

# EFFECTOS FISCALES DERIVADOS DE LA PRESUNCIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 69-B, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

*C.P.R. JOSÉ ANTONIO DE ANDA TURATI*  
*Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

## DIRECTORIO

*C.P.C. José Luis García Ramírez*  
PRESIDENTE

*C.P.C. José Besil Bardawil*  
VICEPRESIDENTE GENERAL

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

*C.P.C. Luis Sánchez Galguera*  
VICEPRESIDENTE FISCAL

*C.P.C. Francisco Moguel Gloria*  
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  
Arellano Godínez, Ricardo  
Argüello García, Francisco Javier  
Bastidas Yffert, María Teresa  
Cámara Flores, Víctor Manuel  
Cavazos Ortiz, Marcial A.  
De Anda Turati, José Antonio  
De los Santos Anaya, Marcelo  
De los Santos Valero, Javier  
Erreguerena Albaitero, José Miguel  
Eseverri Ahuja, José Ángel  
Esquivel Boeta, Alfredo  
Fierro Hernández, Martín Gustavo  
Franco Gallardo, Juan Manuel  
Gallegos Barraza, José Luis  
García Domínguez, Salvador  
Gómez Espiñeira, Antonio C.

Hernández Cota, José Paul  
Hoyos Hernández, Francisco Xavier  
Lomelín Martínez, Arturo  
Manzano García, Ernesto  
Mena Rodríguez, Ricardo Javier  
Mendoza Soto, Marco Antonio  
Moguel Gloria, Francisco  
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

## EFFECTOS FISCALES DERIVADOS DE LA PRESUNCIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 69-B, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

*C.P.R. JOSÉ ANTONIO DE ANDA TURATI*  
*Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

**A** pesar de que la norma contenida en el artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación (CFF) es de reciente incorporación al marco jurídico mexicano, mucho se ha analizado en torno al mismo, desde el punto de vista constitucional, convencional, procesal, etcétera; sin embargo, y como se verá en el presente análisis, aún hay temas que no han sido abordados, menos aún, resueltos por las instancias judiciales competentes.

El objetivo del presente es analizar dicho numeral desde el ámbito fiscal, haciendo énfasis en las consecuencias tributarias que derivan del mismo, respecto a los aspectos y contingencias que debe considerar aquel contribuyente (EDOS<sup>1</sup>) que hubiera dado efectos fiscales a comprobantes expedidos por un contribuyente que, conforme a lo resuelto por la autoridad fiscal, haya sido ubicado de manera definitiva en los supuestos de hecho y de derecho contenidos en el referido numeral (EFOS).<sup>2</sup>

El artículo 69-B, del CFF, vigente a partir del 1º de enero de 2014, dispone lo siguiente:

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.

---

1 Empresa que Deduce Operaciones Simuladas.

2 Empresa que Factura Operaciones Simuladas.

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.

**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.**

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.

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.

El dispositivo jurídico contiene un supuesto de “presunción legal”, el cual consiste en que, en el caso de que la autoridad detecte que un contribuyente emitió comprobantes fiscales y:

- Se encuentra como no localizado.
- No cuente con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente para:
  - Prestar los servicios.
  - Producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes.

Podrá presumir que las operaciones consignadas en “tales” (sic) comprobantes son inexistentes.

Debe ponderarse que la presunción antes destacada, respecto a la inexistencia de las operaciones amparados en dichos comprobantes fiscales, no es absoluta ya que admite prueba en contrario, es decir, constituye una presunción iuris tantum.

En tal virtud, una vez desahogado el procedimiento descrito en los párrafos primero, segundo y tercero del propio numeral, en caso de que las Empresas Factoradoras de Operaciones Simuladas (EFOS): a) no hayan aportado pruebas y alegatos, 2) habiéndolos aportado, sean desestimadas por la autoridad fiscal, esta última publicará en su página de Internet y en el *Diario Oficial de la Federación* (DOF) que el contribuyente se encuentra, de manera definitiva, en los supuestos previstos en el artículo 69-B, del CFF.

Ahora bien, el cuarto párrafo del numeral en análisis dispone que **“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.”**

En primer orden debe destacarse que el contenido del este cuarto párrafo y los efectos precisados en el mismo **debe articularse y quedar vinculado de manera armónica, sistemática y funcional con los supuestos contenidos en los parágrafos que le precedieron.**

En estas condiciones, si los primeros párrafos refieren al hecho de que la autoridad fiscal haya detectado comprobantes fiscales (lo que implica, necesariamente, individualización e identificación precisa de los mismos) expedidos por contribuyentes, cuyo comportamiento encuadre en los supuestos de hechos antes destacado, podrá presumir que las operaciones consignadas en “tales comprobantes” (sic), son simuladas o inexistentes.

Por ello, y como primera conclusión, podemos afirmar que los “efectos generales” que establece el cuarto párrafo del artículo en comento, son y sólo son respecto de los propios comprobantes que haya detectado la autoridad, sin que dicha presunción pueda tener un alcance más amplio, en mérito de que ello llevaría a aberraciones jurídicas tales como aplicar aquella presunción a actos y comprobantes que aún no han nacido a la vida jurídica.

Así, puede afirmarse que los efectos de la presunción aludida no son universales ni atemporales o indeterminados, sino que deben tener una identificación precisa respecto a qué operaciones y comprobantes no tuvieron ni tienen, con efectos generales, efectos y consecuencias fiscales; ello, a fin de salvaguardar el derecho fundamental de seguridad jurídica, ya que en caso contrario, el gobernado no sabría ‘a qué atenerse’ respecto de operaciones pasadas, presentes o futuras que no fueron detectadas por la autoridad o

que, aun habiendo sido detectadas no puedan ser objeto de dicho procedimiento, tal como sucede en el caso de operaciones de arrendamiento.

Apoya lo anterior, el hecho de que cuando un contribuyente logra desvirtuar la presunción que inicialmente se les imputó (lo cual únicamente ha ocurrido en nueve ocasiones), la autoridad fiscal precisa que tal circunstancia, es decir, que hayan acreditado la materialidad de las operaciones consignadas en “tales comprobantes”, no los exime de la responsabilidad que tengan respecto de “otros” comprobantes fiscales que hayan emitido sin contar con los elementos que pondera el primer párrafo del artículo 69-B del CFF:

*([http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/Documents/listado\\_contribuyentes\\_desvirtuaron.pdf](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/Documents/listado_contribuyentes_desvirtuaron.pdf))*

No deberá sorprenderse uno si, contrario a lo antes expuesto, la autoridad hacendaria pretende aplicar la presunción de inexistencia de manera omnímoda y atemporal, es decir, que desconozca **todas** las operaciones consignadas en los comprobantes expedidos por una EFOS (pasados, presentes y futuros), aun cuando estos no hubieran sido objeto de revisión o análisis en el procedimiento incoado a la luz del artículo 69-B, del referido Código. Sin embargo, a nuestro juicio si la autoridad llegara a sostener esta última interpretación propuesta, la misma será vulnerable y podrá ser combatida a través de los medios de defensa procedentes, debiéndose destacar que este último matiz no fue analizado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo en revisión 51/2015, del cual derivaron diversas tesis en las que se sostuvo la constitucionalidad del citado artículo 69-B.<sup>3</sup>

En segundo orden, debe considerarse también que los efectos de la publicación de una EFOS en el listado definitivo, tampoco conlleva una presunción iure et de iure, es decir, que no acepta prueba en contrario, cuenta habida que, aún en este supuesto, las empresas que recibieron y dieron efectos fiscales a algún comprobante expedido por aquélla (y que -sostenemos- haya sido objeto del propio procedimiento), tendrán expedito su derecho de aportar pruebas y argumentos ante la autoridad fiscal, a fin de acreditar la

3 PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL DERECHO DE AUDIENCIA.

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA.

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO VIOLA EL DERECHO A LA LIBERTAD DE TRABAJO.

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. LOS DATOS DE LOS CONTRIBUYENTES A QUE HACE REFERENCIA EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SON DE CARÁCTER PÚBLICO Y, POR ENDE, PUEDEN DARSE A CONOCER A TERCEROS.

materialidad y efectiva realización de las operaciones consignadas en ellos, esto, dentro del plazo de 30 días contados a partir del siguiente a aquél en que se haya hecho la última publicación.

Ahora bien, el efecto de que la autoridad desestime las pruebas que ofrezca la EDOS en esta etapa o, en el caso de que aquélla no comparezca a deducir este derecho de audiencia, según la postura del fisco, conllevará la pérdida del derecho de defensa, es decir, buscará que en ulteriores procedimientos de fiscalización, mediación (Acuerdo Conclusivo) e, inclusive, litigiosos, no se consideren las probanzas y argumentos que pretenda aportar un contribuyente que sea sujeto de facultades de fiscalización. No obstante, a nuestro juicio, dicha postura tampoco tiene sustento jurídico que le dé apoyo y, por el contrario, podría desvanecerse ante un argumento de audiencia, seguridad jurídica y acceso a la justicia, previstos en los artículos 8, 14, 16, 17 y 35, fracción V, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

## CONCLUSIÓN

Los efectos jurídico-fiscales que se derivan de la consumación efectiva de los supuestos regulados en el artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación, conllevarán únicamente la presunción de que los comprobantes fiscales analizados (y únicamente tales comprobantes) por la autoridad fiscal no produjeron ni producen efectos generales, entendiéndose por esto último, la destrucción de todos (y solamente) las consecuencias fiscales que pretendan derivarse de aquellos, en concreto: deducibilidad y acreditamientos.

En este entendido, no pueden sostenerse como consecuencias jurídicas que derive de dicho procedimiento:

- La indeterminación en el tiempo de los efectos de la presunción, es decir, debe tener una delimitación temporal, por elemental principio de seguridad jurídica.
- La universalidad de los efectos, esto es, la presunción de mérito aplica únicamente a los precisos comprobantes detectados por la autoridad, no así a cualquier comprobante expedido por la EFOS, ya que incluso las operaciones de arrendamiento no son materia de este procedimiento.
- La pérdida del derecho de defensa en ulteriores procesos, por lo que los contribuyentes podrán presentar las pruebas y argumentos que resulten pertinentes, aún y cuando no hayan comparecido al proceso del artículo 69-B.
- La destrucción de efectos civiles y mercantiles de las operaciones realizadas entre los entes económicos, por lo que con independencia de los efectos fiscales que pretenda aplicar la autoridad, las contratantes conservan sus derechos para exigir el cumplimiento de las obligaciones pactadas entre ellas.