

# PLAZO PARA EMITIR LA RESOLUCIÓN A QUE SE REFIERE EL TERCER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CFF

**LIC. MARCO ANTONIO MENDOZA SOTO**  
*Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

## DIRECTORIO

*C.P.C. José Besil Bardawil*  
PRESIDENTE

*C.P.C. Florentino Bautista Hernández*  
VICEPRESIDENTE GENERAL

*C.P.C. Diamantina Perales Flores*  
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

*C.P.C. Mario Enrique Morales López*  
VICEPRESIDENTE FISCAL

*C.P.C. Mario Jorge Ríos Peñaranda*  
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

*C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz*  
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON  
RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS  
DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA  
AUTORIDAD FISCAL.

## INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico  
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús  
Amezcuca Gutiérrez, Gustavo  
Arellano Godínez, Ricardo  
Cámara Flores, Víctor Manuel  
Cavazos Ortiz, Marcial A.  
De Anda Turati, José Antonio  
De los Santos Valero, Javier  
Erreguerena Albaiteiro, José Miguel  
Eseverri Ahuja, José Ángel  
Esquivel Boeta, Alfredo  
Franco Gallardo, Juan Manuel  
Gallegos Barraza, José Luis  
Gómez Espiñeira, Antonio C.  
Hernández Cota, José Paul  
Lomelín Martínez, Arturo

Manzano García, Ernesto †  
Mena Rodríguez, Ricardo Javier  
Mendoza Soto, Marco Antonio  
Moguel Gloria, Francisco Javier  
Navarro Becerra, Raúl  
Ortiz Molina, Óscar  
Pérez Ruiz, Víctor Manuel  
Pérez Sánchez, Armando  
Puga Vértiz, Pablo  
Ríos Peñaranda, Mario Jorge  
Sainz Orantes, Manuel  
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio  
Uribe Guerrero, Edson  
Villalobos González, Héctor  
Wilson Loaiza, Francisco Miguel  
Zavala Aguilar, Gustavo

## **PLAZO PARA EMITIR LA RESOLUCIÓN A QUE SE REFIERE EL TERCER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CFF**

**LIC. MARCO ANTONIO MENDOZA SOTO**  
*Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

*La ley no dice lo que dice, sino lo que la corte interpreta que dice...*  
Vox populi

### **ANÁLISIS A LA SENTENCIA PRONUNCIADA POR LA PRIMERA SALA DE LA SCJN EN EL AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3827/2017**

El pasado 7 de febrero de 2018, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) resolvió el amparo directo en la revisión 3827/2017, promovido por el contribuyente Grupo Impulsor del Sur, S.A. de C.V., que fue mencionado en la lista presunta # 2 a que se refiere el segundo párrafo del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF), publicada en el *Diario Oficial de la Federación* (DOF) del 11 de febrero de 2014.

Mediante el oficio particular definitivo 500-02-00-2015-10619 del 2 de julio de 2015, la Administración Central de Análisis Técnico Fiscal, resolvió que la sociedad no consiguió desvirtuar la inexistencia de las operaciones amparadas en diversos comprobantes fiscales, al considerarse que fue omisa en proporcionar documentos comprobatorios de sus registros contables, para acreditar la real existencia de la prestación del servicio facturado a sus clientes; por esta razón se incluyó su Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y su razón social, en la lista definitiva # 22 a que hace referencia el tercer párrafo del Artículo 69-B del CFF, publicada en el DOF del 28 de septiembre de 2015.

Inconforme con la resolución emitida por el órgano del Servicio de Administración Tributaria (SAT), el particular acudió en juicio de nulidad ante la Décima Sala Regional Metropolitana del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (hoy TFJA), el cual emitió sentencia, el 28 de octubre de 2016, declarando la validez de la resolución impugnada, confirmando así las conclusiones de la autoridad hacendaria.

En contra del referido fallo, el contribuyente interpuso demanda de amparo directo el 28 de noviembre de 2016, conociendo el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, que el 27 de abril de 2017 dictó sentencia, concediéndole al quejoso el amparo y la protección de la Justicia Federal *por cuestiones exclusivamente de legalidad*.

No obstante la resolución favorable, la empresa decidió interponer recurso de revisión el 19 de junio de 2017, que fue turnada al ministro Jorge Mario Pardo Rebolledo integrante

de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, argumentando, en esencia, la inconstitucionalidad del Artículo 69-B del CFF, con el sustento de que transgrede los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica, *en tanto que el legislador no estableció un límite temporal a la autoridad fiscal para emitir y notificar al contribuyente la resolución donde se determine si el mismo desvirtuó o no la presunción de inexistencia de operaciones contenidas en comprobantes fiscales y que en esa medida queda al arbitrio de la autoridad determinar cuándo concluirá el acto de molestia.*

Al respecto, la Primera Sala de la Corte resolvió que el plazo de cinco días previsto en el tercer párrafo del citado artículo es solamente para que la autoridad fiscal valore las pruebas y defensas que el contribuyente haya hecho valer, sin embargo, no le obliga a emitir y notificar dentro de ese plazo la resolución en la que determine si el gobernado fue capaz o no, de desvirtuar los hechos que le fueron imputados por la autoridad. Asimismo, que el hecho de *que el artículo no establezca un límite temporal para emitir y notificar la citada resolución no conlleva una violación al derecho fundamental y su garantía de seguridad jurídica, pues el límite temporal es el plazo de caducidad (cinco o diez años, según el caso) previsto en el Artículo 67 del CFF.* De esta manera, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación rechazó que el Artículo 69-B del CFF sea violatorio de los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica como ya lo había sostenido la Segunda Sala tiempo atrás.

Sobre este tema en particular, existen muchos conceptos que resultan importantes abordar para poder formarnos una opinión valedera sobre la decisión de la Corte.

Primeramente, debemos señalar que el Artículo 69-B del CFF sí establece un límite temporal para valorar, dictar y notificar la resolución que pone fin al procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones. De no ser así, se violaría el derecho fundamental de debido proceso y seguridad jurídica de los gobernados, pues las valoraciones y consideraciones solo pueden constar en una resolución que se emita por escrito, debidamente fundada y motivada. Estimar lo contrario equivaldría a ignorar los pilares fundamentales de la seguridad jurídica que rigen nuestro sistema jurídico, democrático y político.

En el mismo sentido resalta lo establecido por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) en el criterio jurisdiccional 12/2017. Dicho criterio es el siguiente:

OPERACIONES INEXISTENTES. RESULTA ILEGAL EL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINARLAS, ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SI LA AUTORIDAD NOTIFICA FUERA DEL PLAZO DE CINCO DÍAS LA RESOLUCIÓN QUE CONTEMPLA EL TERCER PÁRRAFO DE DICHO NUMERAL. De conformidad con el tercer párrafo del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal cuenta con un plazo máximo de cinco días hábiles para valorar las pruebas y defensas que los contribuyentes hayan hecho valer con el fin desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a colocarlos en el supuesto de presunción de expedir comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes. Así, el Órgano

Jurisdiccional, en cumplimiento de ejecutoria, consideró que en dicho plazo no sólo debe emitirse, sino también notificarse la resolución que determina que los contribuyentes no desvirtuaron los hechos que se les imputaron, ya que la valoración de pruebas se encuentra implícita en la emisión de la resolución referida. Por lo tanto, al constatarse que en el caso concreto la autoridad incumplió con la mencionada obligación y, por ende, se atentó en contra de la seguridad jurídica del contribuyente, se resolvió declarar la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada con fundamento en los Artículos 51, fracción IV y 52, fracción II, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, al actualizarse la caducidad especial del procedimiento previsto por el tercer párrafo del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. Juicio de Amparo Directo. Segundo Tribunal Colegiado en materias Penal y Administrativa del Vigésimo Primer Circuito. 2016. Sentencia firme.

La PRODECON refiere que el órgano jurisdiccional consideró que el plazo de cinco días que señala el tercer párrafo del Artículo 69-B del CFF, no solamente contempla la obligación de valorar el escrito y las pruebas correspondientes, sino también las correlativas obligaciones de emitir y notificar la resolución que resuelva en dicho procedimiento si los contribuyentes desvirtuaron o no los hechos que se les imputaron, ya que la valoración de pruebas se encuentra implícita en la emisión y notificación de la resolución referida.

Dicho criterio derivó de una sentencia de amparo directo en la que el Tribunal Colegiado de Circuito señaló lo siguiente:

No es cierto que la valoración de pruebas y manifestaciones hechas por la contribuyente, a que se refiere el tercer párrafo del numeral que nos ocupa, se refieran a un momento distinto a la emisión de la resolución respectiva; pues es claro que precisamente en esa determinación es donde debe constar la valoración indicada y no en documento distinto, ya que el precepto aludido no señala lo contrario.

El criterio descansa en la premisa de que la valoración de las pruebas y argumentos que haga valer un contribuyente solo puede efectuarse en una resolución por escrito, al ser, precisamente, dicho documento, en donde debe constar esa valoración, en atención al principio de seguridad jurídica contenido en el Artículo 16 constitucional.

Aunado a ello, suponiendo que no se coincida con el alcance que se afirma tiene el plazo señalado en el propio Artículo 69-B, es de señalar que a través de la Resolución Miscelánea Fiscal (RFM), el poder ejecutivo ha determinado cuál es el plazo en el que debe notificarse la resolución respectiva, por lo cual el plazo de cinco años establecido por la Primera Sala es igualmente inaplicable.

En efecto, en la regla 1.4, la autoridad fiscal señaló en el párrafo sexto de dicha regla que:

Una vez realizado lo anterior, la autoridad emitirá la resolución a que hace referencia el Artículo 69-B, tercer párrafo del CFF, misma que se deberá notificar dentro de un plazo máximo de treinta días siguientes a aquél en que se haya

aportado la información y documentación o bien se haya atendido el requerimiento.

En este artículo no vamos a analizar la legalidad y constitucionalidad de la regla en comento, tampoco se profundizará en determinar si se ajusta o no al principio de jerarquía normativa ni se resolverá si un vicio de inconstitucionalidad de una norma general (ley) puede convalidarse a través de un reglamento.

No. En este caso se sostendrá que al existir un plazo fijado por el propio SAT en la RMF, ello tiene la consecuencia de tornar inaplicable el plazo del Artículo 67 que señaló la Primera Sala en la sentencia correspondiente al amparo directo en revisión 3827/2017.

Recordemos que la Primera Sala determinó que:

Si bien es cierto que el mismo no prevé un plazo para la emisión de la resolución correspondiente y su notificación, las facultades de la autoridad fiscal se encuentran limitadas por el plazo de la caducidad que establece el Artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

Por tanto, al existir un límite temporal de 30 días en la RMF para que la autoridad fiscal notifique la resolución a que se refiere el tercer párrafo del Artículo 69-B, entonces se torna inaplicable el Artículo 67 del CFF, pues el propio poder ejecutivo dispuso ese límite, y por tanto, resulta obligatorio para todas las unidades administrativas integrantes del SAT.

Otro punto importante es el de determinar que el Artículo 67 del CFF no es aplicable para el procedimiento del Artículo 69-B del CFF, pues de su contenido concreto se aprecia el ámbito de validez que regula.

El primer párrafo del numeral 67 dispone:

**Artículo 67.-** Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:

De lo anterior se desprende que el plazo de cinco años con que cuenta la autoridad es para:

- a) Determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios.
- b) Imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales.

En el caso que nos ocupa, el Artículo 69-B del CFF no tiene por finalidad ni consecuencia el determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, ni tampoco el imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales.

En efecto, el Artículo 69-B dispone en su último párrafo que:

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.

Es decir, es necesario que la autoridad fiscal ejerza facultades de comprobación (porque el Artículo 69-B no lo es) para que pueda determinar las contribuciones, aprovechamientos y accesorios.

Por otro lado, respecto a la facultad de sancionar, la SCJN ha emitido criterio jurisprudencial en el sentido de que el procedimiento del Artículo 69-B no establece ninguna pena ni se trata de un procedimiento dirigido a sancionar al particular, pues estableció que el Artículo en cita no contraviene el principio de presunción de inocencia:

En virtud de que no se establecen ni fincan determinaciones definitivas ni se atribuye responsabilidad al gobernado, sino que prevé un llamamiento para que éste alegue lo que a su interés convenga y aporte la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a presumir la inexistencia de las operaciones que avalan los comprobantes.

Del mismo modo, la Segunda Sala de la SCJN determinó que las publicaciones que se realizan no constituyen una pena. En la ejecutoria del amparo en revisión 51/2015. 26 de agosto de 2015 estableció que:

La lista que la autoridad fiscal publica conforme a lo dispuesto en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, no constituye una pena infamante debido a que sólo es un medio de notificación que utiliza para darle a conocer a los contribuyentes -que actualizaron las características de la presunción establecida en el artículo reclamado-, y que éstos tengan un plazo para desvirtuar esa presunción.

En la misma ejecutoria, se señaló:

[...]

La determinación de la presunción, no es una sanción, porque como se advirtió con anterioridad, no se le está privando de algún derecho al contribuyente; además, el que la presunción pudiera conducir a que los documentos emitidos por el contribuyente carezcan de efectos, deriva de que éste no desvirtuó la presunción, por lo que en su caso, pudo haber acreditado que efectivamente están amparados sus documentos con las operaciones y así evitar la actualización de la presunción.

Como podemos apreciarlo, es claro que mediante del Artículo 69-B no se establecen sanciones ni se determinan contribuciones, por lo que el plazo para resolver dentro de dicho procedimiento la situación jurídica del contribuyente frente a la presunción



de inexistencia de operaciones no puede ser el establecido en el Artículo 67 y, en consecuencia, no es válido que se considere que el límite con que cuenta la autoridad para resolver si un contribuyente desvirtuó o no la presunción sea de cinco años.

Finalmente, para efectos de establecer un plazo cierto, es necesario acudir a la Ley Federal del Procedimiento Administrativo. Dicha ley es aplicable en materia fiscal siempre y cuando no se trate de contribuciones y accesorios, según lo establece el último párrafo del Artículo 1; particularmente en sus párrafos primero y cuarto, se desprende que, las disposiciones de la Ley Federal del Procedimiento Administrativo son aplicables a los organismos centralizados, así como a la materia fiscal, con excepción de contribuciones y los accesorios que deriven directamente de aquéllas.

La Ley Federal del Procedimiento Administrativo establece en su Artículo 60 un plazo:

*Cuando se trate de procedimientos iniciados de oficio se entenderán caducados, y se procederá al archivo de las actuaciones, a solicitud de parte interesada o de oficio, en el plazo de 30 días contados a partir de la expiración del plazo para dictar resolución.*

De este modo, conforme a lo previsto en el tercer párrafo del Artículo 69-B del CFF, la autoridad fiscal cuenta con un plazo de cinco días para valorar las pruebas y, en caso de que no se presentaran aquellas o fueran insuficientes para desvirtuar los hechos imputados, procedería a notificar la resolución, informando que se encuentra definitivamente en el supuesto previsto en el primer párrafo del propio numeral.

En ese sentido, aplicando supletoriamente la Ley Federal del Procedimiento Administrativo, una vez transcurrido el plazo de cinco días que establece el Artículo 69-B, pues vencido el mismo, debe considerarse que la autoridad fiscal se encuentra en aptitud jurídica de emitir y notificar la resolución con la que concluya el procedimiento de cuenta.

Por lo tanto, la autoridad cuenta con un plazo de 30 días para dictar y notificar la resolución correspondiente, y no así un plazo de cinco años, como lo plasmó la Primera Sala.

En estas condiciones, analizado el contexto normativo de las disposiciones legales y reglamentarias vigentes, es claro que el plazo de cinco años que señaló la Primera Sala en la ejecutoria del juicio de amparo directo en revisión 3827/2017, **definitivamente no es aplicable.**