

LA AUTOCORRECCIÓN DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN: ¿UNA ATENTA INVITACIÓN?

Paola YABER CORONADO^{1*}

RESUMEN

El contribuyente deberá manifestar a la autoridad fiscal el importe de la contribución causada, lo que doctrinariamente es denominado como principio de autodeterminación de las contribuciones. Supone una declaración de buena fe del contribuyente sobre el importe que enterará al fisco, sujeta al escrutinio de la autoridad hacendaria, mediante el ejercicio de las facultades de comprobación.

Con relación a este postulado, la autoridad fiscal implementó en años previos la figura de la carta invitación como herramienta de regularización, cuya naturaleza fue definida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como un acto declarativo, que no producía consecuencia alguna para el contribuyente. Posteriormente, el máximo Tribunal modifica la naturaleza jurídica de un acto que, de acuerdo a como está regulado en el Código Fiscal de la Federación, no tendría por qué tener efectos vinculantes

ABSTRACT

The taxpayer must state to the tax authority the amount of the contribution caused, which doctrinally is called the principle of self-assessment of contributions. It supposes a declaration of good faith by the taxpayer regarding the amount that will be paid to the treasury, subject to the scrutiny of the tax authority, through the exercise of verification powers.

In relation to this postulate, the fiscal authority implemented in previous years the figure of the invitation letter as a regularization tool, whose nature was defined by the Supreme Court of Justice of the Nation as a declaratory act, which did not produce any consequence for the taxpayer. Subsequently, the Supreme Court modifies the legal nature of an act that, according to how it is regulated in the Federal Tax Code, would not have to have binding effects for the taxpayer and transcend the sphere of his rights.

¹ Magistrada de la Segunda Ponencia de la Décimo Cuarta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa; correo electrónico: *paola.yaber@tfjfa.gob.mx*.

* Agradecimientos al Licenciado Carlos Crispín Rodríguez por su colaboración en la elaboración del presente artículo.

para el contribuyente y trascender a su esfera de derechos.

PALABRAS CLAVE

Sistema fiscal. Principio de autodeterminación. Carta invitación. Facultades de comprobación. Liquidación de impuestos.

KEY WORDS

Tax system. Principle of self-determination. Invitation letter. Verification powers. Tax settlement.

Como es sabido, del Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos deriva la obligación para los mexicanos de contribuir al gasto público de la Federación, Estados, Municipios y Ciudad de México de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes tributarias secundarias, lo que conlleva a que, en un primer momento, sea el gobernado quien determine la contribución que enterará al fisco.

Para hacerlo, el contribuyente deberá manifestar a la autoridad fiscal el importe de la contribución causada, lo que doctrinariamente es denominado como principio de autodeterminación de las contribuciones, el cual rige en el sistema tributario mexicano –refiere García López-Guerrero Luis²– y significa que los contribuyentes apliquen de manera voluntaria a los actos o actividades económicos, los criterios establecidos en las leyes fiscales para determinar el *quantum* de lo adeudado.

Esta forma de determinación, según lo sostuvo la Suprema Corte de Justicia de la Nación³, no representa una prerrogativa del contribuyente en la que pueda determinar el monto de su obligación libremente, sino una modalidad para el cumplimiento de su deber de contribuir al gasto público, teniendo que sujetarse a las directrices indicadas por las leyes aplicables a cada contribución, según lo dispone el Artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación.

La autodeterminación de las contribuciones –menciona De la Garza Francisco⁴– supone una declaración de buena fe del contribuyente sobre el importe

² García López-Guerrero, Luis, y Muñoz de Alba Medrano, Marcia (coord.), *Derechos de los contribuyentes*, México, Cámara de Diputados, LVIII Legislatura, Universidad Nacional Autónoma de México, 2000.

³ Tesis 1a./J. 11/2012 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Libro X, t. I, julio de 2012, p. 478.

⁴ De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 25ª. ed., México, Porrúa, 2003, pp. 753, 754, 755.

que enterará al fisco sujeta al escrutinio de la autoridad hacendaria, mediante el ejercicio de las facultades de comprobación aludidas en el Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación cuyo resultado constituirá un acto de determinación que se contrapone a lo manifestado por el contribuyente.

Estas facultades de comprobación de la autoridad fiscal –como alude Hensel Albert⁵– buscan fijar los fundamentos jurídicos y fácticos para cada contribución de manera que, puedan establecerse las consecuencias jurídicas relativas a los elementos del hecho imponible, por lo que recaerá en el obligado tributario el deber de aportar los medios de prueba, relativos al contenido defectuoso o dudoso de la declaración de impuestos para fundar debidamente su corrección.

De no lograr aclarar lo manifestado por el deudor fiscal, la autoridad tributaria emitirá un acto liquidatorio donde fije, en cantidad líquida, el impuesto que aquél habrá de pagar, en contra del cual podrá interponerse algún recurso al consistir un acto vinculante⁶.

En concordancia, en el sistema mexicano, el acto de liquidación de contribuciones omitidas es precedido por el ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad fiscal, quien realiza un procedimiento de investigación mediante la revisión de la contabilidad del contribuyente para corroborar la veracidad de lo manifestado en su declaración de impuestos, pudiendo fijar en cantidad líquida el monto de los impuestos que estime hayan sido omitidos o determinados erróneamente; conforme lo dispuesto en los numerales 42 y 50 del Código Fiscal de la Federación⁷.

Con relación al principio de autodeterminación, la autoridad fiscal implementó en años previos la figura de la carta invitación como herramienta de regularización para los contribuyentes sobre el ejercicio fiscal de 2009 y posteriores, por la que los conminaba a corregir su situación fiscal, respecto al pago del impuesto sobre la renta al tenor de una propuesta de pago.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, sobre el tema, en la jurisprudencia de voz "*CARTA INVITACIÓN AL CONTRIBUYENTE PARA QUE RE-*

⁵ Hensel, Albert, *Derecho Tributario*, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2005, pp. 329, 334.

⁶ *Ibidem*, p. 354.

⁷ Cámara de Diputados, Código Fiscal de la Federación, disponible en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_310721.pdf, fecha de consulta 18 de noviembre de 2021.

*GULARICE EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DERIVADO DE SUS INGRESOS POR DEPÓSITOS EN EFECTIVO. NO ES IMPUGNABLE EN SEDE CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA*⁸, sostuvo que la carta invitación era un acto declarativo que exhortaba al contribuyente a corregir su situación fiscal respecto de las omisiones detectadas mediante una propuesta de pago y que no ocasiona un perjuicio real en su esfera jurídica, al ser una cantidad advertida de los registros institucionales que sólo se tendría en cuenta en caso del ejercicio de facultades de comprobación, pues su inobservancia no acarrea consecuencias jurídicas para el interesado acotándose que no era impugnabile a través del juicio contencioso administrativo.

De lo anterior, puede notarse que el máximo Tribunal definió la naturaleza jurídica de la carta invitación como un acto declarativo, que no producía consecuencia alguna para el contribuyente, al sólo exhortar a regularizar su situación fiscal, sin conllevar un perjuicio real en su contra de no atenderla, pues ello ocurriría hasta el ejercicio de facultades de comprobación.

Sentadas las anteriores bases, el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación establece procedimientos para que la autoridad cuestione, por un lado, la materialidad de los actos amparados en comprobantes fiscales emitidos por determinados contribuyentes, y por el otro, que los contribuyentes que le hayan dado cualquier efecto fiscal a esos comprobantes fiscales, puedan demostrar que efectivamente se adquirieron los bienes o se recibieron los servicios amparados con esos comprobantes, o en su defecto corrijan su situación fiscal.

Se considera que el acto emitido por la autoridad en términos del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, al resolver que el contribuyente tercero no acreditó la materialidad con la información proporcionada, tiene una naturaleza jurídica semejante a la de carta invitación, que no tiene mayor repercusión para el contribuyente que ser un acto declarativo que lo conmina a realizar una aclaración sobre lo manifestado en la autodeterminación de sus impuestos y que ante su incumplimiento no trae aparejada consecuencia alguna.

En ese sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación analizó la constitucionalidad del precepto en cuestión, como lo podemos ver en la ejecutoria de la

⁸ Tesis 2a./J. 62/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XXI, t. I, junio de 2013, p. 724.

que derivó la jurisprudencia de rubro: “PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA”⁹, en la que refirió que las resoluciones emitidas en términos del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, tanto para los contribuyentes que emitían comprobantes fiscales sin realidad material y para los que les daban efectos fiscales, no establecen ni fincaron determinaciones definitivas, tampoco atribuían responsabilidad al gobernado, ya que sólo buscaban un llamamiento para que aquéllos aleguen lo que a su interés conviniera y aportaran la documentación e información que consideran pertinentes, para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a presumir la inexistencia de las operaciones que avalan los comprobantes.

De lo que podrá observarse que, cuando se analizó la constitucionalidad del numeral 69-B del Código Fiscal de la Federación, el Alto Tribunal consideró que la determinación que emitiera la autoridad fiscal no conllevaba el establecimiento de una situación definitiva ni fincó responsabilidad alguna, al tratarse de un exhorto para acudir a manifestar lo que a su derecho conviniera para demostrar la realidad de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales.

De tal suerte, el acto emitido por la autoridad resultaba una oportunidad adicional que se le otorgaba a los contribuyentes relacionados con los de la lista, para que trajeran documentación e información adicional que acredite la materialidad, y en caso de que tal falta fuera una realidad jurídica, se autocorrigieran, evitando mayores consecuencias jurídicas.

Lo cual no significa que esto afectara su esfera de derechos, ya que lo determinado por el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no determinaba ninguna situación jurídica, pues esto sólo podría ser materializado por el ejercicio de sus facultades de comprobación.

En ese sentido, pudiéramos sostener que una carta invitación tenía la misma naturaleza del acto que emite la autoridad como resultado del análisis de la documentación que, en su caso, aportaran los terceros relacionados con los contribuyentes que estaban en el supuesto de presunción, al ser una simple invitación a la autocorrección.

⁹ Tesis 2a./J. 135/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, libro 23, octubre de 2015, p. 1742.

Para explicar lo anterior, es relevante atender al contexto en el que se encuentra regulado el Artículo 69-B de referencia.

Con la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, se dotó a la autoridad hacendaria de una facultad para examinar a todos los contribuyentes que, por sus características especiales, contaban con elementos para presumir que emitían comprobantes fiscales digitales por Internet sin sustancia económica, así como para los terceros que los adquirían para deducir gastos.

Esta práctica evasiva, conocida como tráfico de comprobantes fiscales, radica en colocar en el mercado documentos auténticos y con flujo de dinero comprobable, pero cuyos conceptos plasmados no son proporcionales a las cantidades que amparan esos comprobantes o carecen de sustento material, al no haberse dado las operaciones económicas que amparan; actuar que daña a las finanzas públicas y perjudica a los contribuyentes que sí cumplen con su obligación de contribuir al gasto público.

Se ha identificado que los contribuyentes que normalmente incurren en estas prácticas tienen como características en común las siguientes¹⁰:

- a) Un objeto social muy amplio;
- b) Emiten comprobantes correspondientes a operaciones que no se realizaron;
- c) Emiten comprobantes cuya contraprestación realmente pagada es sólo un mínimo porcentaje y no tiene proporción con las operaciones;
- d) Carecen de personal o éste no es idóneo ni suficiente para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes;
- e) No poseen activos o éstos no son idóneos o suficientes para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales;
- f) Son titulares de cuentas bancarias o de inversiones que se encuentran activas durante un período determinado y después son canceladas o las dejan con saldos mínimos;
- g) Poseen establecimientos en domicilios que no corresponden al manifestado en el registro federal de contribuyentes;

¹⁰ Referidas en la exposición de motivos de la reforma al Código Fiscal de la Federación publicada el 9 de diciembre de 2013.

- h) Sus sociedades se encuentran activas durante un período y luego se vuelven no localizables;
- i) Sus ingresos son casi idénticos a sus deducciones o éstas son mayores;
- j) Prestan servicios y, a la vez, reciben servicios por casi exactamente los mismos montos;
- k) Comparten domicilios con otros contribuyentes, también prestadores de servicios.

La mencionada facultad tiene el propósito de identificar y neutralizar a los contribuyentes con las citadas características que enajenan los comprobantes fiscales sin respaldo fáctico de las operaciones que amparan, para lo que, ante la amplitud del universo de contribuyentes, se estableció una presunción de inexistencia de operaciones a fin de que aquéllos acudan a desvirtuarla con la aportación de pruebas y explicación del negocio en cada caso concreto, que indirectamente se extendió a los contribuyentes que adquirieron esos documentos para soportar gastos por bienes o servicios que nunca se realizaron.

Como podrá observarse, en este tipo de prácticas evasivas concurren dos clases de contribuyentes; por un lado, los que emiten comprobantes fiscales digitales por Internet en favor de terceros, sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material directa o indirecta para prestar los servicios o producir los bienes que amparan esos documentos¹¹; y, por otro, los que dan

¹¹ Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe

dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.

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

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

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

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

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

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

efectos fiscales a esos comprobantes fiscales para disminuir la base gravable de los tributos.

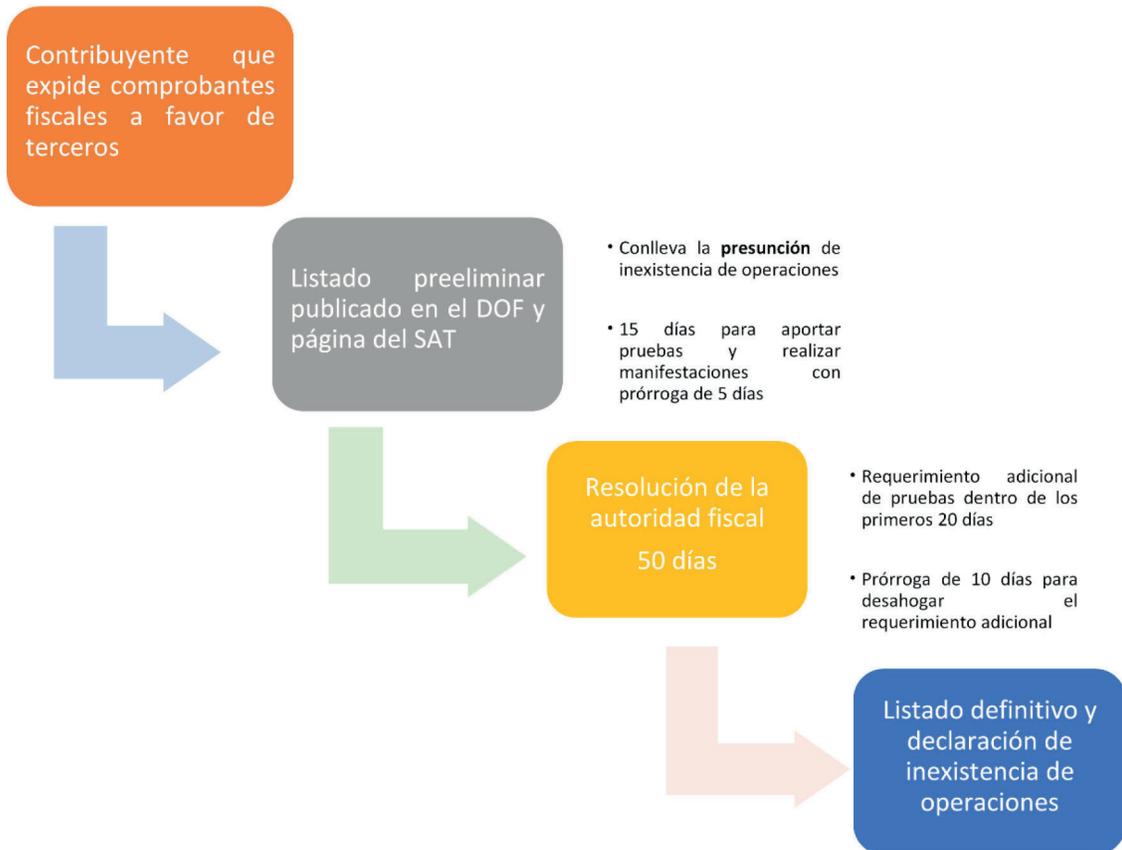
Para los primeros, se define, en el varias veces referido Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, un procedimiento en el cual, a partir de la publicación en una lista preliminar de sujetos, que se ubican en la presunción de inexistencia de operaciones, quienes deben acudir ante la autoridad fiscal a desvirtuarla dentro de un plazo de 15 días con la aportación de pruebas y manifestaciones, pudiendo existir una prórroga de 5 días, y un requerimiento de información y documentación adicional de parte de la fiscalizadora dentro de los primeros 20 de los 50 días con que cuenta para emitir la resolución correspondiente.

Para la segunda clasificación de contribuyentes, el penúltimo párrafo del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación solamente prevé en la ley, que contarán con un plazo de 30 días siguientes a la publicación de la segunda lista, para acudir ante la autoridad hacendaria a demostrar la adquisición de los bienes o la recepción de los servicios señalados en los comprobantes fiscales que se presume amparan operaciones inexistentes, o bien, para corregir su situación fiscal, respecto del cual, en su caso, la autoridad emite una carta invitación a autocorregirse, al considerar que la documentación aportada no acredita la materialidad.

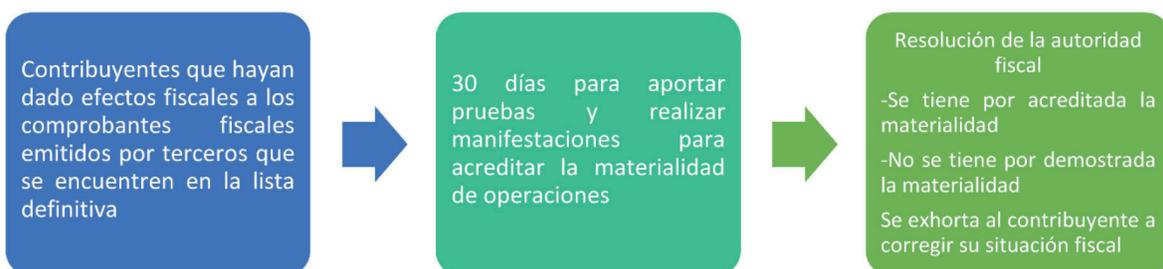
Lo antes mencionado es clarificado en los esquemas que se insertan a continuación:

considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código” Cámara de Diputados, Código Fiscal de la Federación, disponible en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_310721.pdf, fecha de consulta 18 de noviembre de 2021.

Esquema 1. Procedimiento del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación para los contribuyentes que emiten comprobantes fiscales y se ubican en la presunción de inexistencia de operaciones



Esquema 2. Procedimiento del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación para los contribuyentes que dan efectos fiscales a los comprobantes fiscales emitidos por terceros



Como se puede advertir de los dos procedimientos, en el caso de los sujetos que se ubican en el supuesto de la presunción del Artículo de trato, se prevé un medio para desvirtuarla cuya finalidad es acreditar que efectivamente prestaron los servicios con base en los cuales se expidieron los comprobantes fiscales, mientras que para los contribuyentes que los habían utilizado, se les da la oportunidad de acudir ante la autoridad fiscal, dentro del plazo de 30 días, a fin de comprobar la materialidad en el caso de que quienes los han emitido, no lo hubieren hecho.

En ese sentido, si la autoridad fiscal resuelve desfavorablemente para el contribuyente; es decir, tiene por no demostrada la adquisición de bienes o la prestación de los servicios amparados en comprobantes fiscales, se considera que, de acuerdo con el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, la consecuencia jurídica que implicaría es que se le invite a corregir su situación fiscal dejando de considerar los comprobantes fiscales digitales por Internet que amparan situaciones inexistentes, pues en este momento no podría emitirse un acto liquidatorio al ser necesaria una revisión amplia de los hechos económicos causantes de las contribuciones a su cargo a través del ejercicio de facultades de comprobación.

Por tanto, en principio, esta determinación no implicaría una afectación jurídica real e inmediata para el contribuyente porque el pronunciamiento de la autoridad hacendaria no tendría efectos vinculatorios para aquél, al sólo exhortar a corregir su situación fiscal sin conllevar acto liquidatorio alguno, ya que esto únicamente podría llevarse a cabo, luego de ejercidas las facultades de comprobación referidas en el Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

En ese mismo sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Jurisprudencia 2a./J. 162/2019 (10a.)¹², refirió que las resoluciones dictadas por

¹² Tesis 2a./J. 162/2019 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 73, t. I, diciembre de 2019, p. 538, de rubro: "PROCEDIMIENTO PARA ACREDITAR LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES QUE HUBIERAN DADO EFECTOS FISCALES A COMPROBANTES EMITIDOS POR EMPRESAS QUE PRESUNTAMENTE REALIZAN OPERACIONES INEXISTENTES. LA OMISIÓN DE LA AUTORIDAD DE RESOLVER EN EL PLAZO ESTABLECIDO EN LA REGLA 1.5 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2017 CONFIGURA UNA NEGATIVA FICTA Y, EN SU CASO, LA EMISIÓN EXTEMPORÁNEA DE LA RESOLUCIÓN EXPRESA NO DA LUGAR A SU NULIDAD". No obstante que sostuvo que el caso era declarativo el acto, agregó que lo procedente era la negativa ficta, para evitar tener que nulificarla si no se emitía dentro del plazo previsto en la resolución miscelánea.

la autoridad fiscal sobre los contribuyentes que habían dado efectos fiscales a los comprobantes fiscales que se presumía ampararon operaciones inexistentes tenían la naturaleza jurídica de un acto declarativo de una realidad jurídica, sin que tuviera mayores consecuencias al buscarse primordialmente que el contribuyente autocorrigiera su situación fiscal, por lo que, es dable asumir que aquellas determinaciones tienen una naturaleza jurídica semejante que la de la carta invitación analizada previamente, ya que ambas comparten ser actos declarativos que conminan a los contribuyentes a corregir su situación fiscal y que no entrañan determinación alguna de un crédito fiscal.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que la finalidad de las resoluciones era permitir la autocorrección de los contribuyentes, realizando los ajustes necesarios a través de declaraciones complementarias cuya nota distintiva era la de solamente declarar una realidad jurídica.

Lo que significa que los medios de defensa (recurso de revocación y juicio contencioso administrativo) se estiman improcedentes siguiendo la lógica de que no existe una determinación en cantidad líquida del tributo que vincule al contribuyente y también, en ese sentido, a la autoridad fiscal.

Adviértase que a pesar de todo, la misma Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió posteriormente el criterio contenido en la jurisprudencia 2a./J. 48/2020 (10a.), por el cual consideró que las determinaciones donde la autoridad fiscal desestimó las pruebas aportadas por el contribuyente y lo invitaba a corregir su situación fiscal tenían el carácter de una resolución definitiva que causaba un agravio en materia fiscal, en contra de la que procedía el recurso de revocación o el juicio contencioso administrativo, acorde con los Artículos 117 del Código Fiscal de la Federación y 3o. de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Esto, al estimar que, mediante tal determinación, se manifestaba la última voluntad de la autoridad fiscal al decidir una situación concreta para el contribuyente, previa al ejercicio de facultades de comprobación, porque desestimó las pruebas aportadas para demostrar la adquisición de bienes o la prestación de servicios, lo que señaló podía traer como consecuencia jurídica para el interesado la posible determinación de un crédito fiscal.

Se considera que la Suprema Corte de Justicia de la Nación busca garantizar el derecho al acceso a la justicia de los contribuyentes que dan efectos a los

comprobantes fiscales que amparan operaciones que se presumen inexistentes, brindándoles un medio de defensa en contra de las determinaciones de la autoridad fiscal emitidas en términos del penúltimo párrafo del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación¹³.

Sin embargo, se estima que, con el criterio más reciente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se modifica la naturaleza jurídica de un acto que, de acuerdo a como está regulado en el Código Fiscal de la Federación, no tendría por qué tener efectos vinculantes para el contribuyente y trascender a su esfera de derechos, así como tergiversar las facultades de la autoridad fiscal para emitir el acto de liquidación, por los escenarios siguientes¹⁴:

- 1) El contribuyente NO presenta ninguna documentación ante la autoridad fiscal, dentro de los 30 días a que se refiere el penúltimo párrafo del Artículo 69-B del Código Tributario Federal;
- 2) El contribuyente presenta la documentación correspondiente ante la autoridad fiscal y ésta emite un acto en el que señala que NO acreditó la materialidad de las operaciones y lo invita a la autocorrección y NO lo impugna;

¹³ Como también puede observarse del criterio emitido con posterioridad en la jurisprudencia 2a./J. 162/2019 (10a.), en la que se sostiene que se actualiza la resolución negativa ficta contra la omisión de la autoridad fiscal de dictar la resolución en términos del penúltimo párrafo del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación; empero, pareciera que la intención de éste es dar un medio de defensa al contribuyente, aunque contradictoriamente se sostenga que esa determinación es un acto declarativo que no causa afectación, con lo que no se comprende entonces por qué se dice que recae una resolución negativa ficta si no hay afectación, siendo un requisito *sine qua non* para la procedencia de un medio de defensa, lo cual se considera es materia de otro análisis.

¹⁴ En los escenarios que señalamos nos referiremos a la segunda clase de contribuyentes que menciona el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 69-B...

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

...

- 3) El contribuyente presenta la documentación correspondiente ante la autoridad fiscal, ésta NO resuelve en un plazo de 3 meses, y NO impugna la negativa ficta;
- 4) El contribuyente presenta la documentación correspondiente ante la autoridad fiscal, y ésta sostiene que NO acredita la materialidad de las operaciones. El contribuyente sí impugna, pero un órgano jurisdiccional o una autoridad administrativa resuelven de manera definitiva que NO acreditó la materialidad de las operaciones que sustentan los comprobantes fiscales;
- 5) El contribuyente presenta la documentación correspondiente ante la autoridad y ésta sostiene que no acredita la materialidad de las operaciones y sí impugna tal determinación. Un órgano jurisdiccional o una autoridad administrativa resuelve de manera definitiva que el contribuyente sí acredita la materialidad de las operaciones cuestionadas; y
- 6) El contribuyente presenta la documentación correspondiente ante la autoridad fiscal y ésta determina que sí acredita la materialidad de las operaciones que fueron cuestionadas.

En el primer supuesto, en los términos del nuevo criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación –conforme al penúltimo párrafo del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación– el acto que la autoridad fiscal debiera emitir es una resolución vinculatoria, por lo que el contribuyente tiene obligación de presentar la documentación correspondiente y si éste no lo hace, entonces se entenderá que consintió la supuesta falta de materialidad.

De tal manera, que la autoridad en ejercicio de facultades de comprobación, pudiera sostener que el contribuyente ya consintió y, por tanto, ya no efectuar ninguna revisión al respecto y solamente llegar a liquidar. Lo cual tendría la problemática legal: ¿con base en qué precepto legal la autoridad fiscal puede fundamentar la determinación de un crédito fiscal, sin ejercer sus facultades de fiscalización?

En el segundo, aparentemente, hay un análisis con base en el cual la autoridad emite una resolución en sentido desfavorable a los intereses del contribuyente, que no impugna, se consideraría que precluyó su derecho a impugnar quedando firme tal determinación. En este caso, al igual que el supuesto anterior,

podría llegar la autoridad a liquidar sin considerar los efectos de la deducción amparada en comprobantes fiscales sobre los que no se demostró la realidad de sus operaciones, teniendo el mismo cuestionamiento que referimos.

En el tercer escenario, el contribuyente podría esperar a que la autoridad emitiera la resolución cuando lo considerara pertinente, con la inseguridad que conlleva. Teniendo las mismas consecuencias que los supuestos anteriores, si cuando resuelve es desfavorablemente y no se autocorriga el contribuyente.

En el cuarto escenario el contribuyente se enfrenta a un tema probatorio, ya que con una resolución desfavorable debe considerar el criterio de la *litis abierta*¹⁵, que le impediría adicionar diversos elementos probatorios a los aportados en la instancia administrativa, para demostrar la adquisición de los bienes o la prestación de los servicios de los proveedores cuyas operaciones fueron presumidas inexistentes, debiendo para tal efecto, entonces, presentar en primer término el recurso de revocación.

Sin embargo, aún presentado el recurso de revocación y ofreciendo pruebas adicionales conforme a lo regulado en los Artículos 123, último párrafo, y 130, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, no se ha definido a través de criterios normativos, las pautas a seguir para valorar esa información y documentación añadidas para considerarlas suficientes para acreditar la materialidad de las operaciones.

A lo cual, además, tendríamos que partir de que no existe propiamente un procedimiento en la ley para requerir información y documentación adicionales a los contribuyentes que dan efectos a comprobantes fiscales, pues si bien existe la posibilidad de un requerimiento de conformidad con la regla miscelánea 1.5. para 2020, esto no está regulado en el Código Fiscal de la Federación, ni tampoco se acota el estándar que permita tener elementos de suficiencia probatoria, lo que podría vulnerar el derecho de audiencia.

¹⁵ Es aplicable el criterio que tiene por rubro: JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA QUE LO RIGE, NO IMPLICA PARA EL ACTOR UNA NUEVA OPORTUNIDAD DE OFRECER LAS PRUEBAS QUE, CONFORME A LA LEY, DEBIÓ EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN O EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO PROCEDENTE, ESTANDO EN POSIBILIDAD LEGAL DE HACERLO [MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 69/2001 (*)]". Tesis 2a./J. 73/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XXII, t. I, julio de 2013, p. 917.

Entonces, si aquél elige interponer el recurso de revocación, podrá ofrecer pruebas y entregar información adicional que no exhibió originalmente, se tendría que considerar que, al no existir un estándar probatorio en concreto, sigue al arbitrio de la autoridad determinar la suficiencia probatoria para comprobar la realidad de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales.

Ahora, en caso de que la determinación de la autoridad hacendaria sea confirmada por la autoridad revisora o la Sala del Tribunal Federal de Justicia Administrativa que corresponda, tal pronunciamiento dará lugar a que la consideración de no demostrar la materialidad de las operaciones sea cosa juzgada, que tendrá como consecuencia jurídica que, posteriormente, no pueda ser cuestionada de forma alguna.

Es decir, al quedar firme la determinación en comento, el contribuyente se encontraría jurídicamente impedido para debatir la inexistencia de las operaciones amparadas en comprobantes fiscales, para lo cual estaría sujeto a que, en caso de que tal acto esté determinando una situación jurídica real, esto es, que efectivamente le dio efectos fiscales a comprobantes sin sustancia jurídica, a que quisiera autocorregir, considerando que pudiera haber la posibilidad que, dada la invariabilidad de la cosa juzgada, la autoridad ejerza sus facultades de fiscalización.

No obstante, las consecuencias negativas del criterio analizado en este artículo, no se limitan a los contribuyentes de mérito, sino que también podrían trascender a la autoridad fiscal al tergiversar sus facultades de comprobación para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales que tengan a su cargo.

Se estima lo anterior, porque al haber un pronunciamiento firme sobre la no demostración de la materialidad de operaciones amparadas en comprobantes fiscales emitidos por terceros, que se presume realizan operaciones inexistentes (sea porque fue consentida o confirmada en el medio de defensa), si la autoridad fiscal decide ejercer facultades de comprobación en contra del contribuyente que les dio efectos fiscales, tendría que acreditar hechos diferentes y no relacionados con esas operaciones, acorde a la prohibición de revisar los mismos hechos y el mismo periodo de las contribuciones, contemplada en el Artículo 53-C del Código Fiscal de la Federación.

Esto es, la autoridad hacendaria vería obstaculizadas sus facultades de comprobación al tener que justificar hechos diferentes sobre un periodo y una contribu-

ción, para las cuales hay un pronunciamiento previo que determinó la no materialización de diversas operaciones económicas que impactan en su determinación y, en el caso de no poder demostrar esos hechos diferentes, estaría imposibilitada para desplegar esas facultades de comprobación y emitir el acto liquidatorio.

Por otro lado, las facultades de comprobación de la autoridad se verían limitadas en su ejercicio, en el supuesto de que fuera favorable al contribuyente la sentencia que hubiera juzgado sobre el acto que determinaba que no había acreditado la materialidad de las operaciones, pues se encontraría la autoridad imposibilitada a revisar nuevamente tal acto.

En el escenario número cinco, en el que el contribuyente presenta la documentación y la autoridad emite un acto en el que sostiene que no acreditó la materialidad, pero a diferencia del anterior en sentencia firme se determina que sí acreditó la materialidad, estaríamos en el mismo supuesto de cosa juzgada y las consecuencias mencionadas en el caso anterior, en el que el ejercicio de facultades de fiscalización se vería comprometido.

Finalmente, en el sexto escenario, de haber presentado la documentación y se emitiera el acto de autoridad en el que se determinara que el contribuyente demostró la materialidad, se podría de igual manera comprometer el ejercicio de facultades de fiscalización, por las razones ya expuestas.

Como es dable advertir, el contribuyente con una resolución vinculatoria se encontraría prácticamente constreñido a combatirla inmediatamente a través del recurso de revocación o juicio contencioso administrativo con el cuidado que, desde el principio, deberá ofertar las pruebas y argumentos que mejor sustenten la materialidad de las operaciones económicas amparadas en comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, porque posteriormente podría estar limitada su oportunidad para hacerlo dadas las restricciones y omisiones existentes en la ley y en los criterios jurisprudenciales mencionados en el escenario número cuatro.

Con base en los ejemplos señalados, se puede advertir la problemática que existe en el tema respecto a la suficiencia probatoria; primero, por el cuidado de los medios que se eligen para una defensa adecuada y, segundo, por la subjetividad en la que se dan alcances al material probatorio desde el ámbito administrativo al judicial, al no existir un estándar probatorio en ley.

En ese contexto, darle una naturaleza jurídica vinculatoria a un acto de la autoridad fiscal, por el cual se invita al contribuyente a corregir su situación fiscal, para efectos de su impugnación mediante los medios de defensa en comento, rompe con el procedimiento tributario, el principio de determinación y autodeterminación, y pone en riesgo el ejercicio de facultades de comprobación.

Esto nos aleja de encontrar un mecanismo para detectar una realidad jurídica para quedarnos en una trampa procesal, en la cual podrían resultar afectados sujetos que no deberían estarlo y permanecer impunes los que sí. Lo que en cualquier escenario rompería la finalidad por la cual se introdujo el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, relativa a combatir el tráfico de comprobantes fiscales, con base en una mejor identificación y revisión de los contribuyentes que puedan incurrir en esas prácticas evasivas.

Y entonces... ¿Cuál fue la atenta invitación?

FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

GARCÍA LÓPEZ-GUERRERO, Luis, y MUÑOZ DE ALBA MEDRANO, Marcia (coord.), *Derechos de los contribuyentes*, México, Cámara de Diputados, LVIII Legislatura, Universidad Nacional Autónoma de México, 2000.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 25ª. ed., México, Porrúa, 2003.

HENSEL, Albert, *Derecho Tributario*, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, s.A., 2005.

2. Legislación

Código Fiscal de la Federación, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_310721.pdf, fecha de consulta 18 de noviembre de 2021.

3. Otros

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Libro X, t. I, julio de 2012.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XXI, t. I, junio de 2013.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XXII, t. I, julio de 2013.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, libro 23, octubre de 2015.