

# INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DEL ARTÍCULO 69-B DEL CFF A LA LUZ DE UN PROCEDIMIENTO GARANTE DE LOS DERECHOS HUMANOS

**POR: LIC. M. ANTONIO MENDOZA SOTO**  
*Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

## DIRECTORIO

*C.P.C. Leobardo Brizuela Arce*  
**PRESIDENTE**

*C.P.C. Leticia Hervert Sáenz*  
**VICEPRESIDENTA GENERAL**

*C.P.C. Angélica Gómez Castillo*  
**VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN**

*C.P.C. Ricardo Arellano Godínez*  
**VICEPRESIDENTE FISCAL**

*C.P.C. José Antonio de Anda Turati*  
**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.**

FISCOactualidades



IMCP

ES  
MIEMBRO  
DE



International  
Federation  
of Accountants

**INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP**

Jesús Alvarado Nieto	Francisco Xavier Hoyos Hernández
Federico Aguilar Millán	Arturo Lomelín Martínez
Gustavo Amezcua Gutiérrez	Enrique A. Manrique Díaz Leal
Ricardo Arellano Godínez	Ernesto Manzano García
Francisco J. Arguello García	Ricardo Javier Mena Rodríguez
Víctor Manuel Cámara Flores	Marco Antonio Mendoza Soto
Marcial A. Cavazos Ortiz	Francisco Moguel Gloria
José Antonio de Anda Turati	Óscar Ortiz Molina
Marcelo de los Santos Anaya	Víctor M. Pérez Ruiz
Javier de los Santos Valero	Armando Pérez Sánchez
José Miguel Erreguerena Albaitero	Pablo Puga Vértiz
José Ángel Eseverri Ahuja	Mario Jorge Ríos Peñaranda
Juan Manuel Franco Gallardo	Manuel Sainz Orantes
José Luis Gallegos Barraza	Luis Ignacio Sánchez Gutiérrez
Antonio C. Gómez Espiñeira	Héctor Villalobos González
José Paul Hernández Cota	Francisco Miguel Wilson Loaiza

## INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DEL ARTÍCULO 69-B DEL CFF A LA LUZ DE UN PROCEDIMIENTO GARANTE DE LOS DERECHOS HUMANOS

*POR: LIC. M. ANTONIO MENDOZA SOTO*  
*Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

**D**esde que se dio a conocer la iniciativa de reformas al Código Fiscal de la Federación (CFF) para 2014 emitida por el Presidente de la República, se resaltó entre todas las propuestas el texto del ahora vigente artículo 69-B, siendo recurrente escuchar entre los colegas y la propia opinión pública descalificativos hacia la norma a la luz de los principios constitucionales (Derechos Humanos) rectores en la materia tributaria. Argumentos como la retroactividad de la norma en perjuicio del particular, la falta de seguridad jurídica o inclusive la vulneración de la garantía de audiencia previa, entre otros, han sido los ejes centrales de las impugnaciones hechas ante los tribunales constitucionales por los contribuyentes involucrados en este tema.

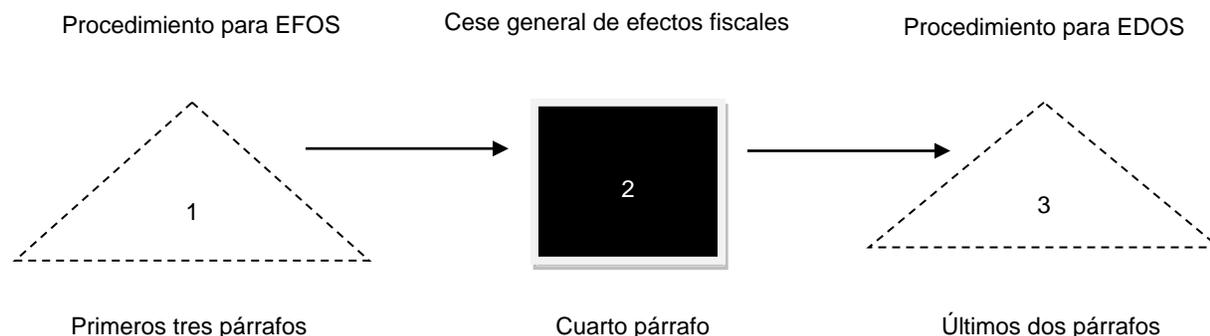
Hoy sabemos que el artículo 69-B del CFF se compone de tres partes:

La primera (dispuesta por los tres párrafos iniciales), regula el procedimiento y consecuencia para los contribuyentes que han estado emitiendo comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, sujetos a los que los procedimientos y programas de fiscalización hacendarios entendidas como Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS).

La segunda, situada en el cuarto párrafo del mismo artículo, se refiere al cese general de efectos fiscales de las operaciones contenidas en los comprobantes expedidos por el contribuyente EFOS en cuestión.

La tercera parte contenida en los dos últimos párrafos de este artículo se dirige a las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes expedidos por un contribuyente EFOS incluido en una de las listas definitivas, personas físicas o morales que también estén en los programas de fiscalización denominados Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS); es decir, a estos particulares se les sujeta a un procedimiento que les concede la opción de la autocorrección, o bien, les impone el deber jurídico de acreditar la efectiva realización de las operaciones amparadas en los comprobantes expedidos por el EFOS.

### Composición del artículo 69.B del Código Fiscal de la Federación



Al margen de los argumentos de inconstitucionalidad que los EFOS han sometido a la consideración de los tribunales en cuanto a las particularidades de su procedimiento, lo cierto es que la mayor controversia se ha generado en torno a las partes del artículo dirigidas tanto a los EDOS como al cese general de efectos fiscales de los comprobantes en cuestión. Y es que si interpretamos de manera aislada y particular los señalado en los párrafos cuarto al sexto, en el sentido de que una vez publicado el EFOS en una de las listas definitivas, su efecto general es que TODAS las operaciones contenidas en CUALQUIER comprobante fiscal expedido EN CUALQUIER TIEMPO por dicho EFOS, no producen ni produjeron efecto fiscal alguno; es lógico suponer que, TODAS aquellas personas física o morales que hayan dado, precisamente, cualquier efecto fiscal a CUALQUIERA de los comprobantes fiscales expedidos por el EFOS, se convierte en automático en un EDOS, situación que lo coloca en el deber jurídico ineludible de acreditar ante la propia autoridad hacendaria que adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes bajo el entendido de que si no lo hicieran así o bien, no autocorrigieran su situación fiscal, una vez ejercidas las facultades de comprobación, la autoridad hacendaria emitirá el crédito fiscal correspondiente y considerará a esas operaciones como actos o contratos simulados para efectos penales.

En efecto, si explicamos de esta forma aislada los párrafos citados, estaríamos afirmando que basta con la publicación del nombre o la razón social de un contribuyente (EFOS) en una lista definitiva, para que todos y cada uno de sus clientes (EDOS) que le hayan dado efecto fiscal a cualquiera de los comprobantes emitidos por el primero, tengan la obligación de autocorregirse o bien de acreditar la efectiva realización de las operaciones amparadas en esos comprobantes; situación particular que bajo mi punto de vista (y el de otros colegas) genera la inconstitucionalidad de la norma en cuanto a que existe una violación a los derechos humanos de: *el debido proceso, la seguridad jurídica, la legalidad de la norma en cuanto a la valoración de pruebas, la presunción de inocencia tanto como regla de tratamiento del imputado, así como regla probatoria, la pena inusitada o trascendente, la garantía audiencia previa, entre otros más.* Violaciones constitucionales que de una u otra forma son las que

generalmente se han hecho valer en casi todos los juicios de amparo indirectos promovidos –ahora- por los contribuyentes tratados como EDOS.

Sin embargo, considero que **si realizamos la interpretación de los párrafos cuarto al sexto de forma sistemática (y no de manera aislada como se hizo antes) con lo enunciado en los tres párrafos precedentes, podríamos llegar a concluir que lo dispuesto en todo el artículo 69-B del CFF, respeta los derechos humanos antes mencionados.** Entendiendo la interpretación sistemática como aquella que busca extraer del texto de la norma un enunciado cuyo sentido sea acorde con el contenido general del ordenamiento al que pertenece procurando que el significado encontrado atienda al conjunto de normas o sistema del que forma parte.

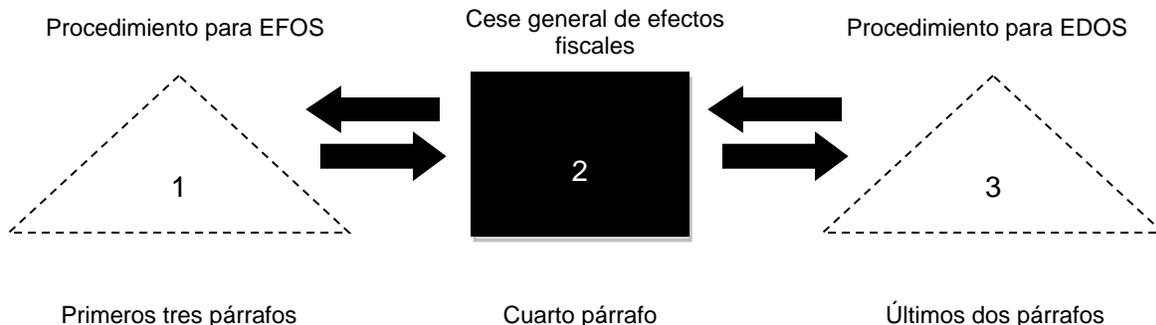
**No. 207014 Localización: Octava Época Instancia: Tercera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación VII, Abril de 1991 Página: 24 Tesis: 3a. /J. 18/91 Jurisprudencia Materia(s): Administrativa.**

**LEYES FISCALES. LA INTERPRETACION SISTEMATICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACION Y APLICACION ESTRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA.** Si bien es cierto que la interpretación y aplicación de las normas impositivas es estricta, también es cierto que resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte, ya que de ser así, cualquier intento estricto de interpretación resultaría infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas. Toda norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, sin importar su rango, ya sea constitucional, legal, reglamentario, contractual o de cualquier otra índole, y un principio de hermenéutica obliga a interpretar *los preceptos jurídicos en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen*, y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico; sin que ello implique que en materia impositiva una interpretación estricta pero al fin y al cabo interpretación, vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales. En consecuencia, interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, constitucional.

(Énfasis añadido)

En este orden de ideas los párrafos cuarto al sexto del artículo 69-B del CFF, es decir, la declaratoria general de cese de efectos de los comprobantes, así como el procedimiento de EDOS, debe interpretarse **NO DE MANERA AISLADA**, sino junto con los primeros tres párrafos que regulan el procedimiento de EFOS, pues es de este primer procedimiento (el de EFOS) del que se desprenden las consecuencia y trascendencias de los otros dos, por lo que las mismas no pueden ser comprendidas fuera del contexto general al que pertenecen.

### Interpretación sistemática de las partes que integran al artículo 69-B del CFF



La explicación de esta vinculación entre las tres partes de la norma jurídica (EFOS, EDOS y cese de efectos generales) encuentra su explicación en que el procedimiento dirigido al EFOS forma parte integrante de un todo (art. 69-B), por lo que no puede tener un significado o consecuencia distinta de los otros dos procedimientos o partes de la norma, y aún menos ser contradictorio; pues el conjunto de preceptos y estipulaciones de dicho artículo no se pueden concebir como una simple acumulación de disposiciones o procedimientos aislados, sino como un auténtico sistema. Sistema que por cierto puede ser calificado como una verdadera facultad de comprobación *complementaria* encaminada específicamente a detectar y combatir operaciones inexistentes.

Así las cosas y sin mayor preámbulo procedo a explicar la interpretación sistémica de la norma para desentrañar su sentido constitucional:

El primer párrafo del artículo 69-B del CFF vigente dispone de manera literal lo siguiente:

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.**

(Énfasis añadido)

A la luz de lo anterior, la norma jurídica le concede a la autoridad hacendaria la facultad de **presumir** (de manera *iuris tantum*) **la inexistencia de ciertas operaciones amparadas en comprobantes fiscales**, facilitándole con ello su labor diaria de fiscalizadora al relevarla de la obligación natural que tiene de comprobar y demostrar mediante bases ciertas el hecho afirmado, es decir, el tener que demostrar que tal o

cual operación declarada por un contribuyente es inexistente o simulada, labor que en muchas de las ocasiones resulta difícil de acreditar material y plenamente, quedando en igual número de casos impunes éstas conductas lesivas.

Como toda presunción legal, la prevista en este primer párrafo del artículo 69-B en estudio, no liberar totalmente a la autoridad de la necesidad de comprobar algún elemento o hecho base previo a la aplicación de la presunción. Siendo en este caso indispensable que la autoridad acredite plenamente que detectó (seguramente, mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación) que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien que se encuentra no localizado, para encontrarse en la posibilidad legal de presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

<b>Hecho base (comprobado)</b>	+	<i>La autoridad fiscal detectó 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, dicho contribuyente se encuentra no localizado.</i>	+
<b>Elementos habilitantes</b>			
<b>Disposición legal</b>		<i>Primer párrafo del artículo 69-B Código Fiscal de la Federación</i>	
<b>Hecho presunto</b>	=	<b>La inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.</b>	=

Hasta aquí cabe preguntarnos directamente:

*¿Mediante la aplicación de la presunción prevista en el párrafo primero del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, qué operaciones son las que la ley presume como inexistentes?*

- a) Todas aquellas que a lo largo de su vida jurídica haya efectuado el contribuyente al que se le detectó el hecho base, sin importar con qué cliente se realizaron, ni en que comprobantes fiscales se ampararon; o
- b) Solo aquellas operaciones que fueron amparadas en los comprobantes fiscales emitidos 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, realizadas con clientes específicos e identificados.

Sin ninguna duda la respuesta correcta es “b”, pues la norma jurídica solo se refiere a hechos concretos y particulares como lo son la emisión de tales o cuales comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material; sin que en ninguna parte refiera que se trata de la totalidad de las operaciones realizadas por dicho contribuyente (hoy presunto EFOS).



Robustece mi postura el hecho de que la autoridad hacendaria a la luz de lo dispuesto tanto por el segundo párrafo del propio artículo 69-B en cuestión, como por la regla 1.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, ha estado emitiendo oficios particulares a los contribuyentes ubicado en este supuesto jurídico, indicándoles con precisión y detalle, *que operaciones fueron las detectadas, que número de comprobante fiscal es el que las contiene, con que cliente o clientes realizó cada una de esas operaciones detectadas, en qué fecha y porque montos las realizó, así como los elementos materiales y de comprobación que le llevaron a afirmar que los mismos fueron emitidos sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan precisamente esos comprobantes.* Situación que se ve claramente reflejada, por ejemplo, en la última lista definitiva publicada en la página del SAT<sup>1</sup> el pasado 16 de abril de 2015, en la que se refiere al oficio 500-05-2015-12937 de fecha 15 de abril de 2015 y anexo 1, mismo que detalla por cada uno de los contribuyentes ahí enlistados cual fue el número y la fecha del *oficio individual* de presunción, así como porque medio le fue notificado de manera directa al contribuyente y cuando surtió efectos la misma. Lo que nos lleva a concluir de primera instancia que la autoridad sí se refiere en concreto a ciertas operaciones detectadas y amparadas en ciertos comprobantes fiscales, por lo que de inmediato rechazo la idea de que la presunción prevista en el párrafo primero se refiera a la inexistencia de la totalidad de las operaciones realizadas por el presunto EFOS en cualquier época, momento o cliente.

En efecto, el segundo párrafo del artículo 69-B del CFF precisa lo siguiente:

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.

(Énfasis añadido)

En el mismo tenor de ideas, la regla 1.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015 regula:

Para los efectos del artículo 69-B, segundo párrafo del CFF, respecto de la notificación por buzón tributario, cuando las autoridades fiscales presuman la inexistencia o simulación de operaciones amparadas en comprobantes fiscales

<sup>1</sup> [http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/Documents/Anexo\\_12937.pdf](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/Documents/Anexo_12937.pdf).

emitidos por los contribuyentes, **notificarán un oficio individual mediante el cual se informará a cada contribuyente que se encuentre en dicha situación.**

Asimismo, la autoridad fiscal emitirá los oficios que contengan la relación de los contribuyentes que presuntamente se ubicaron en los supuestos previstos en el artículo 69-B, primer párrafo del CFF, a fin de que sean notificados a través de la página de Internet del SAT y en el DOF, de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del citado artículo.

Los contribuyentes podrán presentar dentro de los quince días contados a partir de la última de las notificaciones a que se refiere el artículo 69-B, segundo párrafo del CFF, escrito libre ante la autoridad que suscribió el oficio individual a que se refiere el primer párrafo de esta regla, con el cual **manifiesten lo que a su derecho convenga y aporten la documentación e información que consideren pertinente para desvirtuar los hechos notificados**, observando lo que para tal efecto dispone la ficha de trámite 156/CFF “Información y documentación que deberá contener el escrito con el cual se desvirtúe la presunción del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación”, contenida en el Anexo 1-A.

(Énfasis añadido)

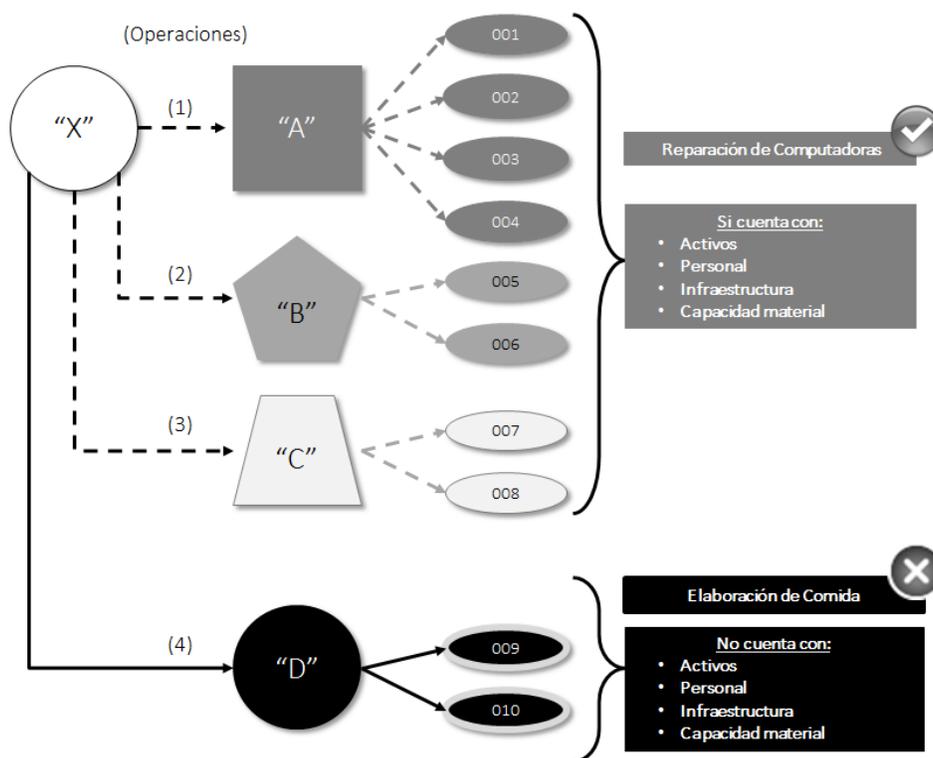
Como claramente podrá advertirse, ambas normas le imponen a la autoridad hacendaria la obligación jurídica de notificarle al presunto EFOS una resolución individual que cumpla con los parámetros de fundamentación y motivación a que se refiere el numeral 38 del CFF, dándole a conocer los pormenores y los hechos que le llevaron a dicha autoridad a considerar la presunta inexistencia de alguna de sus operaciones celebradas con determinados clientes.

Tratando de ser especialmente claros quisiera poner el siguiente ejemplo:

Se trata de un contribuyente al que denominaremos “X” y que se dedica preponderantemente a la prestación de servicios –digamos- de reparación de equipos de cómputo y que a lo largo de su vida jurídica-fiscal tan solo realizó -*por decir un número no complejo*- solo diez operaciones, con tan solo cuatro clientes distintos, a los que denominaremos “A”, “B”, “C”, y “D” respectivamente; es el caso que con el cliente “A” solo celebró cuatro operaciones, emitiéndole en consecuencia los comprobantes fiscales 01, 02, 03 y 04, bajo el concepto de reparación de equipos de cómputo. Con los clientes “B” y “C” realizó con cada uno de ellos dos operaciones por el mismo concepto, emitiendo los comprobantes 05 y 06, así como 07 y 08 respectivamente. Finalmente, con el cliente “D” emitió los otros dos comprobantes restantes, es decir, los número 09 y 10, pero a diferencia de los casos anteriores, el concepto estipulado en éstos últimos dos comprobantes

era el de preparación de comida para banquetes, *por hablar de un concepto totalmente distinto al anterior*.

De esta forma el contribuyente “X” realizó diez operaciones bajo dos conceptos diferenciados (reparación de equipos de cómputo y preparación de comida para banquetes) habiendo emitido por consecuencia diez comprobantes fiscales distintos a cuatro clientes diversos. Es obvio decir que para efectos de la prestación del servicio de reparación de equipos de cómputo el contribuyente “X” siempre contó con los activos, personal, infraestructura, capacidad material y preparación suficiente para desempeñar dicha labor; más sin embargo en los que se refiere a la preparación de comida para banquetes, carecía de toda experiencia, activos o infraestructura para prestar el servicio, ello a pesar de que efectivamente si lo prestó (aunque en forma precaria y rustica, para insatisfacción de su propio cliente).



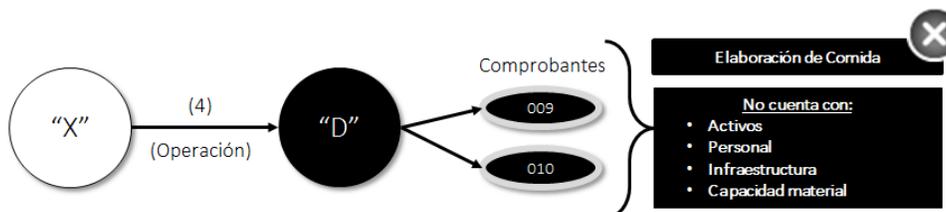
Es el caso que la autoridad hacendaria, mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación *-digamos una visita domiciliaria-* procede a revisar primero al cliente “D” y posteriormente vía compulsas al contribuyente “X”, detectando que éste último carecía exclusivamente de los activos, el personal y en general de la infraestructura necesaria para prestar el servicio de preparación de comida para banquetes que había realizado con el cliente “D”; escenario por el cual, considera que se encuentra en la situación jurídica prevista por el citado primer párrafo del artículo 69-B del CFF, procediendo de inmediato a notificarle personalmente (vía buzón tributario) el oficio individual

a que se refiere el segundo párrafo del artículo en mención, en el cual le expone detalladamente los hechos por los cuales se le considera presuntamente un EFOS.

En este ejemplo, **¿qué operaciones fueron las que la autoridad hacendaria le detectó al contribuyente “X” dentro de su revisión, comprobando que éste carecía de activos, personal e infraestructura para su prestación?**

- Todas, esto es las diez operaciones realizadas por el contribuyente “X” con el total de sus cuatro clientes, bajo los dos conceptos (reparación de equipos de cómputo y preparación de comida para banquetes), amparadas en la totalidad de sus diez comprobantes fiscales.
- Tan solo las operaciones realizadas con el cliente “D” consistentes en la preparación de comida para banquetes, amparada en los comprobantes 09 y 10.

La respuesta es nuevamente “b”, en tanto que las únicas operaciones objeto de revisión fueron aquellas ejecutadas con el cliente “D”, siendo expresamente éstas las que la autoridad detectó y consideró que se habían emitido, en concreto, dos comprobantes fiscales (09 y 10) sin que se contara con los activos, el personal y en general con la infraestructura necesaria para prestar el servicio de preparación de comida para banquetes.



Bajo esta misma lógica y para nuestro ejemplo nos preguntamos: **¿Que operaciones son las que la Ley le permite a la autoridad presumir como inexistentes?**

- Solo las operaciones realizadas con el cliente “D” consistentes en la preparación de comida para banquetes, amparadas en los comprobantes 09 y 10, por haber sido esta las detectó como carentes de activos, el personal y en general con la infraestructura necesaria; o
- Todas aquellas realizadas por el contribuyente “X” a lo largo de su vida jurídico-fiscal (las diez), sin importar con qué clientes se realizaron, ni en que comprobantes fiscales se ampararon.

Sin temor alguno afirmamos que la respuesta es “a”, pues como ya dijimos las únicas operaciones objeto de revisión fueron aquellas ejecutadas con el cliente “D” y por tanto son las que pueden ser consideradas presuntivamente como inexistentes.

En consecuencia, dentro del plazo de 15 días que le concede el segundo párrafo del artículo 69-B del CFF, en el caso particular de nuestro ejemplo **¿Qué es lo que tiene que demostrar el presunto EFOS para desvirtuar los hechos que se le imputan?**

- a) La efectiva realización de todas sus operaciones (las diez), tras haber presumido la autoridad que las mismas carecían de activos, el personal y en general con la infraestructura necesaria para haberlas prestado;
- b) La efectiva realización de las operaciones amparadas en los comprobantes 09 y 10 emitidas al cliente “D” por concepto de preparación de comida para banquetes, por haber sido esta la detectó la autoridad como carente de activos, personal e infraestructura necesaria para su realización;
- c) La existencia de los activos, el personal y la infraestructura para haberle prestado al cliente “D” el servicio de preparación de comida para banquetes que amparan los comprobantes fiscales 09 y 10;
- d) Las dos anteriores.

Como ya establecimos líneas atrás, la presunción contemplada en el primer párrafo del artículo 69-B que analizamos, consiste en estimar como inexistentes las operaciones amparadas en los comprobantes emitidos por un contribuyente en los que la autoridad haya detectado que fueron librados sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, para realizarlos. Luego entonces, la inexistencia de las operaciones es el hecho presumido, no el hecho base, siendo este último la carencia detectada de activos, personal, infraestructura o capacidad material para realizar dichas operaciones, por lo tanto, para poder desvirtuar los hechos imputados por la autoridad en el oficio individual, el presunto EFOS tendrá que combatir tanto el hecho base, como el hecho presumido en tanto que éste admite prueba en contrario. En este sentido la respuesta correcta es “d”, pues si el particular logra demostrar que la afirmación de la autoridad en el sentido de que carece de activos, personal o infraestructura es falsa (hecho base); o bien, que pese a dicha carencia realizó efectivamente el servicio que se presume inexistente (hecho presunto), logrará desvirtuar la estimativa contenida en la norma.

Lo anterior nos lleva a concluir que no es necesario que el presunto EFOS demuestre una a una la materialización de todas las operaciones que a lo largo de su vida jurídico-fiscal haya realizado, sino que solo tiene que desvirtuar los hechos que específicamente se le imputan dentro del oficio particular.

Comparte mi conclusión lo señalado por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, dentro de su recomendación 13/2014 derivada del expediente 05951-I-QRB-1103-2014, del 26 de septiembre de 2014; mismo que en la parte que nos interesa refiere:

[...] es de explorado derecho que el que afirma está obligado a probar y que para respetar la garantía de debido proceso legal, **resulta indispensable que si la autoridad parte de una presunción prevista en la ley, ésta sólo deberá ser desvirtuada por el contribuyente en cuanto a los datos, hechos y elementos que le hayan servido a la autoridad para configurar la presunción** en la resolución provisional con la que inicia el procedimiento aludido y a la que se refiere el segundo párrafo del artículo 69-B del CFF.

En otras palabras, cuando el contribuyente acuda, como lo dispone el segundo párrafo del artículo en comento a manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y a aportar la documentación e información que considere pertinente, **sólo podrá argumentar y acreditar en relación con los hechos específicos que, como lo dice el propio texto legal “llevaron a la autoridad a notificarlos”**. De este modo, se insiste por esta Procuraduría, en que a lo único a que podrá estar obligado el contribuyente sujeto a este procedimiento extraordinario es a desvirtuar los hechos específicos en que se hizo consistir la presunción.

[...]

Por otra parte, **esta Procuraduría quiere dejar claro que, en su opinión, el nuevo artículo 69-B del CFF no faculta EN NINGÚN CASO a las autoridades para obligar al contribuyente a quien se le inicia el procedimiento respectivo, A PRACTICARSE UNA ESPECIE DE AUTO-AUDITORÍA, a través de la cual, por una mera presunción, en este caso, dependiente únicamente de la falta de presentación de una declaración, se vea obligado el contribuyente, fuera del ejercicio de facultades de comprobación, a exhibir, como se pretende... toda su contabilidad y documentación comprobatoria.”**

(Énfasis añadido)

Por su parte, el párrafo tercero del artículo 69-B del CFF nos habla de las consecuencias jurídicas de no haber desvirtuado los hechos que se les imputan al presunto EFOS, afirmando que en este caso se le publicará a través de un listado que se encuentra definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo del artículo.

Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y **publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente 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.

(Énfasis añadido)

En el mismo rango de ideas la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015 dispone en el último párrafo de la regla 1.3 lo siguiente:

Independientemente de la prórroga señalada en el párrafo anterior, la autoridad fiscal podrá efectuar el requerimiento previsto en el artículo 70 del Reglamento del CFF, por lo cual, la información y documentación aportada será valorada por la autoridad fiscal dentro del plazo de 5 días hábiles contados a partir de que ésta se haya aportado, o bien de que se haya atendido el requerimiento; **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 30 días siguientes a aquél en que se haya aportado la información y documentación o bien se haya atendido el requerimiento.**

(Énfasis añadido)

Esto significa que una vez analizados los argumentos y/o pruebas aportadas por el presunto EFOS para intentar desvirtuar los hechos afirmados en el oficio individual presuntivo o bien a falta de estos, la autoridad emitirá una resolución definitiva, en la que le hará saber de manera personal al contribuyente EFOS que se encuentra definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo del artículo 69-B del CFF, para posteriormente proceder a publicar tanto en el Diario Oficial de la Federación, así como en la página del SAT su nombre, razón o denominación social.

Sobre este punto cabe preguntarnos, **¿cuál es la situación a que se refiere el párrafo primero del artículo en la que se encuentra ahora de manera definitiva el contribuyente EFOS?**

La contestación es única y sencilla, la situación es que las operaciones que le fueron detectadas como amparadas en comprobantes fiscales emitidos sin contar con activos, personal, infraestructura, etc., son legalmente inexistentes.

Nuevamente, las operaciones que ahora legalmente la autoridad puede considerar como inexistentes son: **¿todas las operaciones que durante su vida jurídico-fiscal haya realizado o realizará en un futuro el EFOS? o ¿Exclusivamente aquellas operaciones que fueron detectadas, imputadas y no desvirtuadas dentro del procedimiento contemplado en los párrafos primero y segundo precedentes?**, la respuesta sistemática es contundente solo puede considerarse como legalmente inexistente aquellas operaciones que fueron materia del procedimiento.

En nuestro ejemplo, solo serían inexistentes de manera definitiva las operaciones de preparación de comida para banquetes, amparadas en los comprobantes fiscales 09 y 10 emitidos por el contribuyente "X" en favor de su cliente "D", más no las restantes ocho facturas pues estas no han sido observadas en ningún momento.

La autoridad hacendaria comparte este razonamiento, tal como se puede leer de la nota final que aparece en la "Lista de contribuyentes que desvirtuaron la presunción de inexistencia de operaciones previstas en el primer párrafo del artículo 69-B del CFF" publicada en el Diario Oficial de la federación del 15 de abril de 2015, que a la letra dice:

**Nota:** El que estos contribuyentes hayan desvirtuado específicamente los hechos que se consignaron en los oficios de presunción antes señalados, no les exime de la responsabilidad que tengan **respecto de otros comprobantes fiscales que hayan emitido** 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 ampararon tales comprobantes, **por lo cual se dejan a salvo las facultades de la autoridad fiscal.**

(Énfasis añadido)

Lo anterior, es un claro indicativo de que el oficio individual presuntivo (y por consecuencia el oficio individual definitivo) se refieren a un número concreto de operaciones detectadas, amparadas en comprobantes fiscales específicos e identificados y realizados con ciertos contribuyentes (clientes), más no respecto de la totalidad de operaciones del EFOS, de lo que sigue, que si solo fueron detectadas, imputadas y no desvirtuadas ciertas operaciones, la situación de ser definitivamente inexistente solo le es imputable a tales operaciones no a todas las realizadas por ese contribuyente EFOS.

Si como dice el texto de la nota, el hecho de que el particular EFOS haya desvirtuado específicamente los hechos que se le consignaron en el oficio de presunción, esto no lo libera de la responsabilidad que pudiera llegar a tener **respecto de otros comprobantes fiscales** que haya emitido sin contar los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que ampararon estos otros comprobantes, lo que significa que las operaciones detectadas, imputadas y Sí DESVIRTUADAS se consideran como existentes, situación que no le impide a la autoridad en el futuro desplegar sus facultades de comprobación para detectar OTRAS OPERACIONES en las que efectivamente se hayan emitido comprobantes fiscales sin contar los activos, personal, infraestructura o capacidad material, sobre las cuales podrá volver a aplicar lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Entonces, si sobre las operaciones detectadas, imputadas y sí desvirtuadas no puede haber una declaración legal de inexistencia, pero sí sobre otras que en el futuro así corresponda, es claro que durante todo el procedimiento aplicable a EFOS tanto el texto de la norma como la propia la autoridad se han venido referido siempre y de manera particular a ciertas operaciones, *pero no a todas*, pues si su imputación hubiera sido en términos absolutos, es decir, hubiera hecho la imputación presunta de la inexistencia sobre todas las operaciones realizadas por un contribuyente, al quedar aclaradas no habría la necesidad de reservarse el derecho de analizar otras, puesto que ya todas hubieran quedado demostradas como existentes; a *contrario sensu*, si las operaciones que específicamente fueron detectadas, imputadas y no observadas pueden considerarse legalmente como inexistentes, dicha situación no trasciende a las otras diversas operaciones que el mismo contribuyente EFOS haya realizado con otros clientes, por otros conceptos, en otras épocas y en distintos comprobantes fiscales, si estas no fueron detectadas, imputadas y por consecuencia no desvirtuadas.

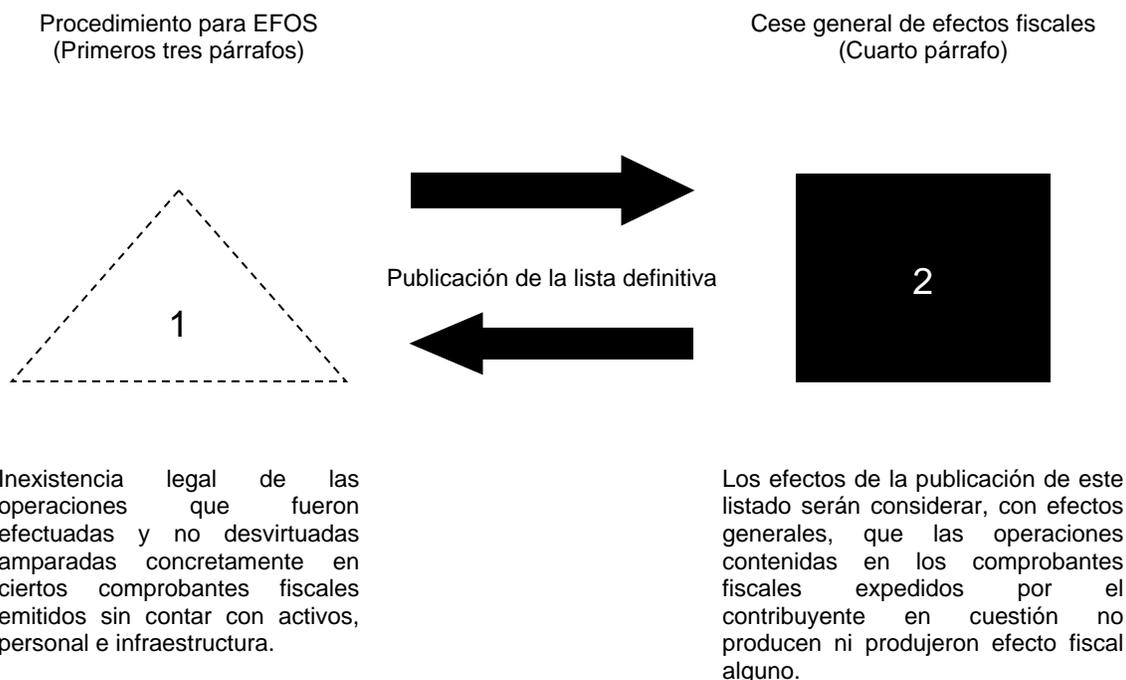
Alcanzada esta conclusión, es fácil prever el efecto general consecuente que éste tiene sobre la validez del comprobante fiscal que lo ampara; y es que si una factura, un recibo de honorarios o como se le denomine, constituye la prueba o el comprobante legal de la realización de una operación, es lógico suponer que si esa operación amparada en tal comprobante ha sido declarada legalmente inexistente, tanto la operación de mérito, como el documento que lo respalda **NO PUEDEN, NI DEBEN TENER EFECTO FISCAL ALGUNO**, ni pasado, ni presente y mucho menos futuro, independientemente de para qué contribución se pretenda utilizar.

Esto es así, en tanto que el único objetivo que tiene la existencia de un comprobante fiscal, es constituirse como prueba de la realización de una operación para determinados efectos fiscales, por lo que si derivado de un procedimiento como el del 69-B, párrafos primero al tercero del CFF, se determinó legalmente inexistente la operación contenida en dicho comprobante fiscal, es indiscutible que ese comprobante y la operación que ampara no produce, ni produjo efecto fiscal alguno. De ahí lo dispuesto por el cuarto párrafo del referido artículo 69-B en estudio, que a la letra dice:

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.**

(Énfasis añadido)

Nótese lo sistemático del procedimiento previsto en el artículo 69-B, pues se traduce en una concatenación de disposiciones, una consecuencia de la otra, engarzándose la primera parte del artículo (procedimiento de EFOS) con la segunda (Cese general de efectos de los comprobantes fiscales revisados), a través de la publicación del listado definitivo como puente entre ambos supuestos jurídicos.



Es así que para la interpretación jurídica de lo dispuesto por el cuarto párrafo de la norma, no puede sustraerse, lo previamente normado en los primeros tres párrafos dentro de este todo, pues se insiste, la declaratoria general de cese de efectos de los comprobantes, así como el procedimiento de EFOS y posteriormente el de EDOS (no visto aún), deben de interpretarse **NO DE MANERA AISLADA**, sino en conjunto pues es de éste primer procedimiento (el de EFOS) del que se desprenden las consecuencias y trascendencias de los otros dos, de ahí que si el cuarto párrafo es leído en forma individual, estaríamos ubicando su contexto fuera del marco general del procedimiento al que pertenece, dándole una alcance equivocado. La lógica sistémica interpretativa imperante en la conexión de los primeros cuatro párrafos del artículo 69-B del Código (procedimiento de EFOS y declaratoria general de cese de efectos de los comprobantes), se entiende –a mi parecer- como sigue:

Si un contribuyente emitió ciertos 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 ampararon tales comprobantes, y no logra demostrar efectivamente su realización, se considerará que esas operaciones contenidas en esos comprobantes son legalmente inexistentes; por lo que el efectos general consecuente es que, esas operaciones contenidas en esos comprobantes fiscales expedidos por ese contribuyente en cuestión, no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

Resulta una total incongruencia, intentar interpretar aisladamente el citado cuarto párrafo para entender *-como en muchas ocasiones se hace-* que el efecto general de la

publicación del listado es que TODAS las operaciones contenidas en CUALQUIER comprobante fiscal expedido EN CUALQUIER TIEMPO por el contribuyente EFOS, no producen ni produjeron efecto fiscal alguno; con independencia de si las operaciones contenidas en cada uno de esos comprobantes han sido consideradas o no legalmente inexistentes, en los términos de los tres primeros párrafos de la norma.

Si como hemos venido sosteniendo, las únicas operaciones que en su caso pueden considerarse definitivamente como inexistentes, son exclusivamente aquellas que fueron detectadas, sujetadas al procedimiento de EFOS y no desvirtuadas, *¿qué lógica impera en afirmar que el efecto general de la publicación de la lista definitiva, trasciende más allá de éstas únicas operaciones inexistentes?*, bajo esta ilógica y aislada forma interpretativa, *¿basta que la autoridad hacendaria haya considerado legalmente inexistente una de todas las operaciones realizadas por un contribuyente, para que el resto de sus operaciones, contenidas en todos sus comprobantes fiscales, no produzcan efecto fiscal alguno? ¿Se aplica en este caso la lógica del mata perros?*

No existe un elemento adicional al de la interpretación aislada del cuarto párrafo para concluir lo antes señalado, aún más, ni aun realizando una interpretación literal o letrista de la norma se llega a esa ilógica conclusión, pues a simple vista podrá advertirse, que el dispositivo legal no habla de términos absolutos, es decir, no refiere literalmente que los efectos de la publicación del listado serán considerar, que TODAS las operaciones contenidas en CUALQUIERA de los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno. Sé que varios de los lectores, se estarán preguntando en este punto, *¿qué connotación tiene entonces la acepción “con efectos generales” dentro del cuarto párrafo, si este no se traduce como el elemento habilitante para considerar que también las operaciones no detectadas y no vinculadas al procedimiento de EFOS son igualmente inexistentes?*, sobre el particular no podemos confundir las palabras “efectos generales” con los vocablos “generalidad o totalidad de operaciones”, pues al margen de que esta confusión de términos no tiene una interpretación lógica y sistemática, menos aún literal, lo cierto es que cuando el cuarto párrafo inicia diciendo que el efecto de la publicación es considerar con “efectos generales...”, se encamina a determinar que bajo cualquier escenario, tanto las operaciones declaradas legalmente como inexistentes bajo el tenor de los tres párrafos precedentes, así como los comprobantes fiscales expedidos por estos conceptos, no pueden, ni deben producir efecto fiscal alguno, sea pasado, presente o futuro, ello por la simple lógica de haber sido considerados inexistentes, ello sin importar para qué contribución se le haya pretendido dar un efecto fiscal, siendo este el contexto de la generalidad de efectos y no otro, si queremos considerar que el procedimiento respeta los parámetros constitucionales de debido proceso y audiencia previa.

Otros, quizá se formulen la interrogante de que, si bajo la teoría expuesta, solo los comprobantes que amparan las operaciones consideradas legalmente como inexistentes son aquellas que en términos del cuarto párrafo no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, *¿qué objeto tiene que la Ley haya ordenado la publicación de una lista definitiva, si al final de cuentas, la autoridad sabe con precisión quien es el*

*contribuyente (Cliente EDOS) que recibió el comprobante señalado, así como los efectos fiscales que en su caso pudo haberle dado a éste; luego entonces que objeto tiene la publicación del nombre o razón social del EFOS?*

Desde mi punto de vista, un primer objetivo que se persigue con la publicación tanto de las listas preventivas, como las definitivas es la difusión con fines inhibitorios de las acciones tomadas por las autoridades para el combate de prácticas defraudadoras y de tráfico de comprobantes. Así fue expresado en la exposición de motivos hecha por el Presidente de la República al presentar su propuesta de reformas al CFF para 2014, que a la letra dice:

[...]

Nótese que en estas estrategias irregulares **no sólo actúan de mala fe quienes expiden y ofertan facturas por bienes o servicios inexistentes, sino que también lo hacen aquellos contribuyentes que pagan un precio o “comisión” por una factura que, reuniendo todos los requisitos formales, ampara un servicio que no se prestó o un bien que no se adquirió con la única finalidad de erosionar o suprimir la carga tributaria.**

Es por todo lo anterior que se propone la adición del artículo 69-B mediante **un procedimiento dirigido a sancionar y neutralizar este esquema. La propuesta centra atención en los contribuyentes que realizan fraudes tributarios —y no una elusión legal de la norma— a través del tráfico de comprobantes fiscales, esto es a quienes los adquieren, venden o colocan y quienes de alguna manera se benefician de este tipo de actividad ilegal que tanto perjudica al fisco federal.**

[...]

Es de vital relevancia tener en mente que **esta propuesta no está enderezada contra los contribuyentes honestos y cumplidos; ni siquiera versa sobre la elusión legal que permite a los ciudadanos elegir, por economía de opción, el régimen fiscal más benigno. Por el contrario, estamos en presencia de una práctica totalmente defraudadora y carente de la más elemental ética ciudadana por todas las partes que intervienen en ella.**

Mantener impune esta práctica se traduce no sólo en un grave daño a las finanzas públicas y **una afrenta a quienes sí cumplen con su deber constitucional de contribuir al gasto público**, sino también consentir en un desafío al Estado y acrecentar la falta de cultura de la legalidad en nuestro país

[...]

Es claro que esta primera intención en cuanto a la publicación y difusión de los nombres y/o razones sociales de aquellos contribuyentes que la autoridad ha podido demostrar que expiden comprobantes amparando operaciones inexistentes, es con la intención de

inhibir estas prácticas y a su vez combatir éste esquema de tráfico de comprobantes y subsecuente aprovechamiento de efectos fiscales generados por estas operaciones inexistentes. Es más, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se pronunció en este sentido al considerar como improcedente la suspensión en el juicio de amparo respecto de los efectos y consecuencias de la aplicación del artículo 69-B del CFF, según se aprecia en la siguiente jurisprudencia:

Época: Décima Época

Registro: 2007347

Instancia: Segunda Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 10, Septiembre de 2014, Tomo I

Materia(s): Común

Tesis: 2a./J. 88/2014 (10a.)

Página: 858

**SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA RESPECTO DE LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.** Resulta improcedente otorgar la suspensión en el juicio de amparo respecto de los efectos y las consecuencias de la aplicación del citado numeral, consistentes en el eventual dictado de una segunda resolución que establezca de manera definitiva la inexistencia de las operaciones celebradas por el contribuyente, para que no surtan efectos los comprobantes que amparan las operaciones ahí reflejadas, en términos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación; ello es así, porque constituye un acto futuro de realización incierta ya que, de acuerdo con el referido procedimiento, antes de que se publique la resolución que defina la situación del contribuyente respecto del cual -en un primer momento- se presumió la inexistencia de las operaciones respaldadas en los comprobantes fiscales (y obviamente, antes de que la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación emita un crédito fiscal), se prevé un plazo para que los interesados manifiesten lo que a su derecho convenga y aporten información y documentación para desvirtuar los hechos objeto de la presunción; lo cual implica que no existe certidumbre de su realización, porque ello dependerá de su conducta a fin de desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones atribuida por la autoridad fiscal. Además, **arribar a una posición contraria afectaría el interés social y contravendría disposiciones de orden público**, acorde con los artículos 128, fracción II y 129, fracción III, de la Ley de Amparo, **pues de concederse la medida cautelar se generaría la falsa creencia de que el contribuyente investigado ya desvirtuó la presunción de inexistencia de las operaciones amparadas a través de los comprobantes fiscales, lo cual podría acarrear un daño a la colectividad, al desconocer la situación fiscal de los contribuyentes a quienes se atribuye la realización de este tipo de operaciones, aunado a que ocasionaría la imposibilidad -por los terceros relacionados- de acreditar la existencia de las operaciones amparadas en**

el documento fiscal, o bien, de corregir su situación fiscal. Por su parte, se permitiría la consumación o continuación de un ilícito o sus efectos, ya que los comprobantes expedidos por este tipo de contribuyentes aún estarían en el comercio, no obstante que tal conducta podría actualizar el delito de defraudación fiscal, conforme a los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación.

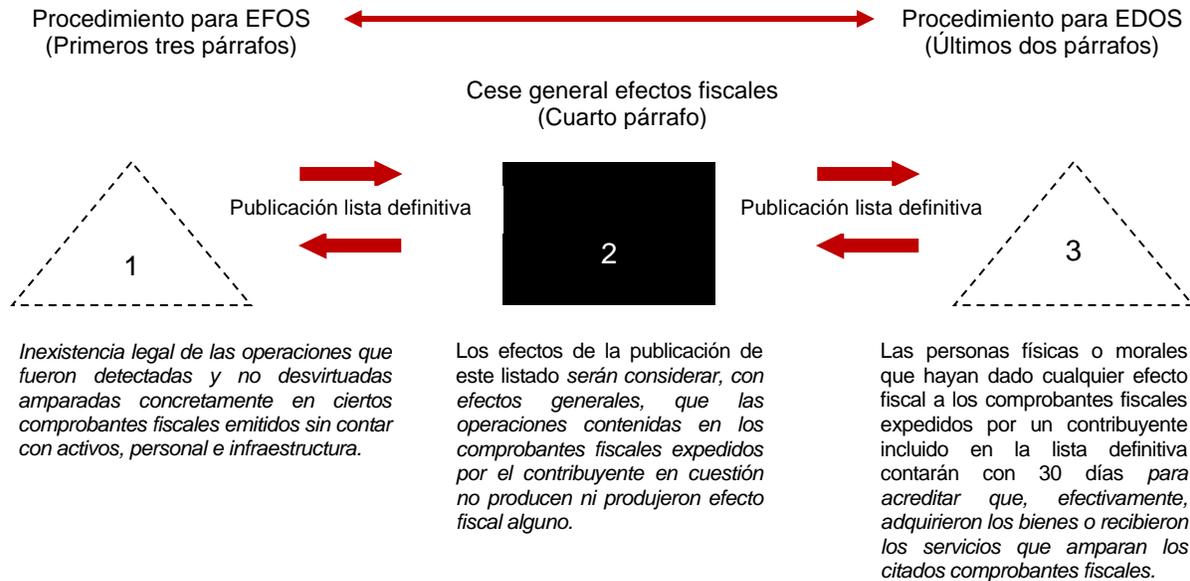
Contradicción de tesis 77/2014. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito y el Décimo Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 18 de junio de 2014. Cinco votos de los Ministros Sergio A. Valls Hernández, Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Luis María Aguilar Morales; votó con salvedad José Fernando Franco González Salas. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretario: Oscar Vázquez Moreno.

El segundo propósito de la publicación identificadora de los EFOS en situación definitiva (más allá de que éstas últimas sean el punto de partida para la declaratoria del cese de efectos generales de las operaciones declaradas inexistentes), es la vinculación al procedimiento del 69-B, de los contribuyentes que intervinieron en la concertación y realización de los actos o contratos que derivaron en las operaciones declaradas legalmente inexistentes. En efecto, es la publicación de la lista definitiva del EFOS el elemento o puente vinculante, -ahora- entre el procedimiento de EFOS, El cese general de efectos fiscales y el procedimiento de EDOS, tal y como lo expresa el cuarto párrafo del propio artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación:

**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 tercero 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.”**

(Énfasis añadido)

Si como concluimos al analizar el cuarto párrafo del artículo en estudio (Cese General de efectos), el mismo es una consecuencia de lo dispuesto por los primeros tres párrafos del artículo, sobre la misma razón cabe sostener que el procedimiento dirigido a EDOS establecido a partir del quinto párrafo, es igualmente una consecución de las otras dos partes del sistema que regula el artículo 69-B en estudio, por lo que de igual forma no puede ser interpretado de manera aislada o ajena a lo normado en este procedimiento especial de tratamiento a operaciones declaradas inexistentes.



Es así que cuando el quinto párrafo señala que las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado contarán con 30 días para acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, no se puede referir a otros contribuyentes que a los EDOS, es decir aquellas empresas que dedujeron operaciones declaradas legalmente simuladas, más no a cualquier tenedor de un comprobante fiscal expedido por el EFO, respecto de una operación que no haya sido detectada, imputada y no desvirtuada, pues se insiste en este último caso dicha operación no ha sido legalmente declarada como inexistentes bajo el procedimiento contemplado en los anteriores cuatro párrafos del artículo. Luego entonces, si la operación específica y concreta de un contribuyente que haya sido cliente del EFOS no fue declarada legalmente como inexistente, no resulta indispensable que éste tuviera que ser sujeto a un procedimiento para acreditar precisamente que de manera efectiva adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales no detectados, no imputados y, por consecuencia, no declarados como inexistentes.

Es totalmente claro que la interpretación sistemática que hoy ofrezco no será compartida de primera mano por la autoridad hacendaria, en tanto que esto le obligaría a realizar la detección de cada una de las operaciones celebradas por un contribuyente que considere tiene características de EFOS; sin embargo, a la luz del respeto a los derechos humanos y al principio *pro homine*, es lo que, en este caso, debe prevalecer.

Desconozco si el lector concuerda con un servidor en el sentido de que esta es la interpretación *correcta* del artículo 69-B de referencia; pese a ello, no tengo la menor duda de que en estricto sentido jurídico dicha forma de entender el numeral, respeta en la mayor medida los aspectos básicos de constitucionalidad que tanto se le han reclamado a esta norma.