

**LA CARENIA DE FACULTADES DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION
TRIBUTARIA PARA CALIFICAR LA SITUACION FISCAL DEL
CONTRIBUYENTE, PRESUMIENDO LA INEXISTENCIA DE LAS
OPERACIONES AMPARADAS CON COMPROBANTES FISCALES**

**THE LACK OF LEGAL AUTHORITY OF THE TAX ADMINISTRATION
SERVICE TO QUALIFY THE TAXPAYER'S FISCAL SITUATION BY
PRESUMING THE NON-EXISTENCE OF TRANSACTIONS SUPPORTED BY
TAX RECEIPTS**

Carlos HERNÁNDEZ HERNÁNDEZ
Universidad Autónoma de Tlaxcala
cjempresarial@hotmail.com
<https://orcid.org/0009-0003-0431-148X>

Fecha de recepción: 6 de febrero de 2025.

Fecha de aceptación: 13 abril de 2025.

Resumen:

La unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria (SAT), durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, han implementado una metodología por la que, al calificar la situación fiscal de los contribuyentes, presumen y posteriormente declaran la inexistencia de las operaciones que registran en su contabilidad como deducciones para efectos del Impuesto Sobre la Renta (ISR) o acreditamientos para efectos del Impuesto al Valor Agregado (IVA), evitando así que los comprobantes fiscales de Internet (CFDI) con las que se amparan dichas operaciones, generen algún efecto fiscal en la cuantificación de los impuestos directos e indirectos sometidos a fiscalización.

Sin contar con una metodología, las autoridades fiscales, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, han detectado que el contribuyente ha estado emitiendo comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes fiscales, o bien, que no se encuentra localizable. Por otra parte, cuando el contribuyente ha integrado a su contabilidad la documentación comprobatoria, declara la presunción de inexistencia de operaciones y posteriormente la de simulación absoluta con base en la Presunción *Iuris Tantum*, violando con sus determinaciones los derechos humanos de legalidad y seguridad jurídica, ya que carecen de facultades para ello.

Summary:

The administrative units of the Tax Administration Service, during the exercise of their audit powers, have been implementing a methodology by which, when qualifying the tax situation of taxpayers, they presume and subsequently declare the non-existence of the operations that they record in their accounts as deductions for Income Tax (IT) purposes or credits for Value Added Tax (VAT) purposes, thus preventing the Internet tax receipts (CFDI) with which such operations are covered, from generating any fiscal effect in the quantification of direct and indirect taxes subject to audit.

Without having a methodology, the tax authorities, upon detecting during the exercise of their powers of verification, that the taxpayer has been issuing tax receipts without having assets, personnel, infrastructure or material capacity, directly or indirectly, to provide the services or produce, market or deliver the goods covered by such tax receipts, or, which is not locatable, on the other hand, when the taxpayer has integrated the supporting documentation into his accounts, declares the presumption of non-existence of operations and subsequently that of absolute simulation, based on the *Iuris Tantum Presumption*, violating with his determinations the human rights of legality and legal certainty, since they lack the powers to do so.

Palabras clave: Facultades de comprobación, Presunción de inexistencia, Comprobantes fiscales de Internet (CFDI), Simulación de operaciones, Seguridad jurídica.

Key words: Audit powers, Presumption of nonexistence, Digital tax receipts (CFDI), Simulated transactions, Legal certainty.

I. Introducción y justificación

Los esquemas agresivos de evasión fiscal son una de las causas más dañinas y que más ha contribuido para agravar la recaudación fiscal, por lo que deben eliminarse o corregirse los motivos que los originan a través de instrumentos eficaces que permitan combatir frontalmente el referido fenómeno.

Cuando no se cuenta con dichos instrumentos se provoca el avance de nuevas prácticas de evasión, las cuales erosionan de manera grave las bases gravables, sin poder reflejar incrementos significativos en la recaudación. Un ejemplo que ilustra la evolución y sofisticación en la forma en que los contribuyentes disminuyen o evaden el pago de sus obligaciones fiscales, es el derivado de la adquisición de comprobantes fiscales.

Inicialmente este esquema consistía en usar comprobantes apócrifos, con la finalidad de deducir y acreditar las cantidades amparadas en los mismos, sin haber pagado las cantidades que

se reflejaban en ellos. Posteriormente, con los controles de seguridad y requisitos que la autoridad implementó en diversas reformas tendientes a evitar y detectar la emisión de comprobantes fiscales apócrifos, disminuyó temporalmente el recurrir a esta práctica. Sin embargo, estas prácticas indebidas evolucionaron, llevando a los contribuyentes evasores a recurrir a estructuras mucho más complejas, para tratar de obtener beneficios fiscales en perjuicio del fisco federal.

Como ejemplo de lo anterior, se encuentra el caso del tráfico de comprobantes fiscales, que en esencia consiste en colocar en el mercado comprobantes fiscales auténticos y con flujos de dinero comprobables, aunque los conceptos que se plasman en los mismos carecen de sustancia, o la poca que pudieran tener no es proporcional a las cantidades que amparan los referidos comprobantes. En este tipo de operaciones, el adquirente del comprobante fiscal suele recibir, ya sea de manera directa o por conducto de un tercero, la devolución del monto inicialmente facturado, descontando las comisiones retenidas por el intermediario o traficante de comprobantes fiscales. Con esta devolución se cierra el círculo del tráfico de comprobantes fiscales, en el cual el adquirente logra su objetivo de deducir y/o acreditar un concepto por el cual en realidad erogó una cantidad mucho menor, erosionando con ello la base del impuesto correspondiente en perjuicio del fisco federal y a su vez los traficantes de comprobantes fiscales obtienen una utilidad por expedir dichos comprobantes.¹

En este orden de ideas, el 9 de diciembre del año 2013 se publicó en el *Diario Oficial de la Federación* (DOF) el decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación; entre éstas, el artículo 69-B recibió una serie de modificaciones, mismas que entraron en vigor a partir del 1 de enero del año 2014. Mediante dicha reforma, en el artículo 69-B se establecía un procedimiento para la detección y sanción de contribuyentes que emiten comprobantes fiscales sin contar con los medios materiales, humanos o técnicos para realizar las operaciones que amparan dichos documentos, o bien, cuando se encuentren no localizados. En tales casos, la autoridad fiscal notificará al contribuyente presuntamente infractor mediante su buzón tributario, el portal del Sistema de Administración Tributaria (SAT) y el DOF.

De esta forma, el contribuyente contará con un plazo de quince días para presentar pruebas y argumentos que desvirtúen los hechos imputados. La autoridad valorará las pruebas

¹ Véase “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación”, en *Diario Oficial de la Federación*, Segunda Sección, 09/12/2013. Disponible en: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5324942&fecha=09/12/2013#gsc.tab=0.

en un plazo no mayor a cinco días y notificará su resolución. Si se confirma la simulación de operaciones, el SAT publicará un listado oficial a través de los canales ya mencionados, “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.”²

Las personas que hayan utilizado dichos comprobantes para efectos fiscales deberán corregir su situación en un plazo de treinta días, mediante declaraciones complementarias que incluyan los impuestos omitidos, actualizaciones, recargos y multas, o bien, acreditar la veracidad de las operaciones. En caso de incumplimiento, la autoridad podrá determinar los créditos fiscales correspondientes y calificar las operaciones como actos simulados, con las consecuencias penales previstas en el artículo 109, fracción IV, del propio Código.

Se aprecia del texto del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación el error legislativo en el que incurre el legislador, al no establecer de forma expresa la obligación de la autoridad fiscal para emitir y notificar la resolución de operaciones inexistentes, vulnerándose el principio a la seguridad jurídica del contribuyente. Así mismo, reviste particular atención que el procedimiento en forma de juicio que prevé el numeral en cuestión, debe establecerse su inicio y su conclusión, observando los plazos y términos para que el contribuyente pueda hacer valer sus derechos, violándose en consecuencia el principio del debido proceso legal, al no observar cabalmente las formalidades esenciales del procedimiento.

Con el fin de subsanar la inconstitucionalidad manifiesta del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en el DOF de fecha 25 de junio del 2018, se publicó el decreto por el que se reforma y adiciona dicho numeral, señalando en la exposición de motivos lo siguiente:

Si bien dicho procedimiento ha sido eficaz y relevante en el combate e inhibición de esquemas indebidos de deducciones y acreditamiento de impuestos, también es cierto que ha sido objeto de diversas interpretaciones por parte de los contribuyentes con la finalidad de no ubicarse en los supuestos que prevé o bien, alegar que el procedimiento no se encuentra apegado a derecho, cuestionando primordialmente la falta de un plazo cierto y, en consecuencia, sustraerse del cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Por lo anterior, resulta necesario dar mayor claridad al procedimiento, haciendo una reestructura integral al texto de la ley, incorporando la facultad de la autoridad de poder requerir información adicional al contribuyente, definiendo los plazos para su entrega y para valoración de las pruebas, así como para emitir y notificar la resolución

² “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación”, en *Diario Oficial de la Federación*, Segunda Sección, 09/12/2013. Disponible en: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5324942&fecha=09/12/2013#gsc.tab=0.

definitiva, y las consecuencias jurídicas en caso de incumplimiento, fortaleciendo la seguridad jurídica del contribuyente y privilegiándola sobre los procedimientos, plazos y formalismos de la relación tributaria.³

Para lograr lo anterior, se propuso establecer un plazo de cincuenta días para que la autoridad fiscal valore aquello que se presentó por parte de los contribuyentes, se emita la resolución correspondiente y sea notificada. La finalidad de esta medida es reforzar la seguridad jurídica al delimitar temporalmente la actuación administrativa y garantizar que la resolución sea emitida con exhaustividad y conforme a derecho.

La justificación de dicho plazo radica en que se debe usar el buzón tributario como medio de notificación, conforme al artículo 134 del Código Fiscal de la Federación. Este procedimiento implica el envío previo de un aviso que puede tomar hasta un día, la espera de tres días para la apertura del documento por parte del contribuyente, y, en su caso, la notificación tácita al cuarto día, lo que implica un mínimo de cinco días naturales que deben considerarse dentro del cómputo del plazo otorgado a la autoridad. Así, el establecimiento de un término de cincuenta días asegura un margen operativo adecuado para la administración tributaria, sin menoscabar los derechos del contribuyente. De igual forma, se refiere que la autoridad fiscal cuenta con la obligación de analizar y valorar, de manera adecuada y suficiente, aquellas pruebas y argumentos que hayan sido presentados por los contribuyentes, con el objetivo de acreditar la realización de la actividad amparada en los comprobantes; esta situación hace que sea necesario un plazo razonable para estar en posibilidades de que se emita una resolución debidamente fundada y motivada.

En este sentido, se recuerda que “la redacción actual del artículo en comento ha generado interpretaciones incorrectas de las formalidades del procedimiento, lo que motivó que los contribuyentes interpusieran medios de defensa ante los diversos órganos jurisdiccionales, con la finalidad de obtener seguridad y certeza jurídica en relación con el procedimiento previsto en el referido artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.”⁴ Este cambio sería beneficioso para el contribuyente, pues “no solo acota la actuación de la autoridad fiscal, sino también garantiza el respeto al derecho fundamental de seguridad jurídica, al otorgarle certeza al contribuyente para

³ “Iniciativa con protecto de decreto que reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, presentada por el Dip. Ricardo David García Portilla (PRI)”, en *Diario de los debates*, 10 de abril de 2018. Disponible en: https://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/Prog_leg_LXIII/280_DOI_25jun18.pdf.

⁴ *Idem*.

conocer en qué tiempo la autoridad fiscal resolverá el procedimiento de presunción de operaciones sospechosas, irregulares e incluso inexistentes.”⁵

Con base en lo anterior, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación quedó redactado de la siguiente manera:

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.

⁵ *Idem*.

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 considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.⁶

En este sentido, el citado precepto legal establece que cuando la autoridad fiscal advierta que un contribuyente carece de los medios materiales, humanos o técnicos para respaldar los comprobantes fiscales emitidos, o que se encuentra no localizado, se presumirá, de manera fundada, la inexistencia de las operaciones consignadas en dichos comprobantes.

Nótese que de inmediato, la autoridad fiscal presume la inexistencia de las operaciones amparadas con los Comprobantes Fiscales Digitales de Internet (CFDI) y revierte la carga probatoria al contribuyente a fin de que acredite la efectiva prestación de los servicios o la adquisición de los servicios que amparo con el comprobante fiscal expedido, lo que hace llamar materialidad de las operaciones.⁷

Desde la entrada en vigor del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación las unidades administrativas del SAT, durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, han estado implementado una metodología por la que, al calificar la situación fiscal de los contribuyentes presumen y posteriormente declaran la inexistencia de las operaciones que registran en su contabilidad como deducciones para efectos del Impuesto Sobre la Renta (ISR) o acreditamientos para efectos del Impuesto al Valor Agregado (IVA), evitando así que los CFDI con las que se amparan dichas operaciones generen algún efecto fiscal en la cuantificación de los impuestos directos e indirectos sometidos a fiscalización.

Sin emplear una metodología las autoridades fiscales, al detectar durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, que el contribuyente ha estado emitiendo comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o

⁶ “Decreto por el que se reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación”, en *Diario Oficial de la Federación*, 25/06/2018. Disponible en:

https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5528960&fecha=25/06/2018#gsc.tab=0.

⁷ Es una frase que no se define por el legislador, en ningún artículo del código Fiscal de la Federación.

indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes fiscales; que no se encuentra localizable, o cuando el contribuyente ha integrado a su contabilidad la documentación comprobatoria, declara la presunción de inexistencia de operaciones y posteriormente la de simulación absoluta, con base en la presunción *Iuris Tantum*, violando con sus determinaciones los derechos humanos de legalidad y seguridad jurídica, ya que carecen de facultades para ello.

La autoridad fiscal, para calificar la situación fiscal de los contribuyentes y declarar la presunción de inexistencia de operaciones y la simulación absoluta de las operaciones amparadas con CFDI, recurre a la *presunción legal iuris tantum*, primero en contra del emisor de estos comprobantes, y el segundo en contra del receptor de éstos, quienes les dieron algún efecto fiscal.

En primer término, hablemos de la metodología implementada por la autoridad fiscal en el ejercicio de su facultades de comprobación toda vez que, del texto del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, no se establecen reglas sobre la carga de la prueba, ni deriva alguna carga específica del Código Federal de Procedimientos Civiles, legislación que cumple una función supletoria, sobre todo cuando este ordenamiento legal reconoce el principio ontológico de la prueba, que consiste en que lo ordinario se presume y lo extraordinario se acredita,⁸ razón por la cual se concluye que la autoridad fiscal carece de una metodología para calificar la situación fiscal de los contribuyentes presumiendo la inexistencia de las operaciones amparadas con comprobantes fiscales, sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que los contribuyentes se encuentren no localizados y declarando la inexistencia de las operaciones amparadas con tales comprobantes fiscales, para la valoración de la prueba y sobre todo cuando la autoridad fiscal, abusivamente, solicita más documentos de los que el contribuyente está obligado a conservar en su contabilidad.

Por cuanto hace a la metodología, el procedimiento seguido en forma de juicio, previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, carece de los parámetros generales que las autoridades fiscales, deben seguir para realizar la interpretación de la disposición fiscal, por lo que claramente existe una ausencia de metodología en el proceso, mismo que es conculcatório

⁸ Art. 83, *Código Federal de Procedimientos Civiles*.

de los principios basados en los derechos humanos, establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.⁹

II. Desarrollo del tema

Ante la ausencia de una metodología correcta para la interpretación de las disposiciones jurídicas, las autoridades fiscales están aplicando cualquier método de interpretación jurídica en la que prevalece las disposiciones del derecho federal común,¹⁰ utilizando las figuras jurídicas de inexistencia y simulación absoluta de los actos jurídicos, empleando la figura adjetiva denominada presunción *iuris tantum*, que es un medio de prueba, una ficción jurídica que está de espaldas a la realidad,¹¹ medio de prueba que es reconocido en el Código Federal de Procedimientos Civiles, cuya característica y esquema operativo es trasladar la carga de la prueba a alguna de las partes contendientes en un litigio, en este caso al contribuyente que emite el CFDI, así como al receptor.

III. Inexistencia y nulidad del acto jurídico

La presunción es la consecuencia que la norma jurídica o la autoridad jurisdiccional deduce de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido, la primera se llama legal y la segunda humana. Hay presunción legal cuando la ley la establece expresamente y cuando la consecuencia nace inmediata y directamente de la misma; las presunciones se dividen en absolutas o *iuris et de iure*, y relativas o *iuris tantum*.¹²

Ante la inexistencia de una metodología, la autoridad fiscal utiliza esta última para presumir durante la revisión, la inexistencia de operaciones y su posterior declaración de inexistencia y nulidad, basada en indicios que detecta.

En las condiciones anteriormente apuntadas, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, del Impuesto al Valor Agregado, el Código Fiscal de la Federación y su reglamento no se establece

⁹ Véase *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Título Primero, capítulo I. De los derechos humanos y sus garantías.

¹⁰ Art. 5º, *Código Fiscal de la Federación*.

¹¹ PALLARES, Eduardo, *Derecho Procesal Civil*, 4a ed., Mexico, Porrúa, 1971, p. 416.

¹² Véase Arts. 190 al 196 del *Código Federal de Procedimientos Civiles* y 337 al 342 del *Código Nacional de Procedimientos Civiles*.

disposición alguna por la cual se arribe a la conclusión que el SAT cuente con facultades para presumir la inexistencia y posterior nulidad de los CFDI; por el contrario, se confirman las facultades de fiscalización, determinación del crédito y la denuncia de cualquier delito fiscal. En consecuencia de lo anterior, al no estar establecida expresamente en la ley, la condición normativa para que opere la presunción *iuris tantum* es ilegal y de demuestra que la autoridad fiscal carece de facultades para presumir la no existencia de operaciones y su posterior declaración de inexistencia y nulidad de los CFDI, con las consecuencias de que no producen ni produjeron efecto de deducción y comprobación los comprobantes integrados en la contabilidad del contribuyente.

La inexistencia del acto jurídico es la figura jurídica cuya función es determinar la plena ineficacia de este por carecer de algunos de sus elementos esenciales. Con base en lo establecido en la teoría clásica del derecho civil:

Son elementos de validez de los actos jurídicos 1º Que el acto tenga un fin, motivo, objeto y condición lícitos. Llamamos a este elemento licitud del acto jurídico. 2º Que la voluntad se exteriorice de acuerdo con las formas legales. Este elemento se denomina formalidad del acto jurídico. 3º Que la voluntad se exprese sin vicio alguno. (error, dolo, violencia o lesión), es decir que sea una voluntad libre y cierta, Este elemento se expresa en forma negativa indicando simplemente que haya ausencia de vicios en la voluntad. 4º Que la voluntad se otorgue por persona capaz. Se llama a este elemento capacidad en el acto jurídico. Cuando no se cumple en el primer elemento, es decir, cuando hay ilicitud en el objeto, motivo, fin o condición del acto, se presenta generalmente la nulidad absoluta, pero puede ser relativa por disposición de la ley. Cuando no se observan no se observan los otros tres requisitos: formalidad ausencia de vicios y capacidad, existe una nulidad relativa en el acto jurídico.¹³

La inexistencia y nulidad, de los actos jurídicos se encuentra prevista en el Libro IV, De las obligaciones del Código Civil Federal,¹⁴ en el que se considera que la inexistencia del acto jurídico presupone la falta o ausencia de los elementos esenciales que este necesita para existir en el mundo fáctico del derecho, el consentimiento y el objeto. Conforme a lo anterior, las características principales de la inexistencia de los actos jurídicos son: El acto afectado de nulidad no produce efecto legal alguno, no puede convalidarse, solo puede ser invocada por cualquiera de los interesados y necesita declararse judicialmente.¹⁵

¹³ ROJINA VILLEGAS, Rafael, *Compendio Derecho Civil*, México, Porrúa, 1970, t. I, p. 131.

¹⁴ Véase Arts. 2224 al 2242 del *Código Civil Federal*.

¹⁵ PÉREZ DUARTE, Alicia Elenea, “Nulidad de los actos jurídicos”, en *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa, UNAM, 2001, t. I-O, p. 2639.

Asimismo, la simulación del acto jurídico es una figura cuya función es determinar la ineficacia del mismo cuando se comprueba que las partes declaran falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas, con el propósito de engañar a terceros; esto, de acuerdo con Luigi Cariota Ferrara.¹⁶ Esta figura jurídica se encuentra establecida en el Libro IV, De las obligaciones, Capítulo II, De la simulación de los actos jurídicos;¹⁷ al respecto, en este caso existe una declaración de voluntad ficticia, carente de realidad, concertada por acuerdo entre las partes, con el ánimo de engañar a terceros.

Es preciso señalar que los principales elementos de la licitud de los actos jurídicos los encontramos en el objeto, la causa y la forma; sin embargo, cuestionemos las facultades de la autoridad fiscal para presumir y en su momento declarar la inexistencia de operaciones amparadas con comprobantes fiscales, con motivo de los indicios que descubre durante el ejercicio de sus facultades de comprobación.

En primer término, debe partirse del supuesto de que los contribuyentes, ya sean personas físicas o morales, en el ejercicio de su objeto social o actividad preponderante, participan en el mercado bajo las reglas de la oferta y la demanda, ofertando bienes, servicios o productos a quienes estén en disposición de adquirirlos. De esta interacción surge una relación jurídica de naturaleza contractual —como puede ser un contrato de prestación de servicios profesionales, arrendamiento, maquila, entre otros— que encuentra fundamento en la autonomía de la voluntad reconocida por el Estado como manifestación de la libertad de autorregulación privada.

Así, el ejercicio de dicha autonomía da lugar a la conformación de negocios jurídicos, mediante los cuales una de las partes se obliga, por ejemplo, a prestar un servicio o a conceder temporalmente el uso o disfrute de un bien a cambio de una contraprestación económica. De esta dinámica contractual se derivan diversas obligaciones fiscales, entre las cuales destacan la emisión de CFDI, la llevanza de contabilidad y la presentación de declaraciones periódicas conforme a la normativa tributaria aplicable.

El negocio es absolutamente simulado cuando solo existe en apariencia y carece por completo de un contenido real; las partes no quieren crear el acto, sino tan solo pretenden

¹⁶ CARIOTA FERRARA, LUIGI, *El negocio jurídico*, Madrid, Aguilar, 1956, citado en GALINDO GARFIAS, Ignacio, “Simulación”, en *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa, UNAM, 2001, t. P-Z, p. 3467.

¹⁷ Véase Arts. 2180 a 2184 del *Código Civil Federal*.

generar la ilusión exterior de lo que han celebrado y sus características son que el acto afectado no produce efecto jurídico alguno, pueden pedir la nulidad los terceros perjudicados o el ministerio público y necesariamente de declararse judicialmente.

IV. Carencia de facultades de la autoridad fiscal y la ilegalidad de la norma

Establecida la carencia de facultades de la autoridad fiscal, la ilegalidad de la norma se traduce en un abuso del derecho. Nuestra Carta Magna es el instrumento jurídico supremo cimentado en principios y valores que funcionan como directrices esenciales de todo el sistema de orden sociopolítico, con efectos vinculantes; esto significa que cada una de las leyes, reglamentos y normas emanadas del Congreso de la Unión tiene que respetar los principios garantes del pacto social entre ciudadanos y el estado.

Visto desde este punto de vista, el orden normativo fiscal debe respetar los derechos humanos reconocidos en la constitución y tratados internacionales de los que el estado mexicano sea parte, así como las garantías para su protección.¹⁸

Entonces, la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, ya sea en la Revisión de Gabinete, Visita Domiciliaria y Revisión Electrónica, puede requerir la contabilidad del contribuyente y éste se encuentra obligado a exhibirla, de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación y su reglamento.¹⁹ Por lo anterior se afirma que la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de comprobación exige más documentación de la que el contribuyente está obligado a tener en su contabilidad; esto hace evidente que se está abusando del derecho, figura que se actualiza cuando el ejercicio de un derecho subjetivo puede perfectamente realizarse de modo tal que la intención del actor desvirtúe el objeto del derecho.

Para abundar en lo expuesto con anterioridad, se propone la revisión del concepto abuso del derecho. En primer lugar:

La voz del abuso del derecho no tiene una raíz etimológica propia. Sin embargo, algunas frases del derecho romano recogen la idea: *summum jus suma injuria*, entendida como la aplicación ciega de la regla de derecho que conduce a consecuencias injustas; o bien al contrario se puede citar la frase del Digesto “*neminem leadit qui suo iure utitur*”, es decir, aquel que usa de un derecho no perjudica a nadie. La teoría del abuso del derecho tiene como problema central el considerar que

¹⁸ Art. 1º, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*.

¹⁹ Véase Art. 28, *Código Fiscal de la Federación* y Art. 33, *Reglamento del Código Fiscal de la Federación*.

el ejercicio sin control del derecho representa una amenaza para la justicia que es el fin esencial del sistema jurídico.²⁰

En segundo lugar, entendemos que el instrumento de control por excelencia es la teoría del abuso del derecho. El tema más discutido en esta teoría de la determinación del límite que establezca que más allá de él, el ejercicio del derecho es abusivo y por tanto reprochable. El sistema para la determinación del límite varía según algunos autores, aunque una postura generalizada indica que lo determinante es la desviación del derecho de su función social.

En cuanto a los teóricos del derecho, encontramos a Eduardo Couture, quien define el abuso del proceso como “la forma excesiva y vejatoria de acción u omisión de parte de quien, so pretexto de ejercer un derecho procesal causa perjuicio al adversario, sin que ello sea requerido por las necesidades de la defensa.”²¹ En este sentido Federico Gabriel Lucio Decanini entiende al abuso del derecho como “La situación que se produce cuando el titular de un derecho subjetivo actúa de modo tal que su conducta concuerda con la norma legal que concede la facultad, pero su ejercicio resulta contrario a la buena fe, la moral y las buenas costumbres o los fines sociales y económicos del derecho.”²²

El abuso del derecho procesal, por parte de la autoridad fiscal surge porque en el ejercicio de sus atribuciones publicas incurre en el abuso de autoridad o abuso del poder, al solicitar la exhibición de documentación, que los contribuyentes no están obligados a llevar en su contabilidad. En efecto, el abuso del derecho se configura cuando existe una desviación del fin legítimo de la norma jurídica. En este sentido, debe señalarse que las facultades discrecionales conferidas a la autoridad fiscal por el ordenamiento jurídico se encuentran limitadas por el marco normativo que impone a los contribuyentes la obligación de llevar contabilidad, así como de integrar la documentación correspondiente conforme a lo dispuesto por las disposiciones fiscales y reglamentarias aplicables.

Las atribuciones de la autoridad fiscal tienen como finalidad exclusiva verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras por parte de los contribuyentes, los responsables solidarios, los terceros relacionados, los asesores fiscales, las instituciones

²⁰ SÁNCHEZ-CORDERO DÁVILA, Jorge A. y CASTILLO FREYRE, Mario, “Abuso del derecho”, en *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa, UNAM, 2001, t. A-C, p. 30.

²¹ COUTURE, Eduardo J., *Vocabulario Jurídico*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1983, p. 61.

²² LUCIO DE CANINI, Federico Gabriel, *El Abuso del Derecho en el Sistema Legal Mexicano*, México, Editorial Ius Literatus, 2004, p. 59.

financieras, entre otros sujetos obligados. Así mismo, tales facultades permiten, en su caso, determinar contribuciones omitidas, créditos fiscales o la comisión de delitos de naturaleza tributaria.

Por ende, la solicitud de la contabilidad por parte de la autoridad debe circunscribirse a lo necesario para el ejercicio de facultades de comprobación, como lo son las visitas domiciliarias, revisiones de gabinete o revisiones electrónicas. En consecuencia, si la autoridad fiscal requiere la exhibición de documentación que no forma parte de la contabilidad que los contribuyentes están obligados a llevar conforme a la ley, tal actuación constituye un supuesto de abuso del derecho, al exceder los límites que la norma impone a la potestad administrativa.

V. Laguna jurídica

El término que da nombre al presente apartado se refiere a un fracaso de la norma y los criterios jurídicos a resolver, o bien, que sobre ese particular no hay un criterio jurídico disponible. Asimismo, dicha acepción remite al “vacío jurídico de un precepto normativo que se suscita cuando no existe una disposición legal expresamente aplicable cuando se trata de resolver un litigio jurídico con arreglo a un determinado derecho positivo. Se presenta cuando aparece una situación no prevista por el legislador, pero que puede ser resuelta conforme a los principios generales del derecho.”²³

A nivel teórico, la garantías -individuales- integran la plenitud deóntica del sistema. De hecho, no obstante, en un sistema nomodinámico como es el derecho positivo y, tanto más si está articulado en varios niveles normativos, como ocurre en el estado constitucional de derecho, al no ser nuestro sistema deónticamente perfecto, es posible que la norma jurídica atribuya una expectativa en forma de derecho subjetivo sin indicar los sujetos obligados a satisfacerla: En estos casos tenemos un contraste entre la teoría y el sistema deóntico que constituye su objeto. De la ausencia de garantías resulta entonces una laguna deóntica.²⁴

Del texto del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación se advierte que la autoridad fiscal tiene facultades de comprobación, ya sea para fiscalizar o revisar a los contribuyentes,

²³ Sistema de Información Legislativa, sil.gobnacion.gob.mx/Glosario/definicionpop.php?ID=140. Visto el día 17 de diciembre de 2022.

²⁴ Cfr. FERRAJOLI, Luigi, *Principia Iuris. Teoría del Derecho y la Democracia*, Italia, ed. Trotta, vol. 1. Teoría del Derecho 2011.

responsables solidarios, los terceros relacionados, asesores fiscales, instituciones financieras, etc.; bien para comprobar que han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras; o caso contrario, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como comprobar los delitos fiscales.

La facultad de comprobación le está dada a la autoridad fiscal para comprobar, es decir, “confirmar la exactitud o veracidad de algo.”²⁵ Asimismo, del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación se advierte que la autoridad fiscal se atribuye una facultad de revisar más allá de las facultades que la han sido dadas por la ley, puesto que, como ya se mencionó anteriormente, exige al contribuyente más requisitos y formalidades que las exigidas por los artículos 28 del Código Fiscal de la Federación y 33 de su Reglamento.

Es este sentido, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, al indicar que el contribuyente sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria está obligado a llevar contabilidad, conforme a lo dispuesto por los preceptos invocados con anterioridad, no se menciona en ellos ningún requisito extraordinario a satisfacer de forma clara y precisa para acreditar la materialidad de la operación, siendo entonces impreciso y carente de seguridad jurídica al establecer anticipadamente un juicio por una mera presunción. Amén de esto que acabamos de mencionar, la autoridad fiscal funda su actuar en los artículos 86, fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; 32, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 28 del Código Fiscal de la Federación y 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; sin embargo, estos preceptos legales de ninguna manera establecen la obligación de los contribuyentes para integrar en su contabilidad documentación comprobatoria con la que se permita identificar la realización y materialidad de los bienes y servicios que adquirió y recibió.

VI. Los derechos humanos y la tributación

Los derechos humanos de los contribuyentes deben ser respetados y protegidos por el estado; estos tienen su génesis en los principios universales de igualdad, dignidad y justicia y su finalidad es asegurar que todo ciudadano tenga un trato justo y equitativo en la esfera fiscal.

²⁵ “Comprobar”, en *Diccionario panhispánico del español jurídico*, en <https://dpej.rae.es/lema/comprobar>. Visto el día 17 de diciembre de 2022.

En el marco de la reforma constitucional en materia de derechos humanos, publicada el diez de junio del año dos mil once en el DOF, se modificó el Artículo 1° de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* (CPEUM), en sus párrafos primero y quinto y adicionado con dos, en los que el Estado mexicano tiene la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos fundamentales de acuerdo con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, así como el deber de prevenir, investigar, sancionar y reparar la violación a dichos derechos. Así mismo, se impone la obligación a cualquier operador jurídico, a llevar a cabo una interpretación a la norma conforme a los derechos fundamentales.

En materia tributaria, la reforma antes anunciada, da a los contribuyentes una serie de alternativas para utilizar diversos instrumentos que le permitan nutrirse en las controversias que tenga con el fisco y que la autoridad fiscal tiene obligación y deber de observar.

En el ejercicio de sus facultades, las autoridades fiscales están obligadas a respetar y garantizar los derechos fundamentales de los contribuyentes, observando en todo momento los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad. Dichos principios encuentran respaldo no solo en el orden jurídico interno, sino también en diversos instrumentos internacionales de derechos humanos que vinculan al estado mexicano. Entre estos instrumentos se encuentra la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, la cual reconoce tanto derechos como deberes fundamentales de los individuos dentro de un Estado. Así mismo, la Declaración Universal de Derechos Humanos consagra garantías aplicables a todas las personas, incluidos los contribuyentes, tales como el derecho a la igualdad ante la ley, el derecho de acceso a la justicia, el derecho de audiencia, la protección del derecho de propiedad —tanto individual como colectiva— y el derecho al mínimo vital.

En el mismo sentido, la Convención Americana sobre Derechos Humanos²⁶ establece de manera expresa los deberes de los estados parte, los derechos que deben ser protegidos y los mecanismos institucionales para su garantía. En consecuencia, cualquier actuación administrativa, incluida la fiscal, debe realizarse en observancia estricta de estos estándares internacionales, como manifestación del principio de supremacía constitucional y del bloque de constitucionalidad en materia de derechos humanos.

²⁶ También conocida como Pacto de San José.

En ese tenor, la autoridad fiscal debe actuar observando los principios de legalidad y certeza jurídicos, es decir, conforme al ordenamiento constitucional. En consonancia con lo anterior, también se debe actuar siguiendo lo previsto en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional: “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.”²⁷ Luego entonces, la autoridad fiscal debe en el marco de sus atribuciones respetar los derechos humanos, a fin de garantizar la seguridad jurídica del contribuyente.

La política fiscal en el estado mexicano, edificada de acuerdo con lo establecido en la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM, bajo los ideales de equidad y proporcionalidad tributaria, ha sido vulnerada por los poderes de la unión, en su afán de mayor recaudación y abolir los esquemas agresivos de evasión fiscal, violando no solo estos principios, sino también los derechos humanos de seguridad jurídica, de audiencia, del debido proceso, presunción de inocencia e irretroactividad de la ley.

Partiendo de la idea que la elusión y la evasión fiscal implican una omisión de la norma para efectos de disminuir o evitar la carga tributaria, ya sea mediante la interpretación o aplicación de la ley o bien de manera consiente, en ambos casos, a decir de la autoridad fiscal se lesiona el erario público; bajo este punto de vista, queda perfectamente claro que la promulgación del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación tiene como finalidad terminar con estas prácticas, que la exposición de motivos denomina esquemas agresivos; sin embargo, como se ha criticado anteriormente, la autoridad fiscal, sin importar la violación a los derechos humanos y a las garantías de legalidad y certeza jurídicas, revisan a los contribuyentes y determinan créditos fiscales, excediéndose en sus facultades y exigiendo documentación que el contribuyente no está obligado a tener en su contabilidad y fundamentando sus facultades en el citado precepto, mismo que contiene imprecisiones y lagunas que necesariamente llevan a cometer errores en su interpretación.

Con independencia de lo anterior, desde la óptica del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el estado ve al contribuyente como evasor fiscal, ya que dicho numeral viola los principios de autodeterminación y buena fe; sobre todo debe prevalecer este último en beneficio

²⁷ Véase párrafo tercero del artículo 1º de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*.

del contribuyente, es decir, que este es quien determina en cantidad líquida el importe a pagar por las contribuciones,²⁸ por tal motivo, si la autoridad fiscal durante las facultades de comprobación detecta 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, no puede presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes, sino que corresponde a dicha autoridad acreditar que concurren circunstancias agravantes en la comisión de las infracciones tributarias²⁹ y no trasladar al contribuyente la carga de acreditar la efectiva prestación de los servicios o la adquisición de los servicios al amparo del comprobante fiscal expedido.

Las prácticas de fiscalización de las autoridades fiscales tienden a criminalizar al contribuyente sin tomar en cuenta los derechos humanos establecidos en la reforma constitucional de dos mil once, en particular la presunción de inocencia; lo anterior se sostiene en virtud de que el procedimiento de fiscalización puede derivar en la determinación de créditos fiscales y en la imposición de sanciones económicas, lo cual le confiere un carácter eminentemente sancionador. En este contexto, se advierte una posible ausencia de límites al ejercicio del poder estatal, ya que, aun cuando el contribuyente atienda debidamente los requerimientos de información y exhiba tanto la documentación contable ordinaria como la extraordinaria solicitada durante la visita domiciliaria, dicha evidencia puede no ser valorada adecuadamente, ni siquiera de forma indiciaria o conforme a las reglas de la sana crítica.

Esta situación se agrava si la autoridad fiscal carece de competencia legal para realizar una valoración probatoria integral. En consecuencia, la presunción de inexistencia de operaciones amparadas en CFDI, así como la eventual declaración de nulidad de los mismos en términos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, podría traducirse en una afectación directa a los derechos humanos del contribuyente, en particular a los principios de seguridad jurídica, debido proceso y legalidad tributaria.

²⁸ Art. 6º, *Código Fiscal de la Federación*.

²⁹ Art. 21, *Ley Federal de los derechos del contribuyente*.

VII. El debido proceso como derecho humano en el marco de la tributación

En principio, es preciso recalcar que los procedimientos que contiene el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación para declarar, en primera instancia y por mera presunción, la inexistencia y posteriormente la nulidad de las operaciones, amparadas en los CFDI, considerándose como actos o contratos simulados, con los consecuentes efectos legales, cuando la autoridad fiscal detecta aquellas conductas previstas en dicho precepto, atentan contra el derecho humano del contribuyente al debido proceso legal, entendiéndose por éste el conjunto de condiciones y requisitos de carácter jurídico y procesal que son necesarios para poder afectar legalmente los derechos de gobernado.

El derecho humano al debido proceso está reconocido en el artículo 14 de la CPEUM,³⁰ en el que se indica que toda persona puede ejercer su defensa y ser oída y vencida en juicio, con las debidas oportunidades, dentro de un plazo razonable, por autoridad competente, en un procedimiento en el que se le han hecho saber previamente la acción ejercitada en su contra.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha determinado que las formalidades esenciales del procedimiento en materia fiscal, previo al acto privativo que protege con el mínimo de garantías que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada son:

- 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias (derecho de audiencia); 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa (derecho a ofrecer pruebas); 3) La oportunidad de alegar (derecho a formular alegatos); y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas (derecho a ser absuelto o condenado en una sentencia, por autoridad competente).³¹

Dicho de otra forma, la autoridad fiscal durante el ejercicio de sus facultades de fiscalización, establecidas en las fracciones II, III y IX del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, tiene la facultad de comprobación, pero ¿qué es lo que comprueba? Que los contribuyentes, los responsables solidarios, los terceros con ellos relacionados o asesores fiscales han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras; para el caso de incumplimiento, determinar las

³⁰ El artículo 14 de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* establece: “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.”

³¹ Tesis: 1a./J. 11/2014 (10a.) SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, Registro digital: 2005716, Primera Sala, Décima Época, Materia Constitucional, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 3, febrero de 2014, t. I, p. 396, Jurisprudencia.

contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales.

Luego entonces, el citado precepto legal no da a las autoridades fiscales mayores facultades que la de comprobar que el contribuyente cumple con sus obligaciones fiscales a partir de la revisión de su contabilidad. Por otra parte no olvidemos que la autoridad fiscal no puede actuar sino, mediante acto administrativo – orden de vista - debidamente fundado y motivado, expresando la resolución, objeto o propósito de que se trate;³² esto refuerza la teoría de que el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación es conculcatorio del derecho humano al debido proceso porque del objeto o propósito de la Orden de Vista se advierte que esta tiene por objeto comprobar que se ha cumplido con las obligaciones fiscales, por lo tanto, no puede presumir la inexistencia de las operaciones amparadas con los CFDI cuando 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, porque es una facultad que no le ha sido otorgada por la norma, es decir, no tiene facultades de investigación y menos aún la de valorar las pruebas que se le aportan durante el procedimiento de revisión de la contabilidad.

VIII. Derecho humano a la irretroactividad de la ley

El derecho humano a la irretroactividad a la ley se encuentra consagrado en el artículo 14 de la CPEUM,³³ así como en diversos instrumentos jurídicos internacionales, entre ellos el artículo 11.2 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos;³⁴ 9º de la Convención Americana de los Derechos Humanos y 15 del Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos.³⁵ De esta manera, la prohibición de la aplicación retroactiva de la ley en perjuicio de los gobernados es

³² Art. 38, fracción IV, *Código Fiscal de la Federación*.

³³ El primer párrafo del artículo 14 constitucional indica: “A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.”

³⁴ El artículo 11.2 de la *Declaración Universal de los Derechos Humanos* establece: “Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueron delictivos según el Derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito.”

³⁵ El artículo 15 del *Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos* establece: “Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.”

vinculante para el Estado mexicano; lo anterior en virtud de ser parte de los citados organismos internacionales y por así disponerlo el artículo 11 de la Ley Sobre la Celebración de Tratados.³⁶ En consecuencia, de conformidad con este principio, a una norma no puede dársele efecto retroactivo en contra del gobernado, lesionando sus derechos, máxime que, cuando para la obtención del fin perseguido por el estado -la determinación de un crédito fiscal-, se han violado las leyes del procedimiento.

El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, atenta contra el derecho humano a la irretroactividad de la ley, porque señala que los efectos de la publicación del listado de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan, serán considerados, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

Lo anterior es ilegal porque en el escenario procedimental, los actos administrativos que se deban notificar deben estar debidamente fundados y motivados, además de expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate, como es la orden de visita de la autoridad fiscal, en la cual debe constar el objeto de la orden de visita, es decir, la facultad de la autoridad fiscal de comprobar que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras, mediante la revisión de la contabilidad, integrada por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones,³⁷ con la finalidad de verificar la veracidad y exactitud de la información presentada.

Si como resultado del procedimiento de fiscalización existiera alguna discrepancia, la autoridad fiscal se encuentra facultada para determinar contribuciones omitidas o créditos

³⁶ El artículo 11 de la *Ley Sobre la Celebración de Tratados* establece: “Las sentencias, laudos arbitrales y demás resoluciones jurisdiccionales derivados de la aplicación de los mecanismos internacionales para la solución de controversias legales a que se refiere el artículo 8o., tendrán eficacia y serán reconocidos en la República, y podrán utilizarse como prueba en los casos de nacionales que se encuentren en la misma situación jurídica, de conformidad con el Código Federal de Procedimientos Civiles y los tratados aplicables.”

³⁷ Art. 28, fracción I. A, *Código Fiscal de la Federación*.

fiscales, así como para verificar la posible comisión de delitos fiscales, en términos del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. No obstante, en la práctica, dicha facultad es frecuentemente desbordada por la propia autoridad administrativa, quien, al amparo del artículo 69-B del mismo ordenamiento, presume la inexistencia de operaciones amparadas en los CFDI cuando detecta que el contribuyente emite comprobantes sin contar —directa o indirectamente— con los activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar los servicios o entregar los bienes descritos, o bien, cuando el contribuyente se encuentra en situación de no localizable.

Esta presunción genera un efecto jurídico sustancial, al operar como una especie de sanción automática, sin que medie un procedimiento jurisdiccional, y sin que se valoren adecuadamente las pruebas ofrecidas por el contribuyente, incluso cuando este aporte documentación adicional, aun aquella que no está obligado a integrar formalmente a su contabilidad. En muchos casos, la autoridad concluye que no se acredita la materialidad de la operación, pese a la existencia de un caudal probatorio suficiente, lo cual vulnera los principios de presunción de buena fe, debido proceso y seguridad jurídica.

A partir de dicha presunción, la autoridad procede a publicar el nombre del contribuyente en un listado oficial en el DOF y en el portal del SAT, declarando que los CFDI emitidos por el contribuyente no producen ni produjeron efecto fiscal alguno. Esta actuación se agrava si se considera que la orden de visita o revisión no tiene como objeto específico investigar si los CFDI se han emitido sin respaldo material, lo cual torna a dicha orden genérica y carente de motivación suficiente, dejando en estado de indefensión al contribuyente ante un ejercicio arbitrario y excesivo de las facultades de comprobación por parte de la autoridad.

Finalmente, resulta particularmente preocupante que la autoridad otorgue efectos retroactivos a esta presunción, al determinar que todos los comprobantes fiscales emitidos por el contribuyente —aun aquellos registrados como deducciones o acreditamientos en ejercicios anteriores— carecen de efectos fiscales, lo cual contraviene no solo principios de legalidad y seguridad jurídica, sino también la prohibición de aplicación retroactiva de normas en perjuicio del gobernado.

Queda de manifiesto que, ante la constante violación al procedimiento, es ilegal el efecto retroactivo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, porque desconoce los efectos

de una situación jurídica establecida por un contribuyente que por un error o bien por no haber tomado las medidas preventivas para celebrar un acto -compra-venta, arrendamiento, prestación de un servicio profesional- violándose, asimismo, un derecho adquirido, definiéndose éste, como el acto realizado que introduce un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona, y ese hecho no puede afectarse, ni por la voluntad de quienes intervinieron en el acto, ni por disposición legal en contrario.³⁸

IX. Derecho humano a la legalidad y seguridad jurídica

El principio de legalidad establece que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.³⁹ Lo anterior es un principio fundamental conforme al cual el ejercicio del poder público debe realizarse acorde a la ley y su jurisdicción, asegurándose así la seguridad jurídica. Atendiendo a esta idea, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación atenta contra este principio porque el quinto párrafo del ordenamiento legal en cuestión da efectos retroactivos a las operaciones contenidas en los CFDI expedidos por el contribuyente, lo anterior, pese a la violación al debido proceso.⁴⁰

En este sentido, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación es violatorio de las garantías de legalidad y seguridad jurídica, en cuanto a que la autoridad administrativa, en ejercicio de sus facultades de comprobación, emite la orden de visita, adoleciendo de la motivación y fundamentación debidas; esto es, no se expresan las razones de derecho y los motivos de hecho conforme al segundo párrafo del artículo 14 de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*.⁴¹

Lo anterior corresponde porque en la emisión misma del acto administrativo, la autoridad administrativa no expresa los razonamientos, circunstancias o causas inmediatas que

³⁸ TESIS AISLADA, SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, Registro digital: 232511; Instancia: Pleno, Séptima Época, Materia(s): Común, *Semanario Judicial de la Federación*, Vol. 145-150, Primera Parte, p. 53.

³⁹ Art. 16, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*.

⁴⁰ 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.

⁴¹ El artículo 14 constitucional indica: “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.”

tiene en consideración para su emisión, por lo tanto, partiendo de las facultades previstas en el artículo 42 del código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal únicamente tiene facultades de comprobar que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, no así facultades de investigación y menos aún jurisdiccionales para presumir la inexistencia de operaciones y posterior declaración de nulidad e inexistencia de las operaciones amparadas con los CFDI, lo cual convierte a la orden de visita en una orden genérica sin validez legal; sin embargo, lo importante es que al amparo del principio de legalidad, la autoridad fiscal no puede actuar arbitrariamente sino que, su actuar, debe ceñirse estrictamente a la letra de la ley.

Por cuanto hace al principio de fundamentación se entiende que en el acto administrativo, como la orden de vista, debe expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso en concreto, y además es necesario que exista una adecuación entre los motivos que generan la orden de visita con las normas aplicables. En el caso de la materia fiscal, el SAT, en el ámbito de su competencia, al emitir una orden de visita debe argumentar cuáles son las razones particulares que lo lleva a emitir dicha orden; así mismo, debe citar los artículos estrictamente aplicables, cuyo presupuesto normativo revele que la conducta del contribuyente encuadra perfectamente en la hipótesis.

En la práctica esto solo es ilusión, porque la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de comprobación emite el acto de molestia argumentando -motivando- que se ordena la visita domiciliaria o bien, el requerimiento de documentos con el objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que está afecto el contribuyente como sujeto directo en materia de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta o bien, como Responsable solidario, fundando su actuar en los artículos 42 párrafos II y III 43, 44, 45 y 46 del Código Fiscal de la Federación, de los cuales no se desprende facultad alguna, para investigar los hechos, menos aún facultades jurisdiccionales para valorar las pruebas.

Si bien en la fracción IV, del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación se faculta a los visitadores para realizar la valoración de los documentos o informes obtenidos de terceros en el desarrollo de la vista, también es cierto que la valoración documental está encaminada a comprobar de manera contable los valores que se obtienen para el pago de los impuestos y que tiene que ver con el principio de autodeterminación, es decir, que el impuesto calculado por el contribuyente sea el correcto y que así se haya realizado el pago. Lo anterior hace preciso reiterar

que la facultad de valoración de los documentos o informes de terceros obtenidos durante la visita sirvan para cuadrar lo que se declaró contra lo que se pagó, sin que tenga esto nada que ver con la facultad de investigar si el contribuyente cuenta con los activos, personal, infraestructura o capacidad materia, directa o indirectamente para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los CFDI que sustentan sus operaciones, porque ninguno de los preceptos legales que citan en las órdenes de vista da a las autoridades fiscales facultades jurisdiccionales para que desde la ficción de la prueba iuris tantum, pueda presumirse la inexistencia de operaciones.

X. Conclusiones

A manera de conclusión, es necesario aclarar que, por lo hasta este punto expuesto, no significa que se esté en favor de las prácticas ilegales de tributación, sino más bien de la constante violación al procedimiento y a los derechos humanos para obtener los fines de la autoridad fiscal, ya que se ha insistido a lo largo de este trabajo que el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación contiene imprecisiones y lagunas, lo que se traduce en que las autoridades fiscales, en el ejercicio de sus facultades como lo es la de comprobación, pueden violar los derechos humanos; a esto se suma el beneplácito de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que justifica el actuar de las autoridades fiscales argumentando, principalmente, que el numeral en comento:

Es una norma procedimental, que puede ser aplicada en cualquier momento conforme al artículo 6º del Código Fiscal de la Federación; que respeta la garantía de audiencia, debido a que los afectados cuentan con un plazo para aportar pruebas para desvirtuar la presunción; que no se viola en derecho de presunción de inocencia, al establecer una presunción no concluyente, ya que se pueden presentar pruebas en contrario; no altera o modifica situaciones de hecho pasadas, ya que el artículo busca verificar la realización de un hecho pasado sin eliminar los efectos que ya tenían los comprobantes fiscales o evidenciar una situación que no estaba presente desde un inicio, sin poder modificarla porque nunca existió la operación que pretendía amparar los comprobantes; que dicho artículo no vulnera el principio de proporcionalidad de los impuestos, en tanto no se trata de un impuesto; la propia legislación establece que la razón social o denominación social es un dato personal de carácter público, y no consiste en información confidencial que justifique su protección especial; no viola el derecho al trabajo, en virtud de que no impide el normal desarrollo de las actividades de la persona moral; la autoridad fiscal sólo tenía la obligación de respetar lo establecido por la norma, por lo que no se deja en estado de inseguridad jurídica al contribuyente y no se viola el principio de legalidad.⁴²

⁴² SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION. Comunicado de Prensa. Numero 139/2015, 26 de agosto de 2015.

En conclusión, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación debe ser entendido como una disposición de naturaleza procedimental que, conforme al artículo 6º del propio ordenamiento, puede ser aplicada en cualquier momento dentro del marco de las facultades de la autoridad fiscal. A consideración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, su implementación no contraviene los derechos fundamentales de los contribuyentes, en la medida en que respeta la garantía de audiencia al otorgar un plazo razonable para presentar pruebas tendientes a desvirtuar la presunción formulada por la autoridad. Así mismo, dicha presunción no es de carácter concluyente, lo que excluye una afectación al principio de presunción de inocencia, en tanto admite prueba en contrario.

De igual forma, el artículo no modifica ni altera situaciones jurídicas consolidadas, sino que permite verificar la existencia de hechos pasados sin eliminar los efectos de actos válidamente celebrados, salvo cuando se acredite la inexistencia material de las operaciones. Tampoco vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, dado que no establece una carga fiscal, ni infringe el derecho a la protección de datos personales, ya que la razón o denominación social de las personas morales constituye información de carácter público. Por último, la aplicación de la norma no impide el ejercicio libre del trabajo ni genera inseguridad jurídica, en tanto que su ejecución se encuentra regulada conforme al principio de legalidad tributaria y dentro de los límites establecidos por el marco normativo vigente.

XI. Fuentes de información

Bibliografía

COUTURE, Eduardo J., *Vocabulario Jurídico*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1983.

FERRAJOLI, Luigi, *Principia Iuris. Teoría del Derecho y la Democracia*, Italia, ed. Trotta, vol. 1. Teoría del Derecho 2011.

GALINDO GARFIAS, Ignacio, “Simulación”, en *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa. Universidad Nacional Autónoma de México, 2001, t. P-Z, pp. 3467-3469.

LUCIO DE CANINI, Federico Gabriel, *El Abuso del Derecho en el Sistema Legal Mexicano*, México, Editorial Ius Literatus, 2004.

PALLARES, Eduardo, *Derecho Procesal Civil*, 4a ed., México, Porrúa, 1971.

PÉREZ DUARTE, Alicia Elenea, “Nulidad de los actos jurídicos”, en *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa, Universidad Nacional Autónoma de México, 2001, t. I-O, pp. 2639-2641.

ROJINA VILLEGAS, Rafael, *Compendio Derecho Civil*, México, Porrúa, 1970, t. I.
SÁNCHEZ-CORDERO DÁVILA, Jorge A. y CASTILLO FREYRE, Mario, “Abuso del derecho”, en *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa, Universidad Nacional Autónoma de México, 2001, t. A-C, pp. 30-31.

Sistema de Información Legislativa,
sil.gobnacion.gob.mx/Glosario/definicionpop.php?ID=140.

Decretos, iniciativas y legislación

Código Civil Federal

Código Federal de Procedimientos Civiles

Código Fiscal de la Federación

Código Nacional de Procedimientos Civiles

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Declaracion Universal de los Derechos Humanos

Decreto por el que se reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en *Diario Oficial de la Federación*, 25/06/2018. Disponible en: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5528960&fecha=25/06/2018#gsc.tab=0.

Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación”, en *Diario Oficial de la Federación*, Segunda Sección, 09/12/2013. Disponible en: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5324942&fecha=09/12/2013#gsc.tab=0.

Iniciativa con protecto de decreto que reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, presentada por el Dip. Ricardo David García Portilla (PRI), en *Diario de los debates*, 10 de abril de 2018. Disponible en: https://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/Prog_leg_LXIII/280 DOF 2 5jun18.pdf.

Ley Federal de los derechos del contribuyente

Ley Sobre la Celebración de Tratados

Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos

Reglamento del Código Fiscal de la Federación

Tesis y Jurisprudencias

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION. Comunicado de Prensa. Numero 139/2015, 26 de agosto de 2015.

TESIS AISLADA, SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, Registro digital: 232511; Instancia: Pleno, Séptima Época, Materia(s): Común, *Semanario Judicial de la Federación*, Vol. 145-150, Primera Parte, p. 53.

Tesis: 1a./J. 11/2014 (10a.) SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, Registro digital: 2005716, Primera Sala, Décima Época, Materia Constitucional, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 3, febrero de 2014, t. I, p. 396, Jurisprudencia.