

DECLARACIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES,
DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS DERECHOS
FUNDAMENTALES DE LOS CONTRIBUYENTES

*DECLARATION OF NON-EXISTENCE OF OPERATIONS, FROM
THE PERSPECTIVE OF THE FUNDAMENTAL RIGHTS OF
TAXPAYERS*

HUGO VALENCIA ZÚÑIGA *

Resumen

El actual sistema jurídico mexicano, particularmente el relacionado al ámbito fiscal, ha presentado diversos cambios que modificaron las facultades de las autoridades fiscales y la forma en que verifican y auditan la operación y el cumplimiento de los contribuyentes. En el presente artículo, estudiaremos el procedimiento para declarar la inexistencia de operaciones, incluido en el año 2014 al Código Fiscal de la Federación, y si éste garantiza la observancia de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Palabras clave: *Presunción, ficción, equidad, igualdad, seguridad jurídica.*

Abstract

The current Mexican legal system, particularly that related to the tax ambit, has presented various changes that modified the powers of the tax

* *Estudiante de la Maestría en Derecho Constitucional y Amparo.*

authorities and the way in which they verify and audit the operation and compliance of taxpayers. In this article, we will study the procedure to declare the non-existence of operations, included in 2014 to the Fiscal Code of the Federation, and if this, guarantees the observance of the fundamental rights of taxpayers.

Keywords: *Presumption, fiction, equity, equality, legal certainty*

I. Introducción.

Uno de los temas que en los últimos años ha generado un impacto en la relación fisco-contribuyente en México, es la reforma tributaria que en el año 2014 tuvo como resultado la adición del artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación “en adelante CFF”. Ésta implicó, por decirlo de una manera simple, un verdadero reto y cambio de paradigma en materia de tributación, particularmente en los modelos de comprobación de la materialidad o realidad de las operaciones, tanto para la autoridad fiscalizadora como para los contribuyentes.

Esta transformación legal en los hechos ha desarrollado dos posturas en los actores de la relación tributaria. Por un lado, un combate al uso de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, lo que ha llevado en muchos de los casos a la autoridad fiscal a hacer un uso indiscriminado de la presunción y ficción legal que el procedimiento implica, y por el otro, que el contribuyente modifique la forma en que comprueba sus operaciones de deducción, alineando sus actividades a la comprobación de la realidad y efectiva necesidad de la deducción, así como soportar el impacto que la declaración de inexistencia de operaciones conlleva.

Se trata pues, de un procedimiento administrativo en el que la autoridad en uso de una facultad de gestión, puede presumir como inexistentes las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales expedidos por los contribuyentes, notificándoles su resolución de dejar sin efectos tales comprobantes fiscales que expidieron, haciendo para tal propósito, uso de la «presunción» como herramienta de procedimiento y de la «ficción» como elemento de conclusión, lo que en el caso significa la emisión de una “declaración de inexistencia de operaciones” que tiene efectos *erga omnes* (respecto a todos), en el momento en que se publican los datos del contribuyente emisor de los comprobantes fiscales, en la coloquialmente llamada “lista negra”.

Así, hacemos estudio del procedimiento contenido en el artículo 69-B del CFF, para constatar que tal declaración no violente el principio de equidad contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vinculado éste con el derecho humano de igualdad en materia fiscal que la citada Constitución garantiza. Ya que, si bien la finalidad que se busca con la declaración de inexistencia de operaciones puede tener amplia justificación, lo cierto es que los medios para llegar a ella no deben ni pueden ir más allá del respeto de los derechos humanos garantizados en la ley fundamental.

En ese sentido, comprobaremos si el procedimiento que lleva a la declaración de inexistencia de operaciones del artículo 69-B del CFF --confrontado a la luz de los derechos fundamentales contenidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos--, particularmente los de igualdad y seguridad jurídica, reconocidos también en la Convención Americana Sobre Derechos Humanos, realmente son respetados en el procedimiento administrativo que se desarrolla. Recíprocamente, si sus consecuencias resultan o no en la aplicación de una sanción desproporcionada al colocar a una de las partes del procedimiento en desventaja frente a la otra parte.

Bajo ese contexto, el presente trabajo tiene por finalidad dar respuesta a la tesis que se resume en el siguiente cuestionamiento: ¿El procedimiento de declaración de inexistencia de operaciones respeta el principio de equidad tributaria, por ende, el derecho humano de igualdad en materia fiscal de los contribuyentes?

II. Los contribuyentes frente a la declaración de inexistencia de operaciones. La presunción y ficción aplicadas y sus consecuencias.

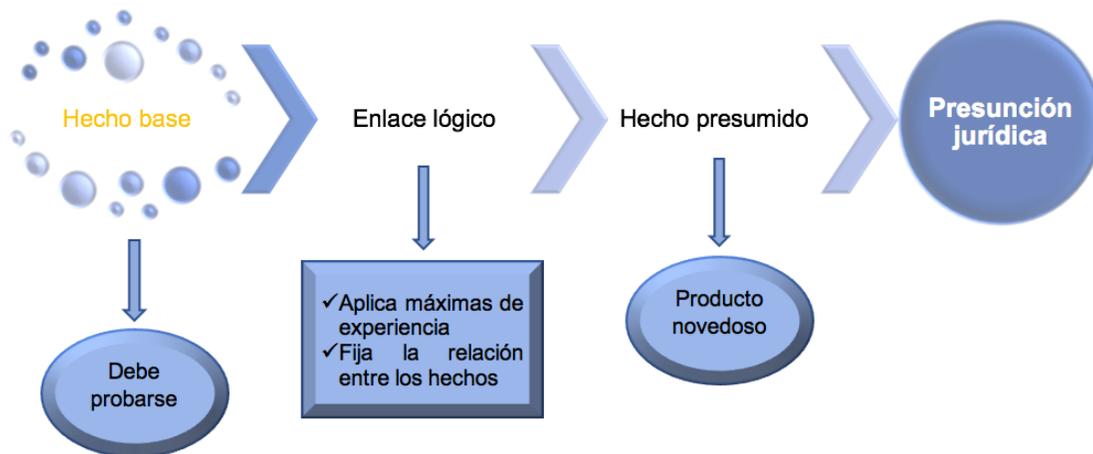
El 9 de diciembre de 2013, se publicó en el Diario Oficial de la Federación "en adelante DOF" el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del CFF. En este decreto se incorporaron diversos mecanismos para combatir las prácticas que han generado perjuicio al fisco federal, entre los que se encuentra el procedimiento de declaración de inexistencia de operaciones, materia de este estudio.

La propuesta original del Poder Ejecutivo, al adicionar el artículo 69-B al CFF resultado del proceso deliberativo llevado por el Poder Legislativo fue analizada, modificada y procuró especial énfasis en crear un procedimiento dirigido a sancionar y neutralizar los esquemas que involucran el tráfico de comprobantes fiscales, dejando claro en la discusión que este procedimiento no está dirigido en contra de los contribuyentes honestos y cumplidos.

Cierto es que el legislador debe y puede dotar de recursos legales al ejecutor de la ley, para que en su actuación e interpretación impidan que el perjuicio al fisco se siga realizando, como busca la iniciativa del Ejecutivo. Por ello, una buena técnica legislativa resulta relevante, ya que el legislador al crear un texto normativo que combata los esquemas agresivos de evasión fiscal, no sólo debe hacerlo dotando de mecanismos legales a la autoridad fiscal en su posición ejecutora, sino que también es su deber procurar que queden respetados los derechos fundamentales de los gobernados.

Presupuesto que estimamos no se encuentra cumplido en el texto del artículo 69-B del CFF, por la siguiente consideración:

La presunción incumple con los elementos mínimos que su perfeccionamiento debe contener, a saber: un hecho base probado (hecho conocido), un hecho presumido (hecho desconocido) y un enlace entre ambos de carácter lógico.



En esta consideración, advertimos que tanto en el Decreto de 9 de diciembre de 2013 --que adicionó el artículo 69-B al CFF--, así como en el diverso publicado el 24 de junio de 2018 en el DOF --por el que fue reformado tal dispositivo--, mantienen un procedimiento en donde la presunción se formula así:

- I. Hecho base** (hecho conocido). Se sustenta en la afirmación: cuando la autoridad fiscal detecte a contribuyentes que han estado emitiendo comprobantes fiscales sin contar con: los activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar los servicios, producir, comercializar o entregar los bienes, en forma directa o indirecta; o bien, que dichos contribuyentes se encuentren como no localizados.

II. Hecho presumido (hecho desconocido). La autoridad presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales expedidos.

III. Enlace Lógico. Que hace consistir en que al detectar el hecho base, procede entonces el hecho presumido.

Esto se desprende de la transcripción del párrafo primero del artículo 69-B del Código Tributario:

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. (Secretaría de Gobernación, DOF, 2018:49)

Así, una vez que se presume (provisionalmente) la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales expedidos, la autoridad fiscal continúa con el procedimiento establecido, notificando al contribuyente que está en el supuesto de la presunción provisional, otorgándole un primer plazo e incluso uno de prórroga (en caso de solicitarlo), para que manifieste lo que a su derecho convenga y aporte la documentación e información que estime pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a presumir la inexistencia de las operaciones.

Transcurridos los plazos legales, la autoridad emitirá su resolución comunicando al contribuyente que expidió los comprobantes si desvirtuó o no los hechos imputados y, en su caso, si se encuentra o no en forma definitiva en el supuesto de declaración de inexistencia de operaciones.

Puede observarse que el legislador pretendió desarrollar una presunción en sentido estricto, misma sobre la cual señala el maestro Josep Aguiló Regla (2006) deben darse los tres elementos tradicionales de este tipo de presunciones, a saber: el hecho base, un hecho presunto y una relación o nexo causal entre ellos, siendo necesario que quede acreditado con prueba directa el hecho base, para que así se tenga por cierto el hecho presunto.

Es evidente que, en la redacción del texto normativo, el hecho conocido no puede tenerse como cierto y probado, ya que no le impone a la autoridad fiscal --que es la que se beneficia con la aplicación de la presunción-- la obligación de comprobar nada respecto del hecho

base del cual deriva la presunción. Por tanto, sería demostrar cómo fue que comprobó la materialización del hecho conocido, consistente en que el contribuyente que emitió los comprobantes fiscales realmente no cuenta con uno y/o todos los elementos o circunstancias señalados en el primer párrafo transcrito. No obstante que se trate de una presunción legal que en admite prueba en contrario.

Por esa razón, es que el enlace lógico que arrojaría de forma natural la presunción que se pretende, no puede actualizarse, ya que resulta indebido presumir como verdad resultante para comprobar el hecho desconocido o presumido --la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes--, partiendo de la aplicación de un hecho base que se soporta en una presunción.

Como señalamos, el texto normativo no requiere a la autoridad fiscal para acreditar el hecho base, lo que estimamos como un desatino del legislador que claramente genera una modificación al efecto buscado con el procedimiento de presunción y que impide atacar al contribuyente al que realmente se dirige la presunción (el que trafica con comprobantes fiscales). Por esto, conocer cómo es que la autoridad fiscal podrá detectar y comprobar uno o varios de los hechos base de la presunción, resultan de la mayor importancia para acreditar la carga de la prueba. Así lo refiere Aguiló al señalar respecto de la presunción en sentido estricto:

Estas presunciones implican, más que una inversión de la carga de la prueba, una modificación del *thema probandi* (*objeto de la prueba*): la distribución de la carga de la prueba no se ve afectada en lo que se refiere a la iniciativa probatoria de las partes (no afecta al quién tiene que probar) pero sí a los hechos que se tienen que probar; pues el hecho presunto sólo podrá ser tenido en cuenta cuando la parte favorecida por él haya acreditado el hecho base.

La parte contraria, cuando éste último haya sido probado, tendrá bien que atacar la prueba del hecho base, bien que atacar el hecho presunto. (Regla, 2006).

Por tanto, es que la redacción, estructura y lógica interna del citado artículo --aún en el caso de que se sustente en una presunción legal--, deben generar certeza a los sujetos que son afectados con el procedimiento de que serán tratados con igualdad jurídica. Además, que a no ser que la premisa de combatir la defraudación fiscal vía el tráfico de facturas sea meritoria, siempre se evitará violentar sus derechos fundamentales. Finalidad con la que estamos de acuerdo y se respalda, pero es claro que los medios no pueden violentar derechos fundamentales para alcanzarla.

En efecto, la presunción que aplica la autoridad fiscal conforme al artículo 69-B del Código Tributario genera en la práctica diversos cuestionamientos esenciales respecto a la comprobación del hecho base o conocido, como son, entre otros, los siguientes: ¿Cómo es que la autoridad valora o califica que un contribuyente, con determinado giro comercial y/o de servicios, debe tener o no un determinado tipo de activos para operar sus actividades?, ¿Cuánto es el número de personal adecuado que debe tener el contribuyente para operar un giro comercial y/o de servicios?, ¿Cuál es la capacidad material y/o de infraestructura apropiada que debe tener instalada un contribuyente para poder prestar un servicio, producir, comercializar o entregar bienes?, y ¿Cuenta la autoridad fiscal con peritos con la técnica apropiada que puedan analizar las operaciones de los contribuyentes y emitir un dictamen que determine los aspectos cuestionados y su relación particular para cada caso, con la finalidad de llegar a la declaración de inexistencia de operaciones?

Estos cuestionamientos legítimos que no encuentran respuesta alguna que otorgue certeza jurídica en la redacción de la presunción en el texto normativo y que, por el contrario, dejan ver el umbral gigantesco de subjetividad respecto a la forma en que la autoridad fiscal “detecta” que un contribuyente es sujeto del procedimiento de presunción, ya que deja a la discrecionalidad de una o varias personas que representan a la autoridad fiscal, decidir a qué contribuyentes aplica o no el procedimiento del artículo 69-B del CFF.

De este modo vemos en la práctica que existen empresas --contribuyentes personas físicas y/o morales-- que pudieran calificar o no como empresas que trafican con comprobantes fiscales y que, la redacción del hecho base o conocido de la presunción en el texto normativo no establece el mecanismo para que la autoridad fiscal “detecte” que el contribuyente cuenta o no con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes (tal como lo señala el primer párrafo del artículo 69-B del CFF).

Como supuestos prácticos, vemos los siguientes:

1. Empresas (contribuyentes personas físicas y morales) que expiden comprobantes fiscales que inicialmente tienen actividades reales y sustancia económica en sus operaciones (uno o dos años) y posteriormente sólo se dedican a realizar el tráfico de comprobantes fiscales.
2. Empresas (contribuyentes personas físicas y morales) que expiden comprobantes fiscales y que realizan actividades reales y paralelamente realizan el tráfico de comprobantes fiscales.

3. Empresas que son constituidas (contribuyentes personas morales) e inscritas (contribuyentes personas físicas y morales) al registro federal de contribuyentes “en adelante RFC”, con el propósito de dedicarse exclusivamente al tráfico de comprobantes fiscales.
4. Empresas (contribuyentes personas físicas y morales) que expiden comprobantes fiscales y que únicamente han realizado operaciones reales y que son afectados con la declaración de inexistencia de operaciones.

En los ejemplos anteriormente señalados, todas esas empresas podrían estar cumpliendo con la presentación de las declaraciones correspondientes (manifestando activos e infraestructura) por los medios establecidos, e incluso realizando el pago de contribuciones. Sin embargo, al no estar establecido con claridad establecido en el texto normativo, la forma en que la autoridad fiscal podrá detectar y comprobar el hecho conocido o base de la presunción, impide diferenciar unos de otros, principalmente los contribuyentes honestos y cumplidos (como se estableció en el proceso legislativo). Por dicho motivo, es que se percibe que la redacción estructural de la presunción contenida en el artículo 69-B del CFF, puede incitar a la persecución indiscriminada contra todo tipo de contribuyentes, incluidos quienes están en el supuesto que se combate (tráfico de comprobantes fiscales) y quienes no lo están. Para evitar esa indeseable práctica, es necesario que sea reformada la redacción de la presunción, para establecer con claridad los medios por los que la autoridad fiscal pudiera probar el hecho base o conocido, y no que éste se compruebe indebidamente con otra presunción.

La omisión de los medios con los cuales la autoridad fiscal podrá comprobar el hecho base o conocido, y más aún, el hecho de que no se conmine a la misma a informar como lo comprobó (el segundo párrafo sólo señala que se notificará al contribuyente que se encuentra en tal situación), deja abierto un abanico de inferencias de las que la autoridad fiscal pudiera hacer uso, lo que claramente no abona a la seguridad jurídica del afectado con la determinación. Entonces ¿qué medios podría utilizar la autoridad para detectar a un contribuyente que trafica comprobantes fiscales? Se deduce que uno de los medios de los cuales la autoridad fiscal hace uso, es la información que los contribuyentes manifiestan en sus declaraciones, amén de la información reflejada en los comprobantes fiscales digitales expedidos de lo que pudiera conocerse una determinada situación o contexto de las operaciones de los contribuyentes y, hasta cierto punto, una hipotética capacidad. Sin embargo, resultaría insuficiente para concluir que los contribuyentes no tuvieron la capacidad para prestar los servicios, producir, comercializar o entregar los bienes, que se consignen como operaciones en los comprobantes fiscales, o que, por el contrario, sí tenían la capacidad.

Aunado a que el análisis de datos e información al que accede la autoridad contenidos normalmente en las declaraciones presentadas por los contribuyentes, únicamente tendrían efectos declarativos, y en algunos supuestos constitutivos, más no con el valor de una comprobación, tal como lo distinguen Sáinz de Bujanda y Berliini como se citó en (Garza, 2015), al señalar:

Para Sáinz Bujanda, el hecho de que el acto liquidatorio sea constitutivo de efectos jurídicos distintos, entre ellos el de la exigibilidad de la deuda, de la constitución en mora, de la apertura de un nuevo plazo de prescripción o de cualesquier otros que el legislador quiera asignar al acto administrativo de liquidación, pudiendo un acto ser mixto, como el mismo Berliini lo conoce, es decir, a la vez declarativo de una obligación preexistente y constitutivo de otras obligaciones. (Garza, 2015:559)

Vemos entonces, que la presunción legal *iuris tantum* (salvo prueba en contrario) contenida en el artículo 69-B del Código Tributario, ve cuestionada su eficacia, fuerza y valor probatorio, al soportar el hecho conocido en otra presunción. Sin señalar medio probatorio alguno que dé certeza de cuando menos la circunstancia indiciante y los elementos probatorios del proceso que llevó a tener como comprobado el hecho base, tal como señalan Bartoni Ferro y Alfredo Nocetti Fasolino, como se citó en (Álvarez, 2007):

A juicio de Bartoni Ferro, el valor probatorio de la presunción depende de la certeza de la circunstancia indiciante; de la certeza de la proposición general en la cual quiere buscarse la significación de la circunstancia indiciante; de la relación lógica entre circunstancia indiciante y la proposición general; de la comunidad entre los claros indicios relativos a la prueba de un mismo hecho, si ellos encabezan diferentes órdenes de ideas; y de la relación entre indicios y los otros elementos probatorios del proceso. (Álvarez, 2007:40)

Ahora bien, es pertinente reconocer que al ser múltiples y variados los conceptos que son reflejados en un comprobante fiscal --al igual que la forma y los supuestos como deben ser expedidos--, resulta una labor cuesta arriba poner a la vista y concretar con toda claridad la delimitación del hecho base o conocido de la presunción, y sobre todo señalar los medios de prueba en los que se apoyó la autoridad fiscal para demostrar fehacientemente su existencia; aunado a que en los comprobantes fiscales se reflejan conceptos normalmente descritos en forma resumida de los servicios que se prestan, los bienes que se producen, comercializan, transportan o entregan, y que pueden, señalarse de forma independiente, tanto como pueden involucrar una combinación de éstos. Lo que dependerá de la naturaleza

de la operación, de las contrapartes y del tipo de acto celebrado, ya sean, por ejemplo, actos de carácter mercantil o civil, o una combinación de ambos.

Ante tal complejidad y la necesidad de probar los hechos constitutivos del «hecho base», el legislador tiene la responsabilidad de fijar con claridad en el texto normativo los elementos o circunstancias que posibiliten la comprobación del hecho base por un lado, y por el otro, que el procedimiento se ajuste a un modo de proceder que encamine o conduzca razonablemente a una conclusión más probable, máxime que puede suceder (como en el caso) que hay muchas y variadas circunstancias a comprobar para determinar el «hecho base». Sin embargo, no existe una pauta o regla que avale la conclusión de que la autoridad fiscal detectó que el contribuyente no tiene la capacidad para producir, comercializar o prestar servicios.

Aunado a la idea anterior, vemos también que el legislador en el texto del artículo 69-B del Código Tributario, no sólo utiliza a la presunción como mecanismo para llegar a la declaración de inexistencia de operaciones, sino que también establece otras dos finalidades que creemos vulneran el derecho humano de seguridad jurídica, a saber: (i) otorgar un valor sustantivo que no tiene, como en el caso es que la repercusión de tal declaración, tenga un efecto tan trascendente en los contribuyentes que utilizaron tales comprobantes que se vean obligados a pagar contribuciones por el aumento de la base de su cálculo, al haber retirado los comprobantes fiscales declarados inexistentes; (ii) subordinar el procedimiento tributario sancionador a un procedimiento distinto, como es el procedimiento de facultades de gestión que se desarrolla en el artículo citado.

Sin ánimo de profundizar, ya que se trata de temas que ameritan un estudio aparte, podemos hacer algunas acotaciones respecto de las dos finalidades que señalamos que fueron establecidas en el artículo 69-B del Código Tributario (extras a la finalidad de combate al tráfico de comprobantes fiscales), mismas que a nuestra consideración creemos que su inclusión, vulnera el derecho humano de la seguridad jurídica.

(i) Otorgar un valor sustantivo a la consecuencia del procedimiento.

Es sabido que en el sistema legal tributario de nuestro país corresponde en primer lugar al contribuyente, el deber formal de presentar declaraciones y material para autodeterminar las contribuciones correspondientes. De la misma forma, sabemos que las autoridades fiscales tienen reservada la potestad de ejercer una serie de actos de control y revisión -denominados actos de fiscalización (Cerecedo, 2007)-, conocidos en la práctica como facultades de gestión y facultades de comprobación.

Al respecto, la Tesis: 2a./J. 22/2020 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala en la tesis de jurisprudencia por reiteración que ambas tienen sustento en el artículo 16, párrafos primero y décimo sexto, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. También declara que los aspectos que distinguen unas de otras, son que las facultades de gestión se refieren a actos de asistencia, control o vigilancia de las obligaciones formales de los contribuyentes, y que, las facultades de comprobación se refieren a actos de inspección, verificación, determinación o liquidación de las obligaciones de pago de los contribuyentes, bajo la regulación y desarrollo del procedimiento establecido en el Código Tributario.

Con el ejercicio de estas facultades, la autoridad fiscalizadora lleva a cabo la ejecución de diversos procedimientos, principalmente encaminados a la detección del incumplimiento de las obligaciones tributarias y la verificación de los cambios en la conducta de los sujetos obligados, o bien, para cerciorarse de que el contribuyente cumplió con todas las obligaciones a su cargo en términos de las legislaciones de la materia. En este caso, el procedimiento de declaración de inexistencia de operaciones busca que el contribuyente que utilizó los comprobantes fiscales tachados de inexistentes realice, ineludiblemente el pago de contribuciones, bajo el ejercicio de una facultad de gestión.

En efecto, no obstante que se otorgue un plazo de treinta días al contribuyente que utilizó como deducción autorizada los comprobantes fiscales (tachados de contener operaciones inexistentes), para que acredite la adquisición real o material de los bienes y/o que efectivamente recibió los servicios, el texto del procedimiento del artículo 69-B del Código Fiscal (octavo párrafo) concede ese derecho de audiencia, una vez que previamente ya fue emitida la declaración de inexistencia de operaciones con efectos *erga omnes* (respecto a todos) conforme al quinto párrafo del citado artículo del CFF. Tal situación, deja al contribuyente que utilizó para deducir los comprobantes fiscales en claro estado de inseguridad jurídica, al no hacer posible el derecho de destruir la ficción legal que implica tal declaración, previamente a que se considere con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

Lo cierto es que, aunque el contribuyente que utilizó los comprobantes fiscales presentara la documentación que estime pertinente en el plazo de treinta días, no se percatara de la publicación en la «lista negra» de su proveedor o decidiera no presentar ninguna información o documentación para acreditar la realidad de las operaciones en el citado plazo, la autoridad fiscal en el ejercicio de la facultad de comprobación, lo único que exigirá al contribuyente es que acredite que presentó el escrito en treinta días (conforme al octavo párrafo del artículo 69-B), sin darle oportunidad de comprobar en el procedimiento la

realidad de las operaciones. Lo que claramente da carta abierta a la autoridad fiscal para que recaude contribuciones, sin ejercer facultades de comprobación, sólo por el hecho de que el contribuyente que utilizó los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente que fue publicado en un listado, no corrigió su situación fiscal presentando las declaraciones y pagando las contribuciones que correspondan (tal vez porque nunca revisó el DOF y no le fue notificada la determinación), aunado a que pesa sobre él la advertencia de que si la autoridad fiscal en ejercicio de facultades de comprobación corrobora que no presentó el escrito le determinará los créditos fiscales respectivos (sin darle ocasión a comprobar en ese procedimiento la realidad de las operaciones) y que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales serán consideradas como actos o contratos simulados para efectos de los delitos previstos en el CFF.

ii) Subordinar el procedimiento tributario sancionador a un procedimiento distinto, como son las facultades de gestión que se desarrollan para llegar a la declaración de inexistencia de operaciones.

El ejercicio de la facultad de gestión establecida en el artículo 69-B del Código Tributario, implica un procedimiento diferente al procedimiento sancionador en materia tributaria, sin embargo, en la especie, se observa que existe una subordinación del segundo con base en lo que resulte del primero. En este caso, en el texto normativo para la declaración de inexistencia de operaciones no aparecen claros los principios del derecho penal, aplicables al caso, como son: principios de reserva de ley, de legalidad, de tipicidad, de no retroactividad de la ley, de *non bis in idem* (no castigar dos veces lo mismo), de prescripción, de proporcionalidad y personalidad de la pena, aunado a los que se refieren a los principio procesales, en los que ubicamos al debido proceso, acceso a la justicia, no autoincriminación, caducidad, tutela judicial efectiva y de presunción de inocencia.

Esto, pudiera llevar a incitar la práctica de imponer sin reserva alguna, una sanción punitiva sobre la base de elementos y valoraciones obtenidos en un procedimiento sumamente limitado y de naturaleza administrativa, como lo es el ejercicio de facultades de gestión, y no del ejercicio de una potestad tributaria sancionadora; en este sentido, consideramos que una situación así, tal como señala Manuel Hallivis (Pelayo, 2009) no otorga “certeza para el individuo de que su situación no será modificada más que por procedimientos legales previamente establecidos y, como consecuencia, no va a estar sometido a arbitrariedades”; aunque en la especie, pudiera ser útil hacerlo de esta manera (para lograr mayor recaudación y atacar prácticas indebidas de comercialización de comprobantes fiscales), lo cierto es que no puede ser a costa del sometimiento de los derechos humanos de los contribuyentes,

máxime que la actualización del tipo penal, se basa en la declaración realizada en el ejercicio de una facultad de gestión por la autoridad fiscalizadora.

Estos dos aspectos acotados anteriormente, surgen de la redacción establecida en el último párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal, que señala:

[..]

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. (Secretaría de Gobernación/DOF, 2018)

Retomando el tema de nuestro estudio, se reitera que la creación y el desarrollo de la presunción legal en estudio, encuentran amplia justificación respecto a sus fines. Sin embargo, aunque la situación fáctica pudiera ser difícil de probar, por diversas razones que no lo faciliten, lo cierto es que, la redacción actual de tal presunción en el texto normativo imposibilita la comprobación del hecho conocido. De ahí su inconstitucionalidad respecto al derecho humano de igualdad y seguridad jurídica.

Como ya ha sido señalado, pensamos que el legislador en la creación del texto normativo erra al asignar a la autoridad fiscal una afirmación que debe probar sin estipular los medios para hacerlo al señalar: *“Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes fiscales sin contar con...”*, oración que sugiere la afirmación de que existe una acción a detectar: *“la emisión de comprobantes fiscales”*, con una omisión: *“sin contar con los medios necesarios”*, en este caso, la omisión señalada debe ser probada y no inferida por la autoridad.

Así, vemos que el vocablo «detectar» que se utiliza en la redacción de la presunción resulta ambiguo y transgrede el principio de seguridad jurídica, ya que si consideramos que tiene el significado referente a *“descubrir la existencia de algo que no era patente”* (véase el término RAE, 2019), obliga a responder qué es lo que se busca descubrir, lo cual sin ser patente, comprueba la hipótesis del hecho base de la presunción.

Consideramos que lo errado de esta redacción surge de la confusión del legislador respecto al deber de probar y la carga de probar, referente al primer supuesto, los hechos constitutivos de la presunción fijados en la oración: *“Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente*

ha estado emitiendo comprobantes fiscales sin contar con...”, son deber de probar para quien los afirma (la autoridad fiscal), y respecto del segundo supuesto, se convierte en obligación para el contribuyente (carga de probar) el aportar los elementos que se estimen convenientes para acreditar la realidad de las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales.

De esta forma, vemos que la carga procesal de probar en el procedimiento se vuelve desbalanceada e inequitativa para los contribuyentes, ya que son obligados a probar un hecho presumido basado en un hecho base o conocido en el que no se cumplió con el deber de probar, máxime que a la autoridad fiscal se le conmina a afirmar algo y no lo hace. En este caso, la carga de la prueba no debiera tener como propósito determinar quién debe probar o cómo deben ser probados ciertos hechos, sino establecer las consecuencias de la falta de prueba suficiente de los hechos relevantes; por lo que percibimos que el legislador también confunde la naturaleza de la presunción, ya que siendo ésta procesal, pretende que le sea adjudicado el valor de una prueba, inclusive con efectos materiales que obligarían al pago de contribuciones.

III. Los contribuyentes frente a la declaración de inexistencia de operaciones ¿igualdad en el desarrollo del procedimiento?

Creemos que la condición de que queden respetados los derechos fundamentales de los gobernados con relación al derecho humano de igualdad en materia fiscal, no se encuentra cumplida en el texto del artículo 69-B del CFF, por la consideración que explicaremos y que se resume en lo siguiente:

El procedimiento de declaración de inexistencia de operaciones da un trato diferenciado a los contribuyentes sujetos al mismo.

El procedimiento establecido para emitir la declaración de inexistencia de operaciones, contenido en el artículo en estudio, desvela que se otorga un trato diferenciado ante la ley a los contribuyentes que son afectados con su aplicación, violentando así el principio de equidad contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, el cual se encuentra íntimamente relacionado con el principio de igualdad en materia fiscal.

El principio de equidad en materia tributaria se sustenta en garantizar la igualdad de los sujetos pasivos de un gravamen similar ante la misma ley tributaria. Al respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha determinado que:

Así, el artículo 31, fracción IV, constitucional proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo, es decir, la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales. Por otra parte, debe tenerse presente que este Alto Tribunal ha delimitado el contenido de la garantía de equidad tributaria, precisando que ésta radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen. (Primera Sala, 2007)

La diferencia de trato que se observa en el procedimiento del artículo 69-B del Código Tributario la podemos corroborar con la redacción de los párrafos segundo a cuarto, en dónde únicamente se emplaza al procedimiento a los contribuyentes que expedieron los comprobantes fiscales y que les fue aplicada la presunción de inexistencia de las operaciones, y sólo a éstos, se les otorga la real oportunidad de defensa para desvirtuar la presunción y para exhibir la información y documentación que estimen pertinente para acreditar la realidad de las operaciones.

Todo esto en el marco del procedimiento fijado en los párrafos mencionados, y previo a que surta con efectos generales *erga omnes* (respecto a todos) la declaración de inexistencia de operaciones establecida en el quinto párrafo del citado artículo, **lo que implica** que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

Lo que se señala anteriormente, puede revisarse directamente en la transcripción de los párrafos segundo, tercero, cuarto y quinto del artículo 69-B del Código Tributario:

[...]

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. (Secretaría de Gobernación/DOF, 2018, págs. 49-50)

Así vemos claramente que no se otorga un trato igualitario ante la ley para el contribuyente que da efectos fiscales a los comprobantes fiscales (por los cuales deduce como gasto el importe de la operación), ya que por un lado, no es emplazado al procedimiento en los mismos términos y condiciones que el contribuyente que expidió los comprobantes, y por el otro, se le pone en total inequidad o desigualdad al concederle un plazo de treinta días para acreditar ante la autoridad fiscal que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios amparados en tales comprobantes fiscales (según el párrafo octavo del artículo 69-B), una vez que ya operó la ficción legal (una realidad modificada que no admite prueba en contrario) de que se consideren con efectos generales que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

Conviene señalar que con la ficción jurídica establecida en el quinto párrafo del artículo 69-B del CFF, se sustenta la declaración de inexistencia de operaciones, siendo éste, el efecto principal del procedimiento y por medio del cual se busca que sea efectivo el combate al tráfico de comprobantes fiscales, así como que materialmente no surtan efectos las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente publicado en un listado.

Tenemos entonces que la ficción jurídica se constituye en el sustento legal de la declaración de inexistencia de operaciones, teniendo como principal objeto sortear una verdad o realidad, para declarar su inexistencia con efectos generales, así lo confirma Sonia Venegas Álvarez al señalar “Luego entonces, la ficción es también un instrumento jurídico para remover un obstáculo o impedimento que se opone a la concesión de una acción o a la aplicación de una ley” (Álvarez, 2007:47) En efecto, el legislador determinó utilizar esta figura como una técnica jurídica para declarar como inexistente o falso, algo que es existente o verdadero, con tan sólo efectuar el ejercicio de facultades de gestión de la autoridad fiscal. Al respecto Daniel Mendonca, como se citó en (Álvarez, 2007:44), expresa que “La ficción jurídica es un instrumento de poder que es capaz de transformar la realidad”.

Visto lo anterior, podemos concluir que el legislador determinó sustentar la declaración de inexistencia de operaciones en la aplicación de una ficción legal que, como instrumento jurídico que modifica la realidad, le permitiría a la autoridad fiscal declarar la inexistencia de operaciones con efectos generales y que, una vez declarada, no fuera procedente aceptar prueba alguna en contrario.

Es preciso apuntar que el contenido del artículo 69-B del CFF, sigue distintos pasos que en su conjunto, conforman el proceso que el legislador estableció para combatir el tráfico de comprobantes fiscales, tal proceso, está estructurado con el desarrollo de actos o sucesos (en los que se establecen los participantes de éste) hasta llegar a la declaración de inexistencia de operaciones (aplicación de la ficción legal) y continuar con las obligaciones y consecuencias para los que dieron efectos fiscales a los comprobantes. Conforme a lo siguiente:

1. Primer párrafo. Señala el procedimiento que tiene como objetivo presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en comprobantes fiscales expedidos (sustenta una presunción provisional).
2. Segundo, tercer y cuarto párrafos. Señalan la forma y los términos para la aclaración y/o acreditación (efecto de la presunción *iuris tantum* “salvo prueba en contrario”)

- de las operaciones, la emisión de la resolución y la publicación del contribuyente en listado (“lista negra”) definitivo en el DOF (sustenta una presunción definitiva).
3. Quinto párrafo. Contiene la declaración de inexistencia de operaciones, se aplica la ficción legal para declarar con efectos generales que los efectos de la publicación significan, es que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos no producen, ni produjeron efecto fiscal alguno.
 4. Sexto y séptimo párrafos. Contienen aspectos relativos a la publicitación y excepción de la declaración de inexistencia de operaciones, tales como publicar un listado de contribuyentes que sí acreditaron la realidad de las operaciones o los que hubieren obtenido sentencia firme que dejó sin efectos la declaratoria de inexistencia de operaciones, así como los efectos de notificar fuera de plazo la resolución.
 5. Octavo párrafo. Establece el plazo legal de treinta días para los contribuyentes que dieron efecto fiscal a las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales en que les fue aplicada la declaración de inexistencia de operaciones, para que presenten un escrito para acreditar la realidad de operaciones o para corregir su situación fiscal.
 6. Noveno párrafo. Disposición enfocada a la autoridad fiscal para que, en caso de ejercicio de facultades de comprobación, deba determinar los créditos fiscales, en caso de que detecte que no se presentó escrito alguno en un lapso menor a treinta días o que no se corrigió la situación fiscal en el mismo plazo, señalando además que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales serán consideradas como actos o contratos simulados para efectos de los delitos fiscales.

Como podemos constatar, el proceso para combatir el tráfico de comprobantes fiscales se encuentra particularmente dirigido a los contribuyentes que expidieron los comprobantes fiscales, hasta llegar a la declaración de inexistencia de operaciones con efectos *erga omnes* (párrafos primero a quinto del artículo 69-B del Código tributario); sin embargo, no se incluye en el desarrollo del proceso a los contribuyentes que hubieren dado efecto fiscal a los comprobantes expedidos, previo a que surta efectos legales la declaración de inexistencia de operaciones. Esta situación, como lo hemos señalado, genera un trato diferenciado que irremediamente atenta contra el principio de equidad tributaria de los sujetos, en su vertiente de igualdad en materia fiscal. Ya que, a pesar de que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales involucran la participación activa y el acuerdo de voluntades de dos sujetos, a saber: el **emisor** (el que expide y acumula la operación) y el **receptor** (el que paga y deduce la operación), el procedimiento únicamente otorga la oportunidad de defensa al primero de los **anteriormente** mencionados (antes de que se declare la inexistencia de operaciones), **aunque** ambos sujetos tuvieron una participación activa en la(s) operación(es)

declaradas como inexistentes, amparadas en los comprobantes fiscales cuestionados, lo que implica que exista desigualdad de condiciones entre las partes. Amén de lo que significa que no sean individualizadas las circunstancias particulares de cada relación comercial y/o de servicios que pudiera haberse desarrollado entre los sujetos señalados y la capacidad que exige haber prestado los servicios y/o comercializado los bienes amparados en los comprobantes fiscales.

Por ende, es claro que el procedimiento para llegar a la declaración de inexistencia de operaciones juzga *a priori* al contribuyente que dio efectos a los comprobantes fiscales, ya que, aunque aporte lo que crea conveniente para acreditar que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios que amparan los citados comprobantes, la autoridad fiscal podrá legalmente rechazarlos. Esto debido a que ya previamente fueron calificados sin efecto fiscal alguno, al haber operado legalmente la declaración de inexistencia de operaciones conforme al quinto párrafo del artículo 69-B del Código Tributario, ello, no obstante que se señale en el octavo párrafo del citado dispositivo que cuenta con un plazo de treinta días. Por esto, es que el principio de equidad tributaria representa y exige la igualdad jurídica de los sujetos destinatarios del acto de autoridad, no sólo ante la ley, sino en el contenido de la misma, siendo necesario que reciban un trato similar a cualquiera que se ubique en similar situación de hecho; por lo tanto, los contribuyentes que resultan afectados con el procedimiento que finaliza en la declaración de inexistencia de operaciones --particularmente aquellos que dieron efectos fiscales a los comprobantes fiscales tachados de inexistentes--, ven violentados su derecho humano de igualdad y seguridad jurídica.

Lo anterior exhibe que la problemática es real, ya que si bien el Estado puede justificadamente establecer en la ley esquemas de combate contra prácticas que erosionan la recaudación de las contribuciones, lo cierto es que debe hacerlo sin el abuso de esa facultad y en consecuente quebranto de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Como se ha señalado, el principio de equidad contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, de acuerdo con la interpretación que ha realizado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, éste ha evolucionado para irse desvinculando con la capacidad contributiva --más enfocada al principio de proporcionalidad-- de los sujetos, para vincularse ahora, con el derecho humano de igualdad:

La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia CPEUM acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos

patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor de la equidad entonces consiste en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica. Tesis: P./J. 42/97

IV. La inconstitucionalidad de la declaración de inexistencia de operaciones y su procedimiento.

De lo hasta ahora anotado, hemos dejado claro que el procedimiento para llegar a la declaración de inexistencia de operaciones violenta el principio de seguridad jurídica y equidad tributaria contenidos en los artículos 16, párrafos primero y décimo sexto y 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Respecto del primero señala Rojas Caballero (Caballero, 2009:253) "La idea de seguridad jurídica implica la certeza, protección, firmeza y claridad de las normas jurídicas y su aplicación, esto es, que el gobernado sabe perfectamente a qué atenerse". En el caso de estudio, no se colma a plenitud el respeto del principio citado, ya que la presunción que implica el procedimiento para llegar a la declaración de inexistencia de operaciones, como fue señalado, adolece de los elementos mínimos que pudieran perfeccionar la presunción en sentido estricto que fijó el legislador en el artículo 69-B del CFF, además de que se deja a la discrecionalidad de la autoridad fiscal --como ente ejecutor-- el "detectar" a qué contribuyentes será aplicado el procedimiento de la presunción. Acción que claramente deja al gobernado en la inseguridad jurídica de no saber a qué atenerse, máxime si se considera que pudiera tratarse de contribuyentes que utilizaron los comprobantes fiscales (o dieron efectos fiscales) y posteriormente, por diversas circunstancias, sus proveedores fueron publicados en la llamada "lista negra" y se verán afectados con todos los efectos que la declaración de inexistencia de operaciones conlleva.

Respecto del segundo, nuestro Tribunal Constitucional ha precisado que el principio de equidad tributaria radica en la igualdad en la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen (Primera Sala, 2007), lo que implica que tratándose de disposiciones legales en las que se otorgue un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o sujetos, la violación debe ser analizada en el contexto más amplio, que representa el derecho

humano de igualdad (Tesis: 1a./J. 97/2006). Aunque no correspondan al ámbito específico de aplicación que regula el principio de equidad tributaria (contribuciones, exenciones o delimitación de obligaciones).

En este sentido coincidimos con lo señalado por el Doctor Miguel Carbonell, al señalar:

Por ello, el principio de igualdad en la ley es un mandato dirigido al legislador para que no establezca en los textos legales diferencias no razonables o no justificadas para personas que se encuentran en la misma situación, o para que no regule de la misma manera y de forma injustificada a personas que se encuentran en circunstancias desiguales. (Carbonell, 2016:57)

En el caso, no se actualiza la igualdad en la ley de los sujetos que se ven afectados con la declaración de inexistencia de operaciones. En concreto, el emisor del comprobante fiscal y quien dio efectos fiscales al mismo, no obstante que ambos sujetos tienen participación activa en la concreción de las operaciones tildadas de inexistentes consignadas en los comprobantes fiscales, e incluso en el presunto tráfico de tales comprobantes fiscales, y que, fuera del escenario administrativo, pudieran llegar a tener similares consecuencias con relación a la presunta comisión de los delitos fiscales previstos en el CFF.

En efecto, podemos comprobar que el texto del artículo 69-B del CFF no respeta el derecho humano de igualdad reconocido en el artículo 1 y seguridad jurídica en materia fiscal reconocidos en los párrafos primero y décimo sexto del artículo 16, ambos de la Constitución Federal, ya que el legislador en su creación decide dejar un trato diferenciado entre los sujetos que participan en las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales, tal como otorgar todos los derechos procesales de defensa a uno de ellos (el que expide los comprobantes fiscales), y para el otro (el que da efectos fiscales a los comprobantes fiscales) imponerle una participación limitada de presentar lo que estime pertinente, una vez que ya fue declarada la inexistencia de operaciones mediante la aplicación de una ficción legal que no admite prueba en contrario, y, sin otorgarle la oportunidad de defensa en el proceso, colocándolo en franca desigualdad procesal, en consecuencia sin respetar el citado derecho humano de igualdad. Lo que genera que las actuaciones de las autoridades fiscales se tornen viciadas de inconstitucionalidad e incluso de inconventionalidad en materia de derechos humanos, al violar lo establecido en los artículos 1, 16, párrafos primero y décimo sexto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y los artículos 24 y 25.1 de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos, vinculante para el Estado Mexicano desde el 24 de marzo de 1981.

El artículo 1o. de la Constitución, señala:

Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

Está prohibida la esclavitud en los Estados Unidos Mexicanos. Los esclavos del extranjero que entren al territorio nacional alcanzarán, por este solo hecho, su libertad y la protección de las leyes.

Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.

El artículo 16, párrafos primero y décimo sexto de la Constitución Federal, señala:

Artículo 16. 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. En los juicios y procedimientos seguidos en forma de juicio en los que se establezca como regla la oralidad, bastará con que quede constancia de ellos en cualquier medio que dé certeza de su contenido y del cumplimiento de lo previsto en este párrafo.

[párrafos, segundo a décimo quinto]

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

[...]

Los artículos citados de la Convención Americana establecen:

Artículo 24. Igualdad ante la Ley

Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley.

Artículo 25. Protección Judicial

1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente convención, aún cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.

[...]

V. Conclusión

Al principio del estudio, señalamos que el Ejecutivo Federal propuso la adición del artículo 69-B del CFF con la principal finalidad de combatir el tráfico de comprobantes fiscales que ha erosionado la recaudación de las contribuciones para destinarla a sufragar el gasto público. Dejamos claro también, que el Legislativo --en el proceso deliberativo-- modificó la propuesta original del contenido del artículo con el propósito de que fuera creado un procedimiento dirigido a sancionar y neutralizar los esquemas que involucren el tráfico de comprobantes fiscales y que el procedimiento no estuviere dirigido en contra de los contribuyentes honestos y cumplidos.

Indicamos que compartimos la necesidad de que se hubiese establecido el procedimiento para combatir el tráfico de comprobantes fiscales en el CFF, por el claro detrimento de que estas prácticas indebidas han influido en la recaudación destinada a los gastos públicos. Sin embargo, evidenciamos de manera explícita que los medios para lograrlo no pueden someter los derechos humanos de los contribuyentes, a costa de alcanzar la consecución de tal finalidad, aunque ésta sea meritoria.

También señalamos que el procedimiento que se desarrolla conforme al artículo 69-B del Código Tributario, se ejecuta en el marco del ejercicio de las facultades de gestión de la autoridad fiscal, las cuales implican la asistencia, control y vigilancia que, pudieran implicar el uso de las herramientas tecnológicas (para consultar declaraciones, contenido de los comprobantes fiscales, entre otros).

En tal sentido, estudiamos que la estructura de la presunción que se desarrolla adolece de los

elementos básicos para comprobar --como mínimo-- el «hecho base o conocido», y con ello, llegar a un enlace lógico y natural del «hecho presumido». Así como que el procedimiento no requiere a la autoridad fiscal en ningún momento para cuestionar de forma particular las operaciones realizadas entre las partes., Ya que nunca es fijada la inexistencia de las operaciones celebradas entre partes claramente identificables, sino que únicamente se limita a señalar de forma genérica que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales que fueron expedidos por determinado contribuyente son operaciones inexistentes, sin indicar el(los) nombre(s) y acto(s) de(los) contribuyentes que dieron efectos fiscales a tales comprobantes. Lo que se considera valioso ya que pudieran quedar diferenciados contribuyentes que sí cumplen y aquellos que no, o aquellos contribuyentes que sí son necesarias o con sustancia en las operaciones celebradas, de aquellos que no pueden comprobarlo.

De igual manera, este procedimiento trata de forma desigual a las partes que son afectadas con la declaración de inexistencia de operaciones, máxime si consideramos que en las operaciones que se presumen inexistentes y amparadas en comprobantes fiscales expedidos participan dos partes --emisor y receptor--, y que a ambas partes se les deben conceder los mismos derechos de defensa en igualdad de condiciones.

Por esto, atendiendo al cuestionamiento establecido para esta investigación:

¿El procedimiento de declaración de inexistencia de operaciones respeta el principio de equidad tributaria, por ende, el derecho humano de igualdad en materia fiscal de los contribuyentes?

Creemos que la hipótesis es concluyente:

El procedimiento de declaración de inexistencia de operaciones vulnera el principio de equidad tributaria, por ende, no respeta el derecho humano de igualdad en materia fiscal de los contribuyentes y genera una consecuente violación al principio de seguridad jurídica.

En suma, creemos que el texto del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación debiera contener y/o señalar por lo menos, lo siguiente:

- I. Los medios para comprobar que la autoridad fiscal detectó el <<hecho base>> o conocido.
- II. Incluir en el procedimiento de desahogo de la presunción *iuris tantum* a las partes que participaron en las operaciones que se presumen inexistentes, amparadas en los comprobantes fiscales.

- III. Efectuar la notificación electrónica del oficio de presunción provisional a los contribuyentes que dieron efectos fiscales a las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, pero sólo respecto de las operaciones que hayan celebrado con el contribuyente que expidió los comprobantes fiscales.
- IV. Otorgar en igualdad de condiciones los mismos plazos a las partes --emisor y receptor de los comprobantes fiscales-- para que desahoguen lo que a su derecho convenga.
- V. Establecer que en caso de no participar en el procedimiento y/o corrigiendo su situación fiscal, procederá la autoridad fiscal a requerir el crédito fiscal que corresponda, conforme a los procedimientos establecidos según el tipo de acto de fiscalización que se desarrolle en ejercicio de las facultades de comprobación.
- VI. Desvincular la subordinación del procedimiento administrativo como condicionante detonador del procedimiento tributario sancionador.

Referencias bibliográficas

- Álvarez, S. V. (2007). *Presunciones y ficciones en el Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas en México* (Primera edición ed.). México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM.
- Caballero, A. A. (2009). *Las garantías individuales en México, su interpretación por el Poder Judicial de la Federación*. México: Porrúa.
- Carbonell, M. (2016). *El ABC de los derechos humanos y del control de convencionalidad*. México: Porrúa.
- Cerecedo, D. M. (2007). *Derecho financiero público*. México: McGraw Hill.
- Garza, S. F. (2015). *DERECHO FINANCIERA MEXICANO* (Vigésimo octava ed.). México, D.F.: Porrúa.
- Manzanilla, P. M. (2019). *Proporcionalidad y equidad tributarias a la luz del paradigma de los derechos humanos*. México: Universidad Nacional Autónoma de México. doi:<https://doi.org/10.22201/cgep.9786073018517e.2017>

Pelayo, M. H. (2009). *Teoría general de la interpretación*. México: Porrúa.

Primera Sala. (Enero de 2007). *Tesis 1a./J. 97/2007 Semanario Judicial de la Federación*. Obtenido de Suprema Corte de Justicia de la Nación: <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/Paginas/tesis.aspx>

Regla, J. A. (2006). Presunciones, verdad y normas procesales. *ISEGORÍA*(35), 9-31. doi:<https://doi.org/10.3989/isegoria.2006.i35>

Secretaría de Gobernación/DOF. (25 de junio de 2018). Decreto por el que se reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. (S. d. Gobernación, Ed.) *Diario Oficial de la Federación, DCCLXXVII* (24), 49-50. Recuperado el 14 de mayo de 2020, de <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/AbrirDocReforma.aspx?q=Hdpq0uH0M20zlPLWMg+qfpMZyg4ah8i7rAHZXDoU/tP58P0nhhTff5CIZ6aApqjeZt5afQVUIQjn07B/CTnG8uR5blidiwQv5NLKTLTlyvDj+bYNUCikAJvZ2HYyumX>

Tesis: 2a./J. 22/2020 (10a.), Rubro: Facultades de comprobación y de gestión de las autoridades fiscales. Aspectos que las distinguen. *Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Reg.2021743, Segunda Sala, Publicación: viernes 06 de marzo de 2020 10:09 h, Ubicada en publicación semanal, REITERACIÓN (Jurisprudencia Administrativa).*

Tesis: P./J. 42/97, Rubro: Equidad tributaria. Implica que las normas no den un trato diverso a situaciones análogas o uno igual a personas que están en situaciones dispares. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Reg. 198402, Pleno, Tomo V, Junio de 1997, Pág. 36, Jurisprudencia (Administrativa, Constitucional).*

Tesis: 1a./J. 97/2006, Rubro: Equidad tributaria. Cuando se reclama la existencia de un trato diferenciado respecto de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de aquel principio, los argumentos relativos deben analizarse a la luz de la garantía de igualdad; *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, 173569, Primera Sala, Tomo XXV, Enero de 2007, Pág. 231, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa).*