónima, 2015, p. 136).
2. Se procedía a notificar a los contribuyentes mediante su buzón tributario, en la pina de internet del SAT y una publicación en el Diario Oficial de la Federación (a lo cual se le conoció como la lista negra de contribuyentes en presunción de operaciones inexistentes) (Ediciones fiscales ISEF, Sociedad Anónima, 2015, p. 136).
3. Se contaba con el plazo de 15 días para manifestar ante el SAT lo que al derecho del contribuyente conviniera y para aportar la documentación e información pertinente a efecto de desvirtuar la presunción en su contra (Ediciones fiscales ISEF, Sociedad Anónima, 2015, p. 136).

4. Una vez vencido el plazo, el SAT valoraría las pruebas y defensas que el contribuyente hubiera hecho valer y se dictaría resolución definitiva (Ediciones fiscales ISEF, Sociedad Anónima, 2015, p. 136).
5. En caso de no haber podido desvirtuar la presunción los contribuyentes, contaban con el plazo de 30 días para ejercer los medios de impugnación que procedieran, en cuyo caso, no se publicaría la lista definitiva con el nombre del contribuyente (Ediciones fiscales ISEF, Sociedad Anónima, 2015, p. 136).
6. En caso de haber precluido el término establecido para la interposición del juicio de nulidad correspondiente o bien, habiéndolo agotado, no se hubiere obtenido sentencia favorable declarando la nulidad del acto administrativo, se procedía a la emisión de la lista definitiva de contribuyentes que no lograron desvirtuar la presunción hecha por el SAT (Ediciones fiscales ISEF, Sociedad Anónima, 2015, p. 136).
7. Se notificaba a los contribuyentes la lista definitiva, mediante su buzón tributario, la pina de internet del SAT y su publicación en DOF (CFF, 2018, Art. 69-B). Tal y como se aprecia en el esquema estipulado en **Anexo 1**.

Con base en lo anteriormente expuesto, cabe resaltar que la redacción de este artículo antes de la reforma de 2018, implicó una serie de debates a nivel tanto doctrinal como jurisprudencial, toda vez que este artículo al prever un procedimiento novedoso para el sistema jurídico mexicano trajo aparejada múltiples críticas que derivaron en su impugnación mediante el ejercicio de múltiples acciones de amparo en contra de dicha norma general, lo que trajo consigo una serie de criterios relevantes de análisis y estudio para el fiscalista y el contribuyente.

En este sentido, uno de los temas más recurrentes fue el plazo para la estimación de las pruebas, citación y la notificación de la resolución definitiva dentro del procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF. En efecto, múltiples operadores del sistema jurídico mexicano opinaban que el plazo de 5 días estipulado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación era el periodo de tiempo previsto por la legislación para que la autoridad hacendaria evaluara el contenido probatorio ofrecido por el contribuyente, dictara la resolución correspondiente y posteriormente, notificara dicha determinación. Sin embargo, dicha cuestión fue resuelta mediante el Amparo Directo en Revisión 3827/2017, en la cual *grosso modo* se resolvió lo siguiente:

Para facilitar la consideración de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto del artículo 69-B, párrafo tercero, del CFF, no se advierte que el plazo de cinco días sea vinculante para las autoridades en lo que respecta a emitir y anunciar una decisión sobre el procedimiento previsto en el mismo, por lo que es necesario que el texto de la mencionada parte normativa contenga nuevas aclaraciones con el fin de revelar los siguientes aspectos adicionales que se advirtieron al analizar los puntos legales pertinentes (...). Transcurrido este plazo, las autoridades evaluarán las pruebas y defensa presentadas en un plazo no mayor a cinco días; a cada contribuyente se le informará el resultado de su decisión a través del buzón tributario, y se publicará un listado en el DOF y en la página oficial del SAT, donde solo se incluirán aquellos contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se le imputan. En ningún caso, la lista se publicará posterior a los treinta días siguientes al anuncio de la decisión (Amparo Directo en Revisión, 2018, p. 40.).

Como ya ha sido señalado, en el señalado artículo no se prevé la obligación de la autoridad fiscal de emitir y notificar una decisión dentro de un plazo determinado, de acuerdo con los procedimientos especificados en el referido numeral, sin embargo, esto no significa que esta disposición sea inconstitucional o viole las garantías antes mencionadas (Amparo Directo en Revisión, 2018, p. 44).

Asimismo, para los propósitos del presente estudio también es necesario traer a colación el artículo 67 del propio ordenamiento, en el que se prevé la caducidad de las facultades de dichas autoridades para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales (Amparo Directo en Revisión, 2018, pp. 45-46).

Si se retoma el hecho de que el artículo 69-B, tercer párrafo del CFF, si bien no especifica un plazo dentro del cual debe tomarse la decisión de la autoridad fiscal, ni tampoco especifica un tiempo límite para su notificación, ello no implica que surja una violación del derecho a la seguridad jurídica a que se refiere el artículo 16 constitucional, debido a que el mencionado plazo se complementa con la aplicación de las fechas de finalización especificadas en dicho artículo; puesto que el artículo 67 del CFF establece que durante los cinco o diez años (según el caso), se extinguen las facultades de la autoridad tributaria (...). Cabe señalar que el artículo 69-B del CFF forma parte del Título III “De las facultades de las autoridades fiscales”, el cual también consta de los artículos 42 y 67 antes mencionados. Si dicho epígrafe especifica un lapso, no hay duda de que se refiere a las facultades de las

autoridades tributarias para investigar el uso indebido de ingresos tributarios (Amparo Directo en Revisión, 2018, p. 52).

Este proyecto, aprobado por mayoría de tres votos, provocó una serie de críticas tanto a nivel interno de la Sala de la SCJN como por parte del sector doctrinal, toda vez que para muchos no era aplicable la figura de la caducidad prevista en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, pues lo previsto en “dicho artículo es aplicable para los procedimientos de auditoría que tengan como finalidad imponer una sanción o determinar las contribuciones omitidas al contribuyente sometido a revisión” (Álvarez, 2020, p. 58), cuestión que como se ha abordado anteriormente, es ajena a la naturaleza jurídica del procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, pues dicho procedimiento “reviste el carácter de un acto preparatorio del procedimiento de fiscalización” (López, 2019, p.. 47-48) y, por ende, la omisión de contemplar un plazo específico para el dictado y notificación de la resolución definitiva del procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF.

Por otra parte, el reglamento del Código Fiscal de la Federación, a través de su numeral 70, contempló la posibilidad de que la autoridad hacendaria una vez que estuviera en estado para dictar la resolución correspondiente, requiriera más información y documentación para efectos de allegarse de más elementos para efectos del dictado de la resolución administrativa, sin embargo, esta disposición causó críticas toda vez que se consideraba que transgredía el principio de reserva de ley y preferencia de ley o subordinación jerárquica al momento de establecer mediante un reglamento supuestos que iban más allá de los contemplados expresamente por el legislador ordinario, lo que trajo como corolario el dictado de la sentencia por la que se resolvió la Contradicción de Tesis 252/2019, de la cual se derivó la Tesis de Jurisprudencia identificada como: 2a./J. 120/2019 (10a.),

mediante la cual se determinó que eran inexactas dichas apreciaciones, en este sentido, conviene exponer dicha tesis jurisprudencial la cual a la letra señala lo siguiente:

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 (Jurisprudencia por contradicción de tesis, 2019).

Estos criterios, provocaron que discusiones antañanas como la vinculatoriedad y observancia de la jurisprudencia asentada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación por parte de los tribunales de lo contencioso administrativo, tuvieran aún un

resquicio de notoriedad en el ámbito doctrinal (Álvarez, 2020, p. 24), lo que conlleva que el legislador ordinario federal, llevará a cabo un proyecto de reforma en materia fiscal con la intención de enmendar las omisiones en que claramente había incurrido y que el sector doctrinal se ocupó de hacérselo ver. Dicha reforma sería llevada a cabo para el ejercicio fiscal del año 2018.

Ahora bien, debido a la reforma al Código Fiscal de la Federación del año 2018 a través de la cual se reformó el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, este procedimiento sufrió algunas modificaciones quedando de la siguiente manera:

1. Una vez que el SAT, se percató que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparaban dichos servicios, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren como no localizados, se dará inicio con el procedimiento administrativo mediante la presunción iuris tantum de inexistencia de operaciones amparadas en tales comprobantes.
2. Se procede a notificar a los contribuyentes a través de su buzón tributario, en la página de internet del SAT y una publicación en el Diario Oficial de la Federación.
3. Se cuenta con el plazo de 15 días a partir de la última notificación que se le hubiere hecho al contribuyente para manifestar ante el SAT lo que al derecho del contribuyente conviniera y para aportar la documentación e información pertinente a efecto de desvirtuar la presunción en su contra.

- a. Se cuenta con la facultad para solicitar una prórroga de 5 días a la autoridad hacendaria para el efecto de tener más tiempo de aportar la documentación e información señalada por el SAT, siempre y cuando esta prórroga se solicite durante el plazo de 15 días y se entiende otorgada por la simple solicitud al SAT dentro del plazo establecido.
4. El SAT cuenta con un plazo de 50 días para valorar las pruebas y defensas hechas valer por el contribuyente.
 - a. Dentro los primeros 20 días del plazo de 50 días establecido para la valoración de las pruebas y defensas hechas valer por el contribuyente, el SAT podrá requerir información y documentación adicional. Una vez hecho el requerimiento el contribuyente contará con el plazo de 10 días para cumplir dicho requerimiento.
 - b. Durante el requerimiento y el cumplimiento de este, se suspenderá el computo de los 50 días establecidos para la valoración de las pruebas y defensas hechas valer por el contribuyente.
5. Una vez agotado el plazo del punto anterior, y en caso de que no se desvirtúe la presunción hecha valer por el SAT en contra de los contribuyentes, se dejarán sin efectos para el ámbito fiscal las operaciones consignadas en los comprobantes que se han declarado como inexistentes y posteriormente se notificará el listado de los contribuyentes que no desvirtuaron los hechos presumidos por el SAT en la pina de internet del SAT y mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación (Fernández, 2020, pp. 291 y-292), tal y como se aprecia en el esquema establecido en **anexo 2**.

2.5. Análisis jurídico del procedimiento administrativo previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Como se puede observar es claro que las críticas que le fueron hechas al artículo 69-B en su redacción original hicieron eco en el legislador federal lo que trajo consigo que dicho artículo enmendara algunas de las críticas a dicha disposición, lo que permitió que se estableciera en el propio Código Fiscal de la Federación la posibilidad de que se requiriera información durante los primeros 20 días del plazo establecido por la legislación para la valoración de las pruebas y el dictado de la resolución.

Además, como se ha establecido, se contempló el plazo de 50 días para el efecto de que la autoridad valorara el material ofrecido por el contribuyente a efecto de desvirtuar la presunción hecha en su contra y para dictar su resolución administrativa.

2.6. Problemáticas resueltas.

En el ámbito fiscal suelen suscitarse diversos problemas por motivo de la ambigüedad respecto de las normas jurídicas establecidas por la autoridad competente, lo que dificulta el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes de la manera adecuada.

Teniendo esto en cuenta, la autoridad fiscal ha señalado diversas modificaciones a las normas jurídicas, buscando con ello subsanar los diversos criterios que pudieran generar complicaciones para los contribuyentes en cuanto al

cumplimiento de las ordenanzas jurídicas. A continuación, se señalan algunos de estos criterios correctivos en diversas cuestiones.

2.6.1. Plazo para el dictado de la sentencia proveniente del procedimiento previsto en el Artículo 69-B del CFF.

Con la reforma al Código Fiscal de la Federación del año 2018, la interrogante sobre el plazo para el dictado de la sentencia que emana del procedimiento previsto en el artículo 69-B quedó resuelto tras establecerse que la autoridad fiscal contará con el plazo de 50 días para valorar las pruebas y defensas hechas valer por el contribuyente y consecuentemente proceder al dictado de su sentencia.

2.6.2. Tramitación y substanciación del procedimiento previsto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Con motivo de la contradicción de Tesis 386/2018 resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se resolvió que es improcedente conceder la suspensión del acto reclamado en contra de la práctica de la notificación mediante una publicación en el Diario Oficial de la Federación de la resolución preliminar que contiene la presunción de inexistencia de operaciones, al considerarse que se contraviene (Tesis: 2a./J. 67/2019 (10a.)).

2.6.3. Presunción de inocencia en tratándose del procedimiento previsto en el Artículo 69-B del CFF.

Con motivo de múltiples precedentes a cargo de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se determinó que el procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF no contraviene el principio de presunción de inocencia, toda

vez que en términos de lo dispuesto por la SCJN no es un procedimiento administrativo sancionador al no establecerse ni fincarse determinaciones definitivas ni atribuirse responsabilidad al gobernado (Tesis: 2a./J. 135/2015 (10a.)).

2.6.3.1. La presunción de inocencia en procedimientos fiscales

La presunción de inocencia es de gran importancia para el sistema legal mexicano, puesto que es uno de los principios de mayor importancia para todos los gobernados, mediante el cual se establece que todo sujeto que se encuentre en conflicto con las normas jurídicas se debe tener como inocente hasta el momento en el que se demuestre su culpabilidad, lo cual será logrado hasta en tanto que una autoridad competente lo decrete mediante sentencia firme (Martinez, 2024, p. 64).

La presunción de inocencia se erige como uno de los principales derechos que permiten al imputado arribar al juicio y que obliga al fiscal a probar su culpabilidad, sin que el propio procesado tenga la carga de acreditar su inocencia (Aguilar, 2015, p. 15).

Asimismo, la presunción de inocencia es un derecho que puede calificarse de "poliédrico", en el sentido de que tiene múltiples manifestaciones o vertientes relacionadas con garantías encaminadas a regular distintos aspectos del proceso penal, una de sus vertientes se manifiesta como "regla de trato procesal" o "regla de tratamiento" del imputado, en la medida en que este derecho establece la forma en la que debe tratarse a una persona que está sometida a proceso penal; en este sentido, la presunción de inocencia comporta el derecho de toda persona a ser tratado como inocente en tanto no se declare su culpabilidad por virtud de una sentencia condenatoria, dicha manifestación de la presunción de inocencia ordena

a los jueces impedir en la mayor medida posible la aplicación de medidas que impliquen una equiparación de hecho entre imputado y culpable, es decir, conlleva la prohibición de cualquier tipo de resolución judicial que suponga la anticipación de la pena (Tesis 1a./J. 24/2014, 2014, p. 497).

La presunción de inocencia es un principio que pretende proteger a toda persona que sea acusada por el Estado, con el fin de tenerle como inocente en tanto que no exista una determinación por parte del órgano jurisdiccional que lo condene como culpable del hecho que se le impute; en este sentido cabe señalar que la fijación de un crédito fiscal es una ordenanza del órgano administrativo, en la cual se ordena al contribuyente que cumpla con un pago en un plazo determinado, haciendo la vez de una sentencia, con la salvedad de que no media una resolución judicial; si bien es cierto que este principio es mayormente aplicado a procedimientos de tipo penal, se debe tener en cuenta como eje rector del derecho, por lo cual, debe ser aplicado en todos los procedimientos que pudieran derivar en penas o sanciones como resultado de la acción punitiva del Estado, tal como lo reconoce la tesis P./J. 43/2014 (Martinez, 2024, p. 68).

Presunción de Inocencia. Este Principio es Aplicable al Procedimiento Administrativo Sancionador, con matices o modulaciones.

El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis aislada P. XXXV/2002, sostuvo que, de la interpretación armónica y sistemática de los artículos 14, párrafo segundo, 16, párrafo primero, 19, párrafo primero, 21, párrafo primero y 102, apartado A, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (en su texto anterior a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de junio de 2008), deriva implícitamente el principio de presunción de inocencia; el cual se contiene de modo expreso en los diversos artículos 8, numeral 2, de

la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 14, numeral 2, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; de ahí que, al ser acordes dichos preceptos -porque tienden a especificar y a hacer efectiva la presunción de inocencia-, deben interpretarse de modo sistemático, a fin de hacer valer para los gobernados la interpretación más favorable que permita una mejor impartición de justicia de conformidad con el numeral 1o. constitucional. Ahora bien, uno de los principios rectores del derecho, que debe ser aplicable en todos los procedimientos de cuyo resultado pudiera derivar alguna pena o sanción como resultado de la facultad punitiva del Estado, es el de presunción de inocencia como derecho fundamental de toda persona, aplicable y reconocible a quienes pudiesen estar sometidos a un procedimiento administrativo sancionador y, en consecuencia, soportar el poder correctivo del Estado, a través de autoridad competente. En ese sentido, el principio de presunción de inocencia es aplicable al procedimiento administrativo sancionador -con matices o modulaciones, según el caso- debido a su naturaleza gravosa, por la calidad de inocente de la persona que debe reconocérsele en todo procedimiento de cuyo resultado pudiera surgir una pena o sanción cuya consecuencia procesal, entre otras, es desplazar la carga de la prueba a la autoridad, en atención al derecho al debido proceso (Tesis, P./J. 43/2014, 2014, p. 41).

2.6.4. Garantía de audiencia en cuanto al procedimiento previsto en el Artículo 69-B del CFF.

En atención a lo resuelto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la notificación hecha al contribuyente con la finalidad de que este tenga conocimiento de 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 establecida en el artículo 69-B del CFF, al irrogar un acto de molestia y no un acto privativo, no requiere forzosamente de la garantía constitucional de audiencia previa por lo que dicho procedimiento no trastoca lo previsto en el artículo 14 segundo párrafo de la CPEUM (Tesis 2a./J. 133/2015 (10a.)).

2.6.5. Retroactividad de la ley tratándose del Artículo 69-B del CFF

En atención a la teoría de los derechos adquiridos, la SCJN consideró que la aplicación de la disposición prevista en el artículo 69-B para los CFDI emitidos con anterioridad a la reforma del Código Fiscal de la Federación en el año de 2014 no irrogaba una vulneración a lo previsto en el artículo 14 primer párrafo de la CPEUM puesto que la finalidad de dicho procedimiento era evidenciar una realidad jurídica preexistente sin que pudiera alegarse una modificación a una situación previamente creada. (Tesis 2a./J. 132/2015 (10a.)).

2.6.6. Carácter público de los datos de los contribuyentes publicados en la lista prevista en el Artículo 69-B del CFF.

Los datos publicados en la lista del DOF cuando no se logra desvirtuar la presunción hecha por la autoridad fiscal, contiene datos que son de carácter público en atención a la obligación que tienen las sociedades mercantiles para difundir su denominación o razón social y su domicilio por conducto del Registro Público del Comercio (Tesis 2a./J. 140/2015 (10a.)).

2.6.7. Sobre la posibilidad de que la autoridad fiscal con motivo de una facultad de comprobación determine la autenticidad de los actos realizados sin necesidad de llevar a cabo previamente el procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones previsto en el Artículo 69-B del CFF

En la práctica de facultades de comprobación, las autoridades en materia fiscal se encuentran facultadas para determinar o corroborar la autenticidad de los actos u operaciones consignados en las documentales exhibidas por el contribuyente, sin necesidad de agotar el procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones previsto en el artículo 69-B del CFF.

Para tal efecto, la segunda sala de la SCJN ha establecido en la **contradicción de tesis 405/2018 que las autoridades fiscales al ejercer sus facultades de comprobación pueden** 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 CFF, dando como resultado la emisión de la Tesis Jurisprudencial 2ª./J. 78/2019 (10ª.)

CAPÍTULO 3. MEDIOS DE IMPUGNACIÓN EN MATERIA FISCAL

3.1. Tipos de control de la legalidad en materia administrativa

En este sentido, es pertinente establecer que ante la irregularidad e ilegalidad de los actos o resoluciones que se cometan en el devenir de la actuación de este procedimiento, existen diferentes tipos de control de la legalidad de dichas actuaciones, las cuales se han dividido en tres:

- a) Control legislativo o control político. “Este tipo de control se implementa por medio de un funcionario designado por el parlamento, para que conozca de las quejas formuladas por los gobernados contra actos de la administración política”.
- b) Control judicial. Lo efectúa el poder judicial, “conforme un sistema de controversias”.
- c) Autocontrol o control administrativo. “Estará instrumentado por el contencioso administrativo mediante la administración pública” (Martínez, 2007, p. 405).

Ahora bien, conviene resaltar que nuestro ordenamiento jurídico mexicano ha adoptado un modelo mixto, toda vez que se ha contemplado la existencia del derecho contencioso administrativo llevado a cabo por los propios entes pertenecientes a la administración pública y la existencia de tribunales contencioso administrativo o tribunales de la administración (Martínez, 2007, p. 243), y, por otra parte, dichos actos son objeto de control judicial mediante el juicio de amparo. De esta manera nuestro modelo de justicia administrativa adopta un modelo de control sui generis el cual debe ser analizado a cabalidad.

Mientras que, en relación con los procesos impugnativos, encontramos al juicio contencioso administrativo el cual reviste el carácter de proceso administrativo y el juicio de amparo se instaura como un proceso constitucional que permite el control judicial de los actos administrativos.

3.2. Diferencia entre proceso y procedimiento administrativos

Conviene traer a colación la diferencia entre procedimiento y proceso administrativos, en este sentido, la diferencia fundamental consiste en lo siguiente:

El último de estos hace referencia proceso se entienden “los actos realizados ante y por un órgano jurisdiccional para resolver una controversia entre partes calificadas. Por otra parte, el procedimiento señala a “la serie de pasos o medidas tendientes a la producción o ejecución de un acto jurídico” (Martínez, 2007, p. 400).

En este sentido, para que un proceso pueda reputarse como administrativo, deben las siguientes circunstancias:

- Una de las partes en la controversia sea la administración pública; y
- Quien resuelve la controversia sea un órgano de la propia administración pública (tribunales administrativos u órganos parajurisdiccionales del poder ejecutivo, juntas de conciliación y arbitraje).

3.3. Concepto de medios de impugnación

En palabras de Palomar (2000), la impugnación es una acción, una refutación, una objeción, una contradicción, tanto las referentes a los actos y escritos de la parte contraria, cuando pueden ser objeto de discusión ante los tribunales, como a las resoluciones judiciales que sean firmes y contra las cuales cabe algún recurso (p. 803).

Por su parte, Briseño (1995) ha señalado que impugnar es instar con un fin particular, individualizado. La peculiaridad que singulariza a este tipo de instancia es aquella pretensión de resistir la existencia, producción o los efectos de cierta clase de actos jurídicos (p. 672).

Los medios de impugnación son los instrumentos procesales ofrecidos por las partes con el fin de provocar el control sobre la decisión del juez, y este control es, en general encomendado a un juez no sólo diverso de aquel que ha emitido el pronunciamiento impugnado o gravado, sino también de grado superior, aun cuando no esté en relación jerárquica verdadera y propia con el primero. No se excluye, sin embargo, que, en ciertos casos, en consideración al tipo de control invocado, este último sea ejercitado por el mismo juez que ha pronunciado la sentencia objeto del control (Gómez, 2000, p. 297).

Ahora bien, una vez asentadas dichas precisiones es necesario asentar que, por medio de impugnación, se entenderá como aquel acto procesal de las partes o terceros que promueven con la finalidad de que se revise una resolución o actuación procesal con la finalidad de que se revise una actuación o resolución para que se corrija o anule.

3.4 Clasificación de los medios de impugnación.

Por lo que hace a la clasificación de los medios de impugnación, podemos abordar los siguientes criterios clasificatorios:

- a. Por la identidad o diversidad del juzgador.
- b. Por los poderes atribuidos al juzgador.

3.4.1. Medios de impugnación por la identidad o diversidad del juzgador

Los medios de impugnación, dentro de esta clasificación se dividen en medios de impugnación verticales y medios de impugnación horizontales, en este sentido, son verticales cuando “el órgano que debe resolver la impugnación (el tribunal *ad quem*) es un órgano distinto y de grado superior al órgano que emitió el acto impugnado (juez *a quo*)” (Ovalle, 2016, p. 357), mientras que, por otro lado, los medios de impugnación horizontales son aquellos en que “el órgano encargado de resolver el medio de impugnación es el mismo que emitió el acto o resolución impugnado” (Ovalle, 2016, p. 357).

3.4.2. Medios de impugnación por los poderes atribuidos al juzgador

De acuerdo con este criterio, los medios de impugnación se pueden dividir en de anulación, de control, de sustitución, en este sentido se explica lo siguiente:

Medios de impugnación de anulación: “el juzgador que conoce de la impugnación solo puede decidir sobre la nulidad o la validez del acto impugnado” (Ovalle, 2016, p. 357)

Medios de impugnación de control: el órgano *ad quem* “no invalida ni convalida el acto impugnado, ni lo confirma, revoca o modifica, sino que se limita a resolver si dicho acto debe aplicarse; o si la omisión debe subsanarse” (Ovalle, 2016, p. 358)

Medios de impugnación de sustitución: el órgano que conoce y resuelve la impugnación se coloca en la misma situación del juzgador que emitió el acto impugnado, lo viene a sustituir, por lo que puede confirmar, revocar o modificar dicho acto (Ovalle, 2016, p. 358).

3.5. Especies de medios de impugnación.

En este sentido, se expone que los medios de impugnación en materia administrativa se dividen en tres especies: recursos, incidentes y procesos impugnativos.

Entre los recursos administrativos que tienen relevancia para el derecho fiscal, encontramos el recurso de revocación, previsto en los artículos 116 y 117 del Código Fiscal de la Federación, el cual tiene carácter optativo y que procede en contra de los actos administrativos dictados en materia fiscal federal.

Por lo anterior, podemos definir a un recurso administrativo, como “el medio de defensa (...), a favor de los gobernados para que la administración pública revise un acto administrativo que ellos consideran ilegal. quedando aquella obligada a anularlo, modificarlo o confirmarlo” (Martínez, 2007, p. 405).

En este sentido, el autor Hadel Mustafá (1977) formula las siguientes preguntas:

¿Quién recurre? El particular o administrado.

¿Contra qué recurre? Contra un acto administrativo.

¿Ante quién recurre? Ante la autoridad competente para conocerlo, que puede ser la misma autoridad que emitió el acto o resolución, su superior jerárquico o un tribunal de la administración o de lo contencioso administrativo

¿Por qué recurre? Porque lesiona sus intereses y porque la ley lo permite.

¿Cómo recurre? Según el procedimiento previsto para cada recurso.

3.6. Concepto de recurso, incidente y proceso impugnativo

José Ovalle Favela (2016) dice que las especies de medios de impugnación se determinan “por el tipo de procedimiento impugnativo y por su relación con el proceso principal” (p. 358).

De esta manera los incidentes impugnativos y los recursos se caracterizan por interponerse y resolverse dentro del mismo proceso principal, mientras que los procesos impugnativos se resuelven en un proceso autónomo.

Al respecto, se establece que por recurso se debe entender como “el medio técnico de impugnación y subsanación de los errores (...) que eventualmente pueda adolecer una resolución judicial, dirigido a provocar la revisión de la misma, ya sea por el juez que la dictó o por otro de superior jerarquía” (Ovalle, 2016, p. 359). Constituyéndose en medios de sustitución o de control, según sea el caso.

Por incidentes se debe de entender como aquellos procedimientos de impugnación horizontales que tienen por objeto “controvertir la validez de las actuaciones judiciales” (Ovalle, 2016, p. 359) constituyéndose en medios de anulación.

Por procesos impugnativos se debe entender como “aquel conjunto de procedimientos que se hacen valer una vez que ha concluido mediante sentencia firme el proceso al que pertenece el acto o el procedimiento combatido, constituyéndose y desarrollándose una nueva relación jurídico procesal” (Ovalle, 2016, p. 359).

3.7. Tipos de recursos

En las legislaciones procesales se suele reconocer, por regla general, los siguientes tipos de recursos:

Reposición: Es el recurso ordinario y horizontal que tiene por objeto la modificación total o parcial de una resolución pronunciada en segunda instancia.

Queja: “La queja es un recurso especial y vertical que tiene por objeto impugnar determinadas resoluciones judiciales denegatorias que el recurrente encuentra injustificadas” (Ovalle, 2012, p. 266).

Apelación. Entendiéndose como aquel recurso ordinario y vertical por el que “una de las partes o ambas solicitan al tribunal de alzada (...), un nuevo examen sobre una resolución dictada por un juzgado de primera instancia (...), con el objeto de que aquél la modifique o la revoque” (Ovalle, 2012, pp. 241-242).

Revocación: “La revocación es el recurso ordinario y horizontal que tiene por objeto la modificación total o parcial de una resolución” en primera instancia por la misma autoridad que la pronuncio (Ovalle, 2012, p. 269).

Recurso administrativo de revocación: es una defensa bajo el Código Fiscal de la Federación a través del cual una persona (contribuyente) puede impugnar a las autoridades fiscales si considera que sus derechos han sido afectados o por decretos y decisiones emitidas por las autoridades fiscales en contravención de la

norma o procedimiento jurídico establecido. La revocación será apelada ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto de que se trate, o ante la autoridad competente del domicilio del contribuyente, es decir, la autoridad que tomó la decisión es también la autoridad que decide el recurso (Martínez, 2023).

Recurso administrativo de inconformidad: se presentan por escrito a la autoridad que aprobó la ley para su revisión y consideración por parte de la autoridad correspondiente. Admitida, se solicita a la autoridad recurrida y, en su caso, los terceros afectados para que informen y expresen lo que a sus derechos e intereses convenga. Una vez presentadas las pruebas y escuchados los intervinientes, se procede a la resolución del caso (Martínez, 2023).

Juicio de nulidad: es una protección a personas cuyos intereses legítimos se ven afectados por determinadas acciones o decisiones de las autoridades tributarias, a raíz de las cuales un tribunal (en el caso de una decisión de una autoridad federal, será un tribunal federal) resuelve asuntos financieros y las controversias que surjan entre autoridades y contribuyentes, quienes las gestionan y a su vez, determina si sus actuaciones se ajustan a las normas legales y, en todo caso, las invalida. A diferencia del juicio de revocación, no se interpone ante la misma autoridad que dictó la sentencia previa (Martínez, 2023).

Juicio de amparo: Este es un procedimiento legal independiente iniciado por una persona que es referida como víctima o denunciante en un tribunal federal por un acto (presunto acto) que viola una ley o autoridad (Martínez, 2023).

De acuerdo con el artículo 6 de la Ley de Amparo, este puede promoverse por la víctima u ofendido, a quien se le denominará quejoso:

Artículo 6o. El juicio de amparo puede promoverse por la persona física o moral a quien afecte la norma general o el acto reclamado en términos de la fracción I del artículo 5o. de esta Ley. El quejoso podrá hacerlo por sí, por su representante legal o por su apoderado, o por cualquier persona en los casos previstos en esta Ley.

Cuando el acto reclamado derive de un procedimiento penal, podrá promoverlo, además, por conducto de su defensor o de cualquier persona en los casos en que esta Ley lo permita (LA, 2024, p. 4).

Además, el artículo 2 del mismo ordenamiento señala que el juicio de amparo puede ser de naturaleza directa o indirecta, resolviéndose con apego a la Ley de Amparo o el Código Federal de Procedimientos Civiles, según sea el caso.

Artículo 2o. El juicio de amparo se tramitará en vía directa o indirecta. Se substanciará y resolverá de acuerdo con las formas y procedimientos que establece esta Ley.

A falta de disposición expresa se aplicará en forma supletoria el Código Federal de Procedimientos Civiles y, en su defecto, los principios generales del derecho (LA, 2024, p. 2).

3.8. Vicios que se pueden hacer valer en contra de actos o resoluciones administrativas.

Silvino Vergara Nava menciona que “la clasificación de los vicios de fondo y forma en las resoluciones y procedimientos administrativos atiende a los medios de defensa en donde exista la procedencia del mencionado medio (...) es decir, se trata de un análisis sobre el fondo de los asuntos” (Vergara, 2016, p. 300).

3.8.1. Vicios formales

En este sentido, los vicios de forma “son aquellos que impiden la defensa del gobernado sobre el fondo del acto administrativo” (Vergara, 2016, 300), toda vez que deriva de la manifestación, la estructura o la exteriorización en la que está redactado el acto administrativo.

Es decir, son aquellos defectos que presenta un acto jurídico o instrumental por no contemplar las formalidades exteriores exigidas por la ley para su validez o confección, en este sentido, los vicios.

3.8.2. Vicios procedimentales

Por vicios procedimentales se debe de entender aquellas deficiencias que se verifican en cumplimiento de las formalidades que debe de seguir todo procedimiento, a saber, la forma en la que se practican las notificaciones o bien los plazos en los que se presentan o realizan los actos administrativos.

3.8.3. Vicios de fondo

Por violaciones de fondo se debe de entender como aquellas deficiencias, carencias u omisiones que el acto administrativo irradia sobre el fondo del asunto, es decir, las violaciones de fondo atañen o conciernen a la substancia del acto de autoridad que se pretende impugnar. De esta manera se pueden destacar violaciones al fondo del asunto, como, por ejemplo, la indebida aplicación de una disposición legal o bien la interpretación inexacta de las normas jurídicas que se presente aplicar.

3.9. Recurso de revocación.

El recurso de revocación puede ser definido como el medio de defensa administrativo y de carácter optativo que “procede en contra de actos y resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales” (López, 2018, p. 417).

El Magistrado Héctor Silva Meza (2000) conceptualiza al recurso administrativo de Revocación como “uno de los medios de defensa a través de los cuales se va a vigilar, exclusivamente la legalidad de los actos o de las resoluciones administrativas (244).

Para Carlos Alberto Burgoa Toledo (2012) “el recurso administrativo de revocación se ubica dentro de la autodefensa que tiene el contribuyente para impugnar las resoluciones que considere lesivas a sus derechos, garantías e intereses de índole fiscal, en donde, sin duda alguna se encuentran tanto derechos generales como derechos específicos en materia fiscal (179).

3.9.1. Supuestos de procedencia

El medio de defensa previsto en los artículos 116 y 117 del CFF denominado “recurso de revocación”, prevé que dicho medio de defensa es procedente contra:

- En tratándose de resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales, este recurso procederá:
 - En contra de resoluciones que determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
 - En contra de resoluciones que nieguen la devolución de cantidades, en la forma prevista por el CFF.
 - En contra de las resoluciones que dicten las autoridades aduaneras.
 - En contra de las resoluciones que causen agravio al gobernado, salvo aquellas que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 del CFF.
- En tratándose de actos de autoridades fiscales federales, el recurso de revocación es procedente contra aquellos que:
 - Exijan el pago de créditos fiscales cuando se alegue que los mismos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o la indemnización prevista en el artículo 21 del CFF.

- Se dicten en el procedimiento administrativa de ejecución, cuando se alegue que este no ha sido ajustado a la ley, o determinen el valor de bienes embargados.
- Afecten el interés jurídico de terceros, conforme a lo establecido en el artículo 128 del CFF.

3.10. Juicio contencioso administrativo federal

El Derecho Contencioso Administrativo de manera tradicional puede ser considerado como “el conjunto de normas jurídicas que regulan las defensas que el particular tiene frente al Poder Ejecutivo” (Trevino, 2004, p. 1).

Por otra parte, el Juicio Contencioso Administrativo puede ser definido como la garantía jurisdiccional a cargo de Tribunales de Justicia Administrativa que tiene por objeto dirimir las controversias que se susciten con motivo del ejercicio de la función administrativa entre una persona denominada “gobernado” y otra entidad denominada “autoridad administrativa”.

3.10.1. Supuestos de procedencia

Los supuestos de procedencia del Juicio Contencioso Administrativo son los siguientes:

- I. Contra decretos y acuerdos de carácter general diversos a los reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta con motivo de su primer acto de aplicación.

- II. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.
- III. Las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el CFF, indebidamente percibido por el estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales.
- IV. Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales.
- V. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores.
- VI. Las que nieguen o reduzcan las pensiones que concedan las leyes en favor de los miembros del ejército de la fuerza aérea, de la armada nacional o de sus familiares o derechohabientes con cargo a la dirección de pensiones militares o al erario federal, así como las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones.
- VII. Las que se dicten en materia de pensiones civiles, sea a cargo de erario federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.
- VIII. Las que se originen por fallos en licitaciones públicas, en la interpretación y cumplimiento de contratos público de obra pública, adquisiciones, arrendamientos y servicios celebrados por las dependencias y entidades que la Administración Pública Federal centralizada y paraestatales y las

empresas productivas del estado, así como las que estén bajo la responsabilidad de los entes públicos federales cuando las leyes señalen expresamente la competencia del Tribunal.

- IX. Las que nieguen la indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado, declaren improcedente su reclamación o cuando habiéndola otorgado no satisfaga al reclamante. También las que por repetición impongan la obligación a los servidores públicos de resarcir al Estado el pago correspondiente a la indemnización en los términos de la ley de la materia.
- X. Las que requieran el pago de garantías a favor de la federación, las entidades federativas o los municipios, así como de sus entidades paraestatales y las empresas productivas del Estado.
- XI. Las que traten las materias señaladas en artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior.
- XII. Las dictadas por las autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento administrativo, a una instancia, o resuelvan un expediente en los términos de la Ley Federal del Procedimiento Administrativo.
- XIII. Las que resuelvan los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en las demás fracciones de este artículo.
- XIV. Las que se funden en un tratado por acuerdo internacional para evitar la doble tributación o en materia comercial suscritos por México o cuando el demandante haga valer como concepto de impugnación que no se haya aplicado en su favor alguno de los referidos tratados o acuerdos.

- XV. Los que se configuren por negativa ficta en las materias señaladas en este artículo por el transcurso del plazo que señale el CFF, La Ley Federal del Procedimiento Administrativo o las disposiciones aplicables o en su defecto en el plazo de tres meses, así como las que nieguen la expedición de la constancia de haberse configurado la resolución positiva ficta, cuando esta se encuentra prevista por la ley que rij a estas materias.

- XVI. Las resoluciones definitivas por las que se impongan sanciones administrativas a los servidores públicos en términos de la legislación aplicable, así como contra las que decidan los recursos administrativos previstos en dichos ordenamientos, además de los órganos constitucionales autónomos.

- XVII. Las resoluciones de la contraloría general del Instituto Nacional Electoral que impongan sanciones administrativas graves en términos de la Ley General de Instituciones y Procedimientos Electorales.

- XVIII. Las sanciones y demás resoluciones emitidas por la Auditoría Superior de la Federación en términos de la Ley de Fiscalización y rendición de cuentas de la Federación.

- XIX. Las señaladas en estas y otras leyes como competencia del Tribunal (López, 2018).

3.11. Juicio de Amparo (como juicio extraordinario)

Dentro de este capítulo se debe de hacer la precisión de que dicha garantía constitucional no adquiere la característica de un recurso toda vez que su naturaleza implica la prosecución de un juicio autónomo entre una persona denominada quejoso y una entidad o persona denominada autoridad responsable.

En este sentido, el Juicio de Amparo en materia fiscal puede ser conceptualizado como el medio de control constitucional concentrado que tiene por objeto dirimir las controversias que se susciten con motivo de actos, omisiones y/o normas generales a cargo de autoridades en términos de la Ley de la Materia.

Teniendo como finalidad determinar la constitucionalidad de los actos de autoridad sometidos a conocimiento del Tribunal de las Federación con competencia de amparo.

Así el Amparo según el jurista Ignacio Burgoa Orihuela (1989), el juicio de amparo es “una institución procesal que tiene por objeto proteger al gobernado contra cualquier acto de autoridad que, en detrimento de su derechos viole la constitución. (p. 173).

CAPÍTULO 4. PANORAMA GENERAL DEL PROCEDIMIENTO DE PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES

En este capítulo se explicará lo relativo a los instrumentos empleados en esta investigación para efectos de individualizar los datos obtenidos, el análisis correspondiente y explicación de la información obtenida de dichos instrumentos.

Esta investigación se dirige a los contribuyentes dentro del sistema fiscal mexicano en el Estado de Puebla a septiembre de 2022 tomando como población muestra de investigación a los contribuyentes que han sido sometidos al procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones hasta septiembre de dos mil veintidós por parte del SAT.

4.1. Método de Investigación.

Con la finalidad de lograr el objetivo propuesto en esta investigación, se utilizará el método analítico entendido como aquel que parte de la descomposición de un todo en sus elementos. Así a través de esta investigación de carácter exploratoria también nos adentraremos a los datos cuantitativos obtenidos mediante el uso de instrumentos empleados, los cuales serán analizados de forma general para establecer los principales vicios de fondo y de forma con los que por regla general cuentan las resoluciones definitivas del procedimiento de presunción de operaciones inexistentes, durante los años de dos mil catorce a dos mil veintidós.

4.2. Técnicas de Investigación.

Los instrumentos son el conjunto de apoyos de los que hace uso el investigador para que las técnicas cumplan el propósito planteado. (Baena, 2017, p.68).

Por medio de la presente investigación se hará uso de instrumentos documentales, literarios, con el propósito de obtener por una parte a través de datos cuantitativos la cantidad de procedimientos administrativos de presunción de operaciones inexistentes, desde el ejercicio fiscal 2014 hasta septiembre de 2022, los procedimientos que se encuentran totalmente concluidos, así como aquellos procedimientos desvirtuados por las defensas hechas valer por el administrado.

Por otra parte, se hará uso de material bibliográfico por el que se establezca el sentido de las resoluciones definitivas emitidas con motivo del procedimiento de presunción de operaciones inexistentes, con la finalidad de exponer de forma general el conjunto de razonamientos que sustentan en su mayoría las autoridades administrativas

4.3. El Servicio de Administración Tributaria

El Servicio de Administración Tributaria es un órgano administrativo desconcentrado de la Secretaría de Administración y Crédito Público, es decir, es la máxima autoridad en materia fiscal en el país.

En marzo de 1996 se autorizó y registró una nueva estructura orgánica básica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para fijar las bases orgánico-

funcionales del Servicio de Administración Tributaria. Así pues, formalmente el SAT inicia funciones el 1 de julio de 1997, y su Reglamento Interior fue publicado el 30 de junio de ese mismo año en el Diario Oficial de la Federación.

El 5 de enero de 2016 Aristóteles Núñez Sánchez, Jefe del Servicio de Administración Tributaria, en cumplimiento a lo dispuesto por los artículos 19 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, y 14, fracción IV de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, previa aprobación de la Junta de Gobierno de dicho órgano administrativo desconcentrado expide el Manual de Organización General del SAT que da a conocer su estructura y funciones.

Ahora bien, de conformidad con el Código de Conducta del Servicio de Administración Tributaria:

4.3.1. Misión

Recaudar los recursos tributarios y aduaneros que la Ley prevé, dotando al contribuyente de las herramientas necesarias que faciliten el cumplimiento voluntario.

4.3.2. Visión

Ser una institución moderna que promueva el cumplimiento voluntario de los contribuyentes a través de procesos simples.

4.4. Instrumento de valoración

Durante el desarrollo de la presente investigación se llevó a cabo el análisis de datos relativos a la manera en que se desarrolla el procedimiento tendiente a desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes a la que hace referencia el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Para realizar el análisis del procedimiento llevado a cabo por parte de la autoridad para el procedimiento de desvirtuar las operaciones inexistentes, el cual se basa en un cuestionario relativo a la participación de la autoridad o autoridades durante el procedimiento.

Instrumento de análisis de datos:

1. Autoridad que solicitó la aclaración de datos.
2. ¿El contribuyente entregó su documentación dentro del plazo solicitado?
3. Autoridad a la que entregó la documentación
4. Autoridad que analizó las pruebas proporcionadas por el contribuyente
5. Autoridad que llevó a cabo la notificación de su resolución respecto de las pruebas aportadas por el contribuyente

El cuestionario antes señalado fue aplicado en el análisis de los expedientes a los que se tuvo acceso para el desarrollo de la investigación, a saber, estos son 200 expedientes, los cuales representan una muestra de tipo convencional, lo cual

fue seleccionado de esta manera debido a la posibilidad de acceder a sus contenidos, previa autorización de los contribuyentes.

El consentimiento informado que se le proporcionó a los contribuyentes que accedieron a participar en este estudio es el siguiente:

El que suscribe C. _____, de ____ años de edad, informo por este medio que autorizo que se utilicen los datos relativos al expediente _____ de fecha _____, en el que intervengo como contribuyente, con la salvedad de que dichos datos serán utilizados con la finalidad de analizar el nombre de la autoridad interviniente, así como el motivo que originó el procedimiento y la manera en que se desarrolló, en el entendido de que los datos personales y demás datos sensibles quedarán bajo resguardo de la persona que analiza los datos contenidos en dicho expediente y que, por ningún motivo, salvo previa autorización especial, podrá hacer uso de ellos de una manera distinta a la antes mencionada.

Respecto de la información recabada, se concluyen los siguientes aspectos de interés:

1. Autoridad que solicitó la aclaración de datos.

En todos los casos que se revisaron, la autoridad solicitante es el Servicio de Administración Tributaria.

2. ¿El contribuyente entregó su documentación dentro del plazo solicitado?

En los casos que se analizaron, en el 90% se detecta que los contribuyentes cumplieron la presentación de la información solicitada por parte de la autoridad fiscal, en tiempo y forma, el 10% restante no proporcionó su información dentro de los plazos convenidos.

3. Autoridad a la que entregó la documentación

La autoridad fiscal que recibió la información proporcionada por el contribuyente fue el mismo Servicio de Administración Tributaria que solicitó la información.

4. Autoridad que analizó las pruebas proporcionadas por el contribuyente

Las pruebas aportadas por el contribuyente fueron analizadas por la misma autoridad que las recibió por parte del contribuyente.

5. Autoridad que llevó a cabo la notificación de su resolución respecto de las pruebas aportadas por el contribuyente

En el caso de la autoridad que, una vez realizado el análisis de los datos de prueba que proporcionó el contribuyente, informó de su resolución al contribuyente, se observa que es la misma autoridad que realizó el análisis.

Como puede observarse, en el análisis realizado a los expedientes que forman parte de la muestra utilizada en el desarrollo de la presente investigación, se detecta que la misma autoridad lleva a cabo la función de emitir la notificación al contribuyente, recibir las pruebas proporcionadas por el contribuyente, analizar su contenido y emitir una resolución final.

De esta manera se observa una total ausencia del debido proceso en materia fiscal, lo que vulnera plenamente los derechos de los contribuyentes, en el sentido de que se vulnera la protección jurídica en cuanto a que no se tiene una instancia que, de forma imparcial, analice la situación y pueda emitir un fallo sin que medien intereses propios o ajenos a la correcta impartición de justicia, sin que ello favorezca o repercuta de manera excesiva a favor o en contra de sujeto alguno.

4.5. Análisis estadístico

De acuerdo con cifras emitidas por el SAT a septiembre de dos mil veintidós, existe un total de doce mil seiscientos setenta y tres (12,663) procedimientos de presunción de operaciones inexistentes, de los cuales diez mil novecientos ochenta y dos (10.982) han sido totalmente concluidos y únicamente trescientos veintinueve (329) contribuyentes han podido desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones hechas por el SAT.

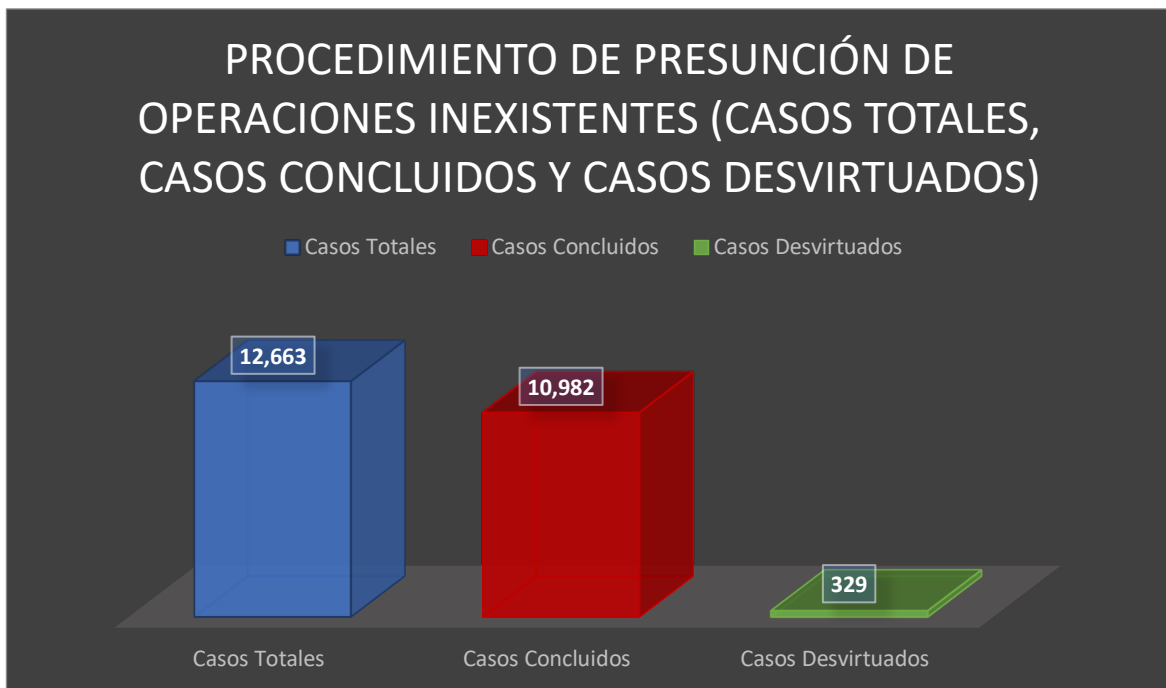
Estas resoluciones se suelen caracterizar por no acreditadas las excepciones hechas valer por los contribuyentes, teniendo como argumentos torales o esenciales:

1. Los documentos ofrecidos no demuestran la materialidad de las operaciones en atención a que no son documentos de fecha cierta.
2. La motivación de las resoluciones iguala los conceptos de inexistencia de un acto jurídico con el de simulación de un acto jurídico.

3. Las autoridades fiscales decretan la inexistencia de un acto jurídico para efectos fiscales.
4. Las resoluciones determinan que el contribuyente emite comprobantes fiscales con operaciones inexistentes, pero no determina cuales son los comprobantes que dieron origen a dicha presunción.
5. La resolución que decreta la publicación del nombre o denominación social del contribuyente no está sujeta a ningún plazo de vigencia.

Dichos datos pueden ser estudiados de la siguiente manera:

Figura 1. Número de casos presentados por presunción de operaciones inexistentes.



Fuente: Elaboración propia.

Como puede apreciarse de la figura anterior, ante el SAT se han tramitado 12,663 casos referentes a presunción de operaciones inexistentes, de los cuales solo 329 casos han sido desvirtuados, es decir, tan solo el 2.7% de los casos logran desvirtuarse ante la autoridad, lo que simboliza una dificultad excesiva para lograr el cometido del contribuyente en lo referente a esta materia.

En este sentido cabe señalar que, si bien la norma jurídica establece la posibilidad del contribuyente de actuar en contra de las presunciones de la autoridad, el mismo procedimiento se encuentra lleno de tropiezos y ambigüedades, lo que dificulta que el contribuyente logre su cometido de la manera adecuada, de donde deriva la más grave dificultad para el acceso a la justicia en materia fiscal, violentándose así los derechos de los contribuyentes.

4.6. Debido proceso

El debido proceso es uno de los mecanismos más importantes para garantizar muchos de los derechos humanos reconocidos por el sistema jurídico mexicano; una garantía en constante revisión y precisión, el cual, sumado a normas jurídicas, requisitos y garantías, permite a protección de los derechos humanos en los procesos en forma de juicio (López, 2015, p. 313); cabe señalar que este parámetro proteccionista de los derechos humanos se encuentra establecido en el contenido de los artículos 17 y 18.

Artículo 17. Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho [...]

Siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos en los juicios o procedimientos seguidos en forma de juicio, las autoridades deberán privilegiar la solución del

conflicto sobre los formalismos procedimentales (CPEUM, 2024, p. 53).

En el artículo 17 que se expone en el párrafo anterior, señala claramente que el debido proceso debe respetarse en todo momento en todos los asuntos que sean analizados con la intervención de una o más autoridades, y uno o más particulares, vigilando que tengan la presencia de un órgano jurisdiccional competente e imparcial que tenga bajo su cargo el dirimir las controversias que pudieran existir entre las autoridades fiscales y los contribuyentes.

Artículo 18. Sólo por delito que merezca pena privativa de libertad habrá lugar a prisión preventiva. [...]

El proceso [...] se observará la garantía del debido proceso legal, así como la independencia de las autoridades que efectúen la remisión y las que impongan las medidas (CPEUM, 2024, p. 54).

Por su parte, en el artículo 18 constitucional, se señala de manera concreta que el debido proceso se configura como una garantía, ahora bien, pese al hecho de que este artículo hace referencia a la justicia para adolescentes, el debido proceso, al ser un parámetro de protección de los derechos humanos, se puede considerar su contenido como proteccionista de los derechos de todos los contribuyentes sin que medie forma alguna de excepción.

Asimismo, se tiene la Tesis 1a./J. 11/2014 en la que se señala de manera clara que el debido proceso se considera como una garantía aplicable en los

procesos jurisdiccionales en que se aborde la potestad punitiva del Estado, lo cual es aplicable entre otros, en el derecho fiscal.

Derecho al debido proceso. Su contenido.

Dentro de las garantías del debido proceso existe un "núcleo duro", que debe observarse inexcusablemente en todo procedimiento jurisdiccional, y otro de garantías que son aplicables en los procesos que impliquen un ejercicio de la potestad punitiva del Estado. Así, en cuanto al "núcleo duro", las garantías del debido proceso que aplican a cualquier procedimiento de naturaleza jurisdiccional son las que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha identificado como formalidades esenciales del procedimiento, cuyo conjunto integra la "garantía de audiencia", las cuales permiten que los gobernados ejerzan sus defensas antes de que las autoridades modifiquen su esfera jurídica definitivamente. Al respecto, el Tribunal en Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia P./J. 47/95, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, diciembre de 1995, página 133, de rubro: "FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO.", sostuvo que las formalidades esenciales del procedimiento son: (i) la notificación del inicio del procedimiento; (ii) la oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; (iii) la oportunidad de alegar; y, (iv) una resolución que dirima las cuestiones debatidas y cuya impugnación ha sido considerada por esta Primera Sala como parte de esta formalidad. Ahora bien, el otro núcleo es identificado comúnmente con el elenco de garantías mínimo que debe tener toda persona cuya esfera jurídica pretenda modificarse mediante la

actividad punitiva del Estado, como ocurre, por ejemplo, con el derecho penal, migratorio, fiscal o administrativo, en donde se exigirá que se hagan compatibles las garantías con la materia específica del asunto. Por tanto, dentro de esta categoría de garantías del debido proceso, se identifican dos especies: la primera, que corresponde a todas las personas independientemente de su condición, nacionalidad, género, edad, etcétera, dentro de las que están, por ejemplo, el derecho a contar con un abogado, a no declarar contra sí mismo o a conocer la causa del procedimiento sancionatorio; y la segunda, que es la combinación del elenco mínimo de garantías con el derecho de igualdad ante la ley, y que protege a aquellas personas que pueden encontrarse en una situación de desventaja frente al ordenamiento jurídico, por pertenecer a algún grupo vulnerable, por ejemplo, el derecho a la notificación y asistencia consular, el derecho a contar con un traductor o intérprete, el derecho de las niñas y los niños a que su detención sea notificada a quienes ejerzan su patria potestad y tutela, entre otras de igual naturaleza (Tesis de jurisprudencia por reiteración, 1a./J. 11/2014 (10a.)).

De la jurisprudencia anterior se puede señalar que las garantías que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha concluido como formalidades esenciales del procedimiento; mismas que son: notificación del inicio del procedimiento; la oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas que el particular proporcione para su defensa, así como la oportunidad de alegar, en caso de ser necesario, además de la resolución que dirima las cuestiones en debate; todas estas garantías se encuentran integradas en la denominada garantía de audiencia, debidamente establecida en el artículo 14 constitucional.

Artículo 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho (CPEUM, 2024, p. 49).

De esta manera, como resulta evidente, que el debido proceso se configura como una protección de los derechos humanos y, de manera agregada, los derechos del contribuyente, con el fin de que se valoren estos derechos y se favorezca la protección del ámbito jurídico de todos y cada uno de los sujetos.

CAPÍTULO 5. CONCLUSIONES Y CAMBIO HACIA UNA PROPESTA.

5.1. Conclusiones.

La creciente complejidad de nuestro sistema normativo en materia fiscal ha vuelto imprescindible en el campo de la defensa legal la apertura de la investigación jurídica hacia terrenos que procuren poner de manifiesto los problemas prácticos a los que se afronta el contribuyente procurando así poner en evidencia las posibles defensas que se pueden establecer ante figuras procedimentales, que, día a día, dejan al contribuyente con una reducida esfera de posibilidades de impugnación ante los actos de la autoridad fiscal.

La figura de la presunción de inexistencia de operaciones tiene como finalidad constitucional la seguridad jurídica, toda vez que la circulación de comprobantes fiscales que solventan operaciones careciendo de la infraestructura necesaria para sostener las operaciones consignadas dentro de ellos ha traído como corolario a nuestro sistema contributivo un andamiaje que perpetúa la falta de cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo de la relación tributaria, mismos que, por medio de la colocación en el mercado de comprobantes fiscales auténticos y con flujos de dinero comprobables, consignan conceptos los cuales rebasan por mucho la capacidad material y contributiva del contribuyente. Este modelo erosiona el sistema contributivo mexicano porque a través de esta práctica se logra la reducción de la base contributiva en perjuicio del Sistema Fiscal Federal.

Los medios de impugnación en materia fiscal permiten que las resoluciones que emiten las autoridades en el ámbito de la función administrativa se apeguen al principio de legalidad y al principio de división de poderes. Por lo tanto, estos medios

constituyen la principal defensa en contra actos y resoluciones emitidas por el Estado por medio del SAT, órgano desconcentrado de la SHCP.

Se hace imprescindible el análisis del actuar de las autoridades administrativas puesto que de acuerdo con datos a septiembre de dos mil veintidós existe un total de diez mil novecientos ochenta y dos (10,982) contribuyentes los cuales cuentan con una resolución definitiva respecto del procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones, de los cuales únicamente trecientos veintinueve (329) han logrado desvirtuar la presunción hecha por el SAT.

El derecho fiscal es esencial para el buen funcionamiento del Estado, en el sentido de que establece las directrices sobre las cuales se ha de desarrollar la actividad tributaria de la Nación, señalado así la actuación tanto del Estado como de los particulares, indicando para cada cual sus derechos y obligaciones en su papel dentro de la relación jurídico-tributaria. El derecho fiscal incluye las normas jurídicas encargadas de regular la recaudación, el manejo y el control de los ingresos públicos de los estados aportados por los contribuyentes.

El derecho tributario es una disciplina jurídica que pertenece a la rama del derecho público, el cual, se establece como un cúmulo de normas jurídicas que sistematizan los derechos estatales que suelen fijarse en el presupuesto, teniendo como objetivo el regular las funciones fiscales del país: asignación de recursos, empleo, estabilidad, distribución del ingreso y desarrollo económico, lo que se podría resumir en el sentido de establecer los requerimientos mínimos para la satisfacción de las necesidades.

El lugar que guarda el derecho fiscal dentro del marco de las actividades financieras del Estado se delimita en el aspecto de obtención de los recursos, mientras que del manejo de los recursos se ocupa el derecho patrimonial público mientras que del aspecto de erogación y gasto de los recursos se ocupa el derecho presupuestario.

El derecho fiscal se basa en una serie de principios que favorecen la efectividad de su aplicabilidad, al respecto, cabe precisar que, los principios generales del derecho son enunciados que, aunque no se encuentran establecidos en el cuerpo de los ordenamientos jurídicos, funcionan como fuente de dichos enunciados; en materia fiscal, estos principios son necesario con el fin de establecer el cuadro de acción e inacción, tanto por las autoridades fiscales como de los contribuyentes, buscando con esto que se tengan un mejor manejo y desenvolvimiento de los agentes de la relación jurídico-tributaria.

En el ámbito fiscal, los principios aplicables son: comodidad, economía, certidumbre, uniformidad, generalidad, y justicia. Estos principios son de suma importancia para el establecimiento de las imposiciones contributivas por parte del Estado, puesto que buscan que las contribuciones sean adecuadas y efectivas, sin que ello afecte la esfera jurídica de los contribuyentes, evitando así un contexto beligerante o de injusticia.

Los ingresos derivados de los tributos que los contribuyentes se encuentran obligados a proporcionar al Estado, puesto que éste tiene el poder coactivo de poder solicitarlo (Delgadillo, 2003, p. 33), se clasifican en: aprovechamientos, productos, créditos públicos, contribuciones y sus accesorios. Los aprovechamientos son, tal como lo indica el artículo 3 del Código Fiscal de la Federación (CFF), aquellos ingresos que el Estado percibe derivado de sus funciones de derecho público, que

son distintos de los ingresos obtenidos a través de las contribuciones, de los derechos de financiamientos y de aquellos que sean obtenidas a través de los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal (CFF, 2023, p. 2).

Las contribuciones, regidas por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se rigen por los siguientes principios: legalidad, obligatoriedad y universalidad, relación con el gasto público, proporcionalidad y equidad, y solvencia.

Cabe mencionar que las contribuciones son montos que los contribuyentes están obligados a proporcionar al Estado, tal como lo indica el artículo 2 del CFF, las contribuciones se clasifican en: impuestos, contribuciones de mejoras, aportaciones de seguridad social, y derechos. Las contribuciones de mejoras son aquellos montos que las personas físicas y jurídicas proporcionan al Estado derivado del beneficio que obtienen de la realización de obras públicas (CFF, 2023, p. 2), estas contribuciones gravan la utilidad de las obras públicas que el Estado realizan en beneficio de la sociedad (Venegas, 2018, p. 87).

Las contribuciones tienen como elementos las siguientes: la legalidad, a la cual se suman cuatro elementos: sujeto, objeto, base, y tasa o tarifa, todo lo cual otorga derechos y obligaciones tanto para los contribuyentes como para el Estado.

Es pertinente señalar que la presunción de operaciones inexistentes desde una interpretación exegética fue concebida como un procedimiento administrativo

en virtud del cual la autoridad fiscal una vez que se percatara que un contribuyente había estado expidiendo comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparaban dichos servicios, o bien, que dichos contribuyentes se encontraran como no localizados, esta procedería a presumir provisionalmente que estas operaciones eran inexistentes para efectos fiscales, en tanto se resolviera en definitiva si dicha presunción era correcta o bien, se viera desvirtuada por las pruebas y defensas que el contribuyente hiciera valer, en cuyo caso, la consecuencia jurídica de este procedimiento sería la declaración de inexistencia de los actos jurídicos consignados en los comprobantes fiscales.

Respecto del procedimiento para desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes, es importante señalar lo siguiente:

1. Es un procedimiento cuya consecuencia jurídica es declarar inexistente un acto jurídico consignado en un comprobante fiscal, por ende, contrario a lo señalado por algunos doctrinarios, este procedimiento no tiene como finalidad el nulificar o anular un acto, toda vez que dicho procedimiento tiene como finalidad establecer que un acto jurídico para efectos fiscales carece de un elemento de existencia: el objeto (Toledo, 2020).
2. Es un acto de antesala al procedimiento de fiscalización, toda vez que este procedimiento tiene como objeto el de la revisión de información y documentación que obra en poder de la autoridad hacendaria para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales e identificar, en su caso, los hechos u omisiones que pudieran entrañar su incumplimiento (Tesis de jurisprudencia por reiteración, 2016).

Este procedimiento quedó contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el cual sufrió una reforma importante por lo que hace a su tramitación en el año de 2018. El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, hasta antes de la reforma de 2018, se tramitaba de la siguiente manera:

1. Una vez que el SAT, se percataba que un contribuyente había estado expidiendo comprobantes fiscales “sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparaban dichos servicios” (Código Fiscal de la Federación, 2018), o bien, “que dichos contribuyentes se encontraran como no localizados, se daba inicio con el procedimiento administrativo mediante la presunción iuris tantum de inexistencia de operaciones amparadas en tales comprobantes” (Ediciones fiscales ISEF, Sociedad Anónima, 2015, p. 136).
2. Se procedía a notificar a los contribuyentes mediante su buzón tributario, en la página de internet del SAT y una publicación en el Diario Oficial de la Federación (a lo cual se le conoció como la lista negra de contribuyentes en presunción de operaciones inexistentes) (Ediciones fiscales ISEF, Sociedad Anónima, 2015, p. 136).
3. Se contaba con el plazo de 15 días para manifestar ante el SAT lo que al derecho del contribuyente conviniera y para aportar la documentación e información pertinente a efecto de desvirtuar la presunción en su contra (Ediciones fiscales ISEF, Sociedad Anónima, 2015, p. 136).

4. Una vez vencido el plazo, el SAT valoraría las pruebas y defensas que el contribuyente hubiera hecho valer y se dictaría resolución definitiva (Ediciones fiscales ISEF, Sociedad Anónima, 2015, p. 136).
5. En caso de no haber podido desvirtuar la presunción los contribuyentes, contaban con el plazo de 30 días para ejercer los medios de impugnación que procedieran, en cuyo caso, no se publicaría la lista definitiva con el nombre del contribuyente (Ediciones fiscales ISEF, Sociedad Anónima, 2015, p. 136).
6. En caso de haber precluido el término establecido para la interposición del juicio de nulidad correspondiente o bien, habiéndolo agotado, no se hubiere obtenido sentencia favorable declarando la nulidad del acto administrativo, se procedía a la emisión de la lista definitiva de contribuyentes que no lograron desvirtuar la presunción hecha por el SAT (Ediciones fiscales ISEF, Sociedad Anónima, 2015, p. 136).
7. Se notificaba a los contribuyentes la lista definitiva, mediante su buzón tributario, la pina de internet del SAT y su publicación en DOF.

Por otra parte, el reglamento del Código Fiscal de la Federación, a través de su numeral 70, contempló la posibilidad de que la autoridad hacendaria una vez que estuviera en estado para dictar la resolución correspondiente, requiriera más información y documentación para efectos de allegarse de más elementos para efectos del dictado de la resolución administrativa, sin embargo, esta disposición causó críticas toda vez que se consideraba que transgredía el principio de reserva de ley y preferencia de ley o subordinación jerárquica al momento de establecer mediante un reglamento supuestos que iban más allá de los contemplados expresamente por el legislador ordinario, lo que trajo como corolario el dictado de la

sentencia por la que se resolvió la Contradicción de Tesis 252/2019, de la cual se derivó la Tesis de Jurisprudencia identificada como: 2a./J. 120/2019 (10a.), mediante la cual se determinó que eran inexactas dichas apreciaciones.

En este sentido es de suma importancia señalar que, si bien la autoridad fiscal tiene la facultad de señalar a los contribuyentes que considere infractores de las normas jurídicas en el ámbito fiscal, ello no implica que se realice de manera adecuada, toda vez que se vulnera el derecho humano de toda persona de ser considerado como inocente hasta en tanto el órgano jurisdiccional competente indique lo contrario.

La presunción de inocencia es un principio que pretende proteger a toda persona que sea acusada por el Estado, con el fin de tenerle como inocente en tanto que no exista una determinación por parte del órgano jurisdiccional que lo condene como culpable del hecho que se le impute; en este sentido cabe señalar que la fijación de un crédito fiscal es una ordenanza del órgano administrativo, en la cual se ordena al contribuyente que cumpla con un pago en un plazo determinado, haciendo la vez de una sentencia, con la salvedad de que no media una resolución judicial; si bien es cierto que este principio es mayormente aplicado a procedimientos de tipo penal, se debe tener en cuenta como eje rector del derecho, por lo cual, debe ser aplicado en todos los procedimientos que pudieran derivar en penas o sanciones como resultado de la acción punitiva del Estado, tal como lo reconoce la tesis P./J. 43/2014 (Martinez, 2024, p. 68).

En este mismo sentido, cobra relevancia el debido proceso mediante el cual se llevan a cabo los medios de impugnación, al respecto es importante precisar que los medios de impugnación son los instrumentos procesales ofrecidos por las partes

con el fin de provocar el control sobre la decisión del juez, y este control es, en general encomendado a un juez no sólo diverso de aquel que ha emitido el pronunciamiento impugnado o gravado, sino también de grado superior, aun cuando no esté en relación jerárquica verdadera y propia con el primero. No se excluye, sin embargo, que, en ciertos casos, en consideración al tipo de control invocado, este último sea ejercitado por el mismo juez que ha pronunciado la sentencia objeto del control (Gómez, 2000, p. 297). Existen diferentes tipos de recursos, a saber, estos son:

Reposición: Es el recurso ordinario y horizontal que tiene por objeto la modificación total o parcial de una resolución pronunciada en segunda instancia.

Queja: “La queja es un recurso especial y vertical que tiene por objeto impugnar determinadas resoluciones judiciales denegatorias que el recurrente encuentra injustificadas” (Ovalle, 2012, p. 266).

Apelación. Entendiéndose como aquel recurso ordinario y vertical por el que “una de las partes o ambas solicitan al tribunal de alzada (...), un nuevo examen sobre una resolución dictada por un juzgado de primera instancia (...), con el objeto de que aquél la modifique o la revoque” (Ovalle, 2012, pp. 241-242).

Revocación: “La revocación es el recurso ordinario y horizontal que tiene por objeto la modificación total o parcial de una resolución” en primera instancia por la misma autoridad que la pronuncio (Ovalle, 2012, p. 269).

Recurso administrativo de revocación: es una defensa bajo el Código Fiscal de la Federación a través del cual una persona (contribuyente) puede impugnar a las autoridades fiscales si considera que sus derechos han sido afectados o por decretos y decisiones emitidas por las autoridades fiscales en contravención de la norma o procedimiento jurídico establecido. La revocación será apelada ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto de que se trate, o ante la autoridad competente del domicilio del contribuyente, es decir, la autoridad que tomó la decisión es también la autoridad que decide el recurso (Martínez, 2023).

Recurso administrativo de inconformidad: se presentan por escrito a la autoridad que aprobó la ley para su revisión y consideración por parte de la autoridad correspondiente. Admitida, se solicita a la autoridad recurrida y, en su caso, los terceros afectados para que informen y expresen lo que a sus derechos e intereses convenga. Una vez presentadas las pruebas y escuchados los intervinientes, se procede a la resolución del caso (Martínez, 2023).

Juicio de nulidad: es una protección a personas cuyos intereses legítimos se ven afectados por determinadas acciones o decisiones de las autoridades tributarias, a raíz de las cuales un tribunal (en el caso de una decisión de una autoridad federal, será un tribunal federal) resuelve asuntos financieros y las controversias que surjan entre autoridades y contribuyentes, quienes las gestionan y a su vez, determina si sus actuaciones se ajustan a las normas legales y, en todo caso, las invalida. A diferencia del juicio de revocación, no se interpone ante la misma autoridad que dictó la sentencia previa (Martínez, 2023).

Juicio de amparo: Este es un procedimiento legal independiente iniciado por una persona que es referida como víctima o denunciante en un tribunal federal por un acto (presunto acto) que viola una ley o autoridad (Martínez, 2023).

Durante la realización de la presente investigación, se llevó a cabo el análisis de 200 expedientes relativos al tema del problema analizado, de lo cual se puede señalar que, se observa una total ausencia del debido proceso en materia fiscal, lo que vulnera plenamente los derechos de los contribuyentes, en el sentido de que se vulnera la protección jurídica en cuanto a que no se tiene una instancia que, de forma imparcial, analice la situación y pueda emitir un fallo sin que medien intereses propios o ajenos a la correcta impartición de justicia, sin que ello favorezca o repercuta de manera excesiva a favor o en contra de sujeto alguno.

Asimismo, de acuerdo con cifras emitidas por el SAT a septiembre de dos mil veintidós, existe un total de doce mil seiscientos setenta y tres (12,663) procedimientos de presunción de operaciones inexistentes, de los cuales diez mil novecientos ochenta y dos (10.982) han sido totalmente concluidos y únicamente trescientos veintinueve (329) contribuyentes han podido desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones hechas por el SAT.

De lo cual se entiende que, ante el SAT se han tramitado 12,663 casos referentes a presunción de operaciones inexistentes, de los cuales solo 329 casos han sido desvirtuados, es decir, tan solo el 2.7% de los casos logran desvirtuarse ante la autoridad, lo que simboliza una dificultad excesiva para lograr el cometido del contribuyente en lo referente a esta materia.

En este sentido cabe señalar que, si bien la norma jurídica establece la posibilidad del contribuyente de actuar en contra de las presunciones de la autoridad, el mismo procedimiento se encuentra lleno de tropiezos y ambigüedades, lo que dificulta que el contribuyente logre su cometido de la manera adecuada, de donde deriva la más grave dificultad para el acceso a la justicia en materia fiscal, violentándose así los derechos de los contribuyentes.

Al respecto, cabe precisar que el debido proceso se configura como una protección de los derechos humanos y, de manera agregada, los derechos del contribuyente, con el fin de que se valoren estos derechos y se favorezca la protección del ámbito jurídico de todos y cada uno de los sujetos.

5.2. Propuesta.

Teniendo en cuenta el hecho de que la autoridad fiscal actúa en su papel de víctima u ofendido, al mismo tiempo que interviene como juzgador y resolutor, se observa la evidente intervención inadecuada de la autoridad, por lo que se propone contemplar sujetos diversos para llevar a cabo estos procedimientos jurídicos, e materia tributaria, lo cual favorecerá la legalidad de la actuación de las autoridades, al mismo tiempo que faculta al contribuyente para solicitar que se le respeten sus derechos tanto en materia fiscal como en el ámbito de derechos humanos.

Así pues, la propuesta se estructura en dos aspectos de suma importancia, en primer lugar, la presunción de inocencia y, en segundo lugar, el debido proceso, quedando integrada de la siguiente manera:

- Presunción de inocencia.

Se debe verificar que la autoridad que señala el requerimiento lo contemple como sujeto obligado a proporcionar evidencias que desvirtúen la posible configuración de operaciones inexistentes, lo cual deberá realizar en un tiempo razonable, con la salvedad de que no se le considerará como infractor de la norma jurídica hasta en tanto no exista una resolución que lo indique de manera fehaciente.

- Debido proceso.

Con el fin de proteger los derechos del contribuyente, se debe ventilar todo proceso en presencia o mediante la intervención de un tercero imparcial y ajeno al asunto, que, además, tenga la capacidad para dirimir las controversias entre el contribuyente y la autoridad fiscal, es decir, se requiere la participación del juez o tribunal competente que resuelva el asunto de manera adecuada, con estricto apego a la ley, y sin que favorezca indebidamente a sujeto alguno, o bien, que violente los derechos de los intervinientes en el proceso.

REFERENCIAS DOCUMENTALES, HEMEROGRÁFICAS Y ELECTRÓNICAS.

Aguilar, M. (2015). Presunción de Inocencia. Derecho Humano en el Sistema Penal Acusatorio, México: Instituto de la Judicatura Federal.

Álvarez Banderas, J. (2020). La presunción de inexistencia de operaciones en la legislación tributaria mexicana. Sus efectos fiscales y consecuencias penales. México: Thomson Reuters.

Amparo Directo en Revisión, 3827/2017 (Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 7 de febrero de 2018).

Amparo en Revisión, 51/2015 (Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 26 de agosto de 2015).

Arriola, A. (2020). Derecho fiscal. 23a. ed. México: Themis.

Briseño, J. (1995). Derecho Procesal. 2a. ed. México: Harla.

Carrasco, H. (2017). Hugo, Derecho fiscal I. 7a. ed. México: IURE.

Código Fiscal de la Federación (CFF, 2023). México.
<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>

Código Fiscal de la Federación [CFF]. (1 de Enero de 2018). Artículo 69-B. Diario Oficial de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos [CPEUM]. (5 de febrero de 1917). Artículo 31 fracción IV. México: Diario Oficial de la Federación.

Contradicción de Tesis, 252/2019 (Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 7 de agosto de 2019).

De la Cueva, A. (1999). Derecho fiscal. México: Porrúa.

- De la Garza, S. (2008). Derecho financiero mexicano. 28a. ed. México: Porrúa.
- De Pina, R. (2013). Diccionario de Derecho. 37a. ed. México: Porrúa.
- Delgadillo, L. (2003). Principios del Derecho Tributario. México: Limusa.
- Ediciones fiscales ISEF, Sociedad Anónima. (2015). Fisco Agenda 2015. México: Editorial ISEF, Empresa Lider.
- Fernández, R. (2000). Derecho Fiscal. México: Mc Graw-Hill.
- Fernández, S. A. (2020). Código Fiscal de la Federación. Comentado. México: Thomson Reuters.
- Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 19a. ed., México, Porrúa, 1977.
- Gómez, C. (2000). Teoría General del Proceso. 9a. ed. México: Oxford.
- Gómez Sánchez, N. (1999). Derecho Fiscal Mexicano. México: Porrúa.
- Ley de Amparo, reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos [LA] (07 de junio de 2021). México (2024).
- Ley Federal de los Derechos del Contribuyente [LFDC]. (23 de junio de 2005). México (2024).
- López, M. (2015). "El debido proceso en el siglo XXI", en Carbonell, M. y Cruz, Ó. *Historia y Constitución. Homenaje a José Luis Soberanes Fernández*, t. I, México: Universidad Nacional Autónoma de México.
- López Villa, J. R. (2019). Defensa fiscal estratégica vs. Presunción de operaciones inexistentes. México: Flores Editor y Distribuidor.
- Mabarak Gerecedo, D. (1995). Derecho Financiero Público. México: Mc Graw-Hill.

- Margáin, E. (2007). Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 19a. ed. México: Porrúa.
- Martinez, A. (2018). "Propuesta de Implementación de Impuesto Único Federal". Universidad Alva Edison. México.
- Martínez, A. (2024). Análisis de la Violación de los Derechos Humanos con motivo de la fijación del crédito fiscal. México. Benemérita Universidad Autónoma de Puebla. Facultad de Derecho.
- Martínez, O. (2023). Medios de impugnación - Un breve repaso y su función.
- Martínez, R. (2007). Derecho Administrativo. Segundo Curso. México: Oxford University Press.
- Mustafá, H. (1977). Recursos contra el ejercicio ilegal o abusivo del poder administrativo. Venezuela: Universidad de Carabobo.
- Neumak, F. (1974). Principio de la imposición. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Ovalle, J. (2016). Teoría General del Proceso. México: Oxford University Press.
- Palomar, J. (2000). Diccionario para juristas. México: Porrúa.
- Rodríguez, R. (1986). Derecho Fiscal. 2a. ed. México: Harla.
- Tesis de jurisprudencia por reiteración, 140/2015 (10a.) (Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 31 de Octubre de 2015).
- Tesis de jurisprudencia por reiteración, 133/2015 (10a.) (Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación veintitrés de octubre de 2015).
- Tesis de jurisprudencia por reiteración, 1a./J. 11/2014 (10a.) (Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación febrero de 2014).

Tesis de jurisprudencia por reiteración, 132/2015 (10a.) (Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación veintitrés de Octubre de 2015).

Tesis de jurisprudencia por reiteración, 2a./J. 149/2016 (10a.) (Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 19 de octubre de 2016).

Tesis de jurisprudencia por reiteración 1a./J. 24/2014 (10a.), (Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Tesis de jurisprudencia por reiteración P./J. 43/2014 (10a.), Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Toledo, C. A. (2020). Los problemas de la inexistencia en la materialidad de las operaciones. México: Thomson Reuters.

Valdivia, G. G. (1985). Diccionario Jurídico Mexicano. México: Porrúa.

Venegas, S. (2018). Derecho fiscal, parte general e impuestos federales. 2a. ed. México: Oxford.

DEFINICIÓN DE TÉRMINOS (GLOSARIO DE ABREVIATURAS)

CFDI Comprobante Fiscal Digital por Internet

CPEUM Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

CFF Código Fiscal de la Federación

CFPC Código Federal de Procedimientos Civiles

DOF Diario Oficial de la Federación

EFOS Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas

EDOS Empresas que Deducen Operaciones Simuladas

LA Ley de Amparo

LISR Ley del Impuesto Sobre la Renta

PRODECON Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

RCFF Reglamento del Código Fiscal de la Federación

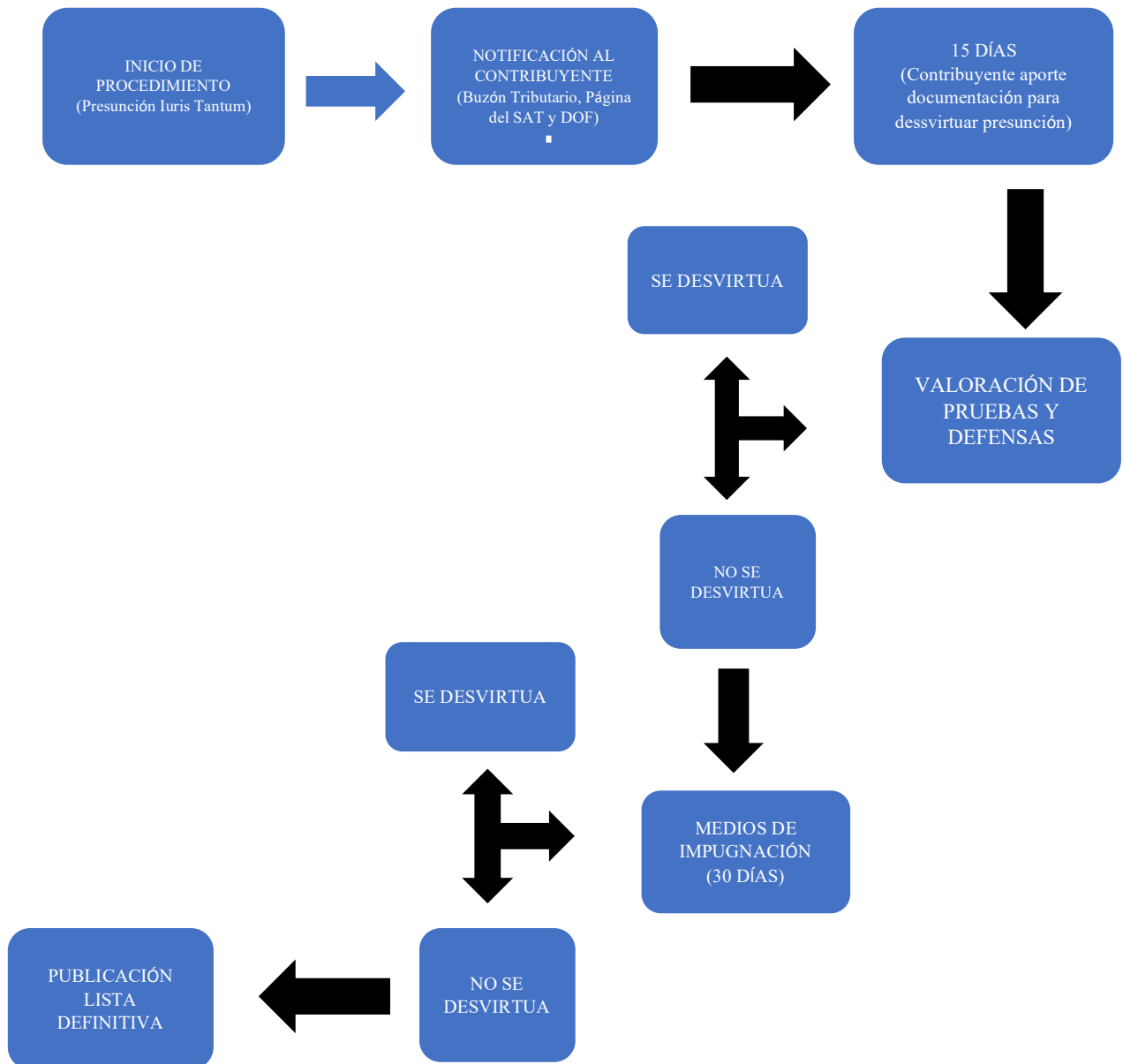
RFC Registro Federal de Contribuyentes

SAT Servicio de Administración Tributaria

SCJN Suprema Corte de Justicia de la Nación

ANEXOS

Anexo 1



Anexo 2

