

DOI: <https://doi.org/10.56712/latam.v4i5.1330>

## **La materialidad y sus implicaciones conforme al artículo 69-b del código fiscal de la federación y la referencia con respecto a la fiscalización**

The materiality and its implications according to article 69-b of the fiscal code of the federation and the reference with respect to the control

**Cristina Ordaz Mota**

crordazm@uadec.edu.mx  
<https://orcid.org/0000-003-1478-3870>  
Universidad Autónoma de Coahuila  
Coahuila – México

**Gabriel Díaz Torres**

gadiazt@uadec.edu.mx  
<https://orcid.org/0000-0003-2235-403X>  
Universidad Autónoma de Coahuila  
Coahuila – México

**Juan Carlos Rodríguez Ríos**

jurodriguezr@uadec.edu.mx  
<https://orcid.org/0000-0002-2052-5002>  
Universidad Autónoma de Coahuila  
Coahuila – México

**Rocío Salas Chávez**

@uadec.edu.mx  
<https://orcid.org/0000-0003-2235-403X>  
Universidad Autónoma de Coahuila  
Coahuila – México

Artículo recibido: 26 de octubre de 2023. Aceptado para publicación: 11 de noviembre de 2023.  
Conflictos de Interés: Ninguno que declarar.

### **Resumen**

Se hace un análisis detallado del artículo 69 B del Código Fiscal de la Federación y sus implicaciones para los contribuyentes que realizan operaciones vulnerables ante la autoridad, esto es, que sus operaciones no estén sustentadas con documentos y requisitos indispensables para su aprobación y posterior deducción, llamándose a esto “falta de materialidad”. El artículo antes mencionado se centra en las operaciones simuladas y en las consecuencias legales en las que pueden incurrir los contribuyentes que simulen operaciones y que por falta de materialidad sean catalogados en esta situación; desde una sanción o infracción económica hasta ser catalogado como defraudación fiscal. Esta facultad de revisión es por parte de la autoridad una facultad de gestión, que no corresponde a una facultad de revisión contemplada en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, esto significa, que la autoridad no se molesta en requerir y tener las formalidades que marca dicho artículo, sino que es suficiente el que la autoridad detecte estas prácticas y solicite información vía buzón tributario, llamando al contribuyente a desvirtuar lo que la autoridad presuntivamente ha detectado. En este orden de ideas, es indispensable lo que los tribunales manifiestan, para que tanto el contribuyente como la autoridad diriman controversia, siempre haciendo hincapié en que el contribuyente deducirá lo estrictamente indispensable para su actividad y que la autoridad revisará o requerirá hasta donde la ley lo permite. Es importante que los contribuyentes hagan conciencia que

todos debemos contribuir al gasto o sostenimiento del país y para tal efecto debemos ser respetuosos con las leyes tributarias.

*Palabras clave:* simulación, evasión, fiscalización, autoridad fiscal, materialidad

## Abstract

A detailed analysis is made of article 69 B of the Federal Tax Code and its implications for taxpayers who carry out vulnerable operations before the authority, that is, their operations are not supported by documents and requirements essential for their approval and subsequent deduction. calling this "lack of materiality". The aforementioned article focuses on simulated operations and the legal consequences that taxpayers who simulate operations and who, due to lack of materiality, are classified in this situation may incur; from a sanction or economic infraction to being classified as tax fraud. This power of review is a management power on the part of the authority, which does not correspond to a power of review contemplated in article 42 of the Federal Tax Code, this means that the authority does not bother to require and have the formalities stated in said article, but it is sufficient for the authority to detect these practices and request information via the tax mailbox, calling on the taxpayer to refute what the authority has presumptively detected. In this order of ideas, what the courts state is essential, so that both the taxpayer and the authority can resolve the controversy, always emphasizing that the taxpayer will deduct what is strictly essential for their activity and that the authority will review or require to the extent permitted by law. allows it. It is important that taxpayers become aware that we must all contribute to the expenditure or support of the country and to this end we must be respectful of the tax laws.

*Keywords:* simulation, evasion, inspection, tax authority, materiality

Todo el contenido de LATAM Revista Latinoamericana de Ciencias Sociales y Humanidades, publicados en este sitio está disponibles bajo Licencia Creative Commons . 

Como citar: Ordaz Mota, C., Díaz Torres, G., Rodríguez Ríos, J. C. & Salas Chávez, R. (2023). La materialidad y sus implicaciones conforme al artículo 69-b del código fiscal de la federación y la referencia con respecto a la fiscalización. *LATAM Revista Latinoamericana de Ciencias Sociales y Humanidades* 4 (5), 463–476. <https://doi.org/10.56712/latam.v4i5.1330>

## **INTRODUCCIÓN**

Las autoridades fiscales en México reconocen la importancia de la recaudación fiscal, es por ello, que establecen lineamientos, encaminados a inhibir las prácticas fiscales agresivas, generando así un correcto o adecuado pago de impuestos de cada contribuyente en nuestro país.

De conformidad con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es imperativo el pago de los impuestos que los contribuyentes deben hacer al encontrarse en la situación jurídica o de hecho prevista en la ley y que están obligados a contribuir según el artículo 31 fracción IV de la legislación ya mencionada, y que a la letra menciona:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

En aras de recaudar más impuestos, las autoridades hacendarias están implementando desde hace ya unos años atrás, estrategias legales para tratar de controlar esta recaudación y a su vez vigilar que los contribuyentes estén realizando sus aportaciones como lo marca la ley.

En la actualidad, una de las herramientas más utilizadas es el artículo 69B del Código Fiscal de la Federación para llevar a cabo presunciones de inexistencia de operaciones o también llamado simulación de actos, consiste en determinar que no existe una “materialidad” en los hechos y operaciones sustentadas por los contribuyentes es sus comprobantes fiscales, a pesar de contar con elementos que pudieran suponer que realmente se llevó a cabo la operación pero que en el suponer de la autoridad no es suficiente.

El 25 de junio de 2018 se publicó en el Diario Oficial de la Federación un Decreto por el que se reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y que a la letra dice:

Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.

Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se

hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.

Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.”

## **DESARROLLO**

Según los tribunales se explica la finalidad en la siguiente tesis aislada:

“Procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones, previsto en el artículo 69-b del código fiscal de la federación. Su finalidad.

De acuerdo con la exposición de motivos de la reforma por la que se adicionó el artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, el legislador centró su atención en los contribuyentes que realizan fraudes tributarios mediante el tráfico de comprobantes fiscales, ya sea al facturar operaciones simuladas o inexistentes, o bien, al deducirlos, con el objetivo de enfrentar y detener este tipo de prácticas evasivas que ocasionan un

grave daño a las finanzas públicas y perjudican a quienes sí cumplen con su deber constitucional de contribuir al gasto público. Por su parte, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 77/2014, consideró que la finalidad del procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones, previsto en el numeral referido es, por un lado, sancionar y neutralizar el esquema de adquisición o tráfico de comprobantes y, por otro, evitar un daño a la colectividad, garantizándole el derecho a estar informada sobre la situación fiscal de los contribuyentes, a fin de que quienes utilizaron en su beneficio los comprobantes fiscales traficados autocorrijan su situación o, en su caso, acrediten que la prestación del servicio o la adquisición de los bienes en realidad aconteció, para que aquéllos puedan surtir efectos fiscales; de ahí que los comprobantes que amparan operaciones inexistentes o simuladas no pueden producir efecto fiscal alguno, aunado a que el desarrollo de las actividades vinculadas con su emisión entraña una conducta que puede actualizar el delito de defraudación fiscal, conforme a los artículos 108 y 109 del propio código.”

De este artículo nace la palabra “materialidad”, palabra que no se define por parte del Legislador en ningún artículo del Código y a crítica muy personal hace caer en estado de indefensión al contribuyente al violarse el principio de certeza jurídica.

Los tribunales jurisdiccionales encargados de aplicar justicia en materia administrativa tampoco se pronuncian al respecto, caso extraño ya que en sus resoluciones mencionan la palabra “materialidad”, pero sin definir a que se refiere o su significado, y como ejemplo la siguiente tesis aislada que a la letra dice:

Comprobantes fiscales. El contribuyente debe demostrar la materialidad de las operaciones consignadas en éstos, cuando por las características del domicilio en el que supuestamente se llevaron a cabo se presuma su inexistencia.

Si al realizar una visita domiciliaria la autoridad encuentra que las características del domicilio fiscal son insuficientes para sustentar las operaciones que el contribuyente afirma se llevaron a cabo en éste, por carecer de infraestructura, dimensiones o empleados, entre otros aspectos, es válido que presuma la inexistencia de aquéllas. Esto es así, ya que dichas circunstancias revelan que se trata, presuntamente, de operaciones simuladas o ficticias, porque en el lugar visitado es imposible, de hecho, ejercer la actividad económica, según las especificaciones y volúmenes afirmados por el particular. Lo anterior, en el entendido de que los comprobantes fiscales únicamente son documentos que pretenden dar testimonio sobre algo que supuestamente existió, como un acto gravado para deducir y acreditar determinados conceptos y realidades con fines tributarios. En consecuencia, el contribuyente debe demostrar la materialidad de las operaciones consignadas en los comprobantes, pues de resultar aquéllas inexistentes o inverosímiles, éstos no pueden tener efecto fiscal alguno.”

Sin contar el sinnúmero de sentencias que favorecen la aplicación de este artículo en controversia; haciendo suponer que los tribunales están o estarán de acuerdo en todo lo que favorezca la aplicación del procedimiento de este artículo.

Por la práctica que día a día llevan a cabo tanto los contribuyentes como los contadores o asesores en materia tributaria se puede interpretar que es a lo que se refiere la autoridad, es decir, que es a lo que las autoridades fiscales llaman “materialidad”.

Si pudiéramos enlistar los requisitos para cumplir con la palabra “materialidad”, pudiéramos decir que es:

- Giro comercial o razón de negocio de la empresa acorde a las operaciones que se pretenden comprobar.

- Acta constitutiva, y objeto social en caso de personas morales.
- Comprobantes fiscales. Contabilidad (pólizas, cheques, fichas de depósito y estados de cuenta).
- Estados de cuenta bancarios con los movimientos de dinero, esto es, entradas y salidas en las cuentas bancarias, fechas y cantidades de éstas.
- Bitácoras.
- Mensajes de: correos electrónicos, publicidad en medios, pedidos y recepción de la mercancía.
- Diagramas de flujo que indiquen la forma en que el contribuyente desarrolla la actividad.
- Contratos de prestación de servicios en general, laborales, de arrendamiento, profesionales, etc.
- Listas de asistencia.
- Pago de nómina.
- Presentación de declaraciones fiscales, entero de impuestos y retenciones. Archivos fotográficos y planos. Solicitud de verificación de domicilio a la autoridad fiscal.
- Demás documentación que, dependiendo de la actividad, en su conjunto, resulte idónea para acreditar que se prestó o recibió el servicio, entre otros.
- Inspecciones oculares.
- Contar con un domicilio fiscal con estatus de localizado por parte de la autoridad.
- Que el domicilio sea acorde a las actividades manifestadas ante la autoridad.
- Personal suficiente para poder desarrollar la actividad.
- Y demás documentos y requisitos indispensables para poder convencer a la autoridad.

Si se diera el caso que los contribuyentes que no tienen 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 que se encuentran como no localizados y que están realizando operaciones aún en esas condiciones, significa para la autoridad que el contribuyente está simulando operaciones y al simular operaciones no están pagando los impuestos correspondientes, lo que trae como consecuencia la lesión económica a las arcas del gobierno, dando pie a una defraudación fiscal.

La “materialidad” según la autoridad fiscal no nada más es emitir o recibir el comprobante fiscal digital por internet, esto es, que no basta que se le den efectos fiscales al comprobante tanto de ingreso como de egreso, sino que se deben de contener un sin número de requisitos ordinarios y extraordinarios a decir de la autoridad para que tales operaciones se contemplen como existentes.

Si bien en cierto que anteriormente en la práctica bastaba con tener el comprobante fiscal para darle los efectos deseados tanto de ingreso para el que enajenaba el bien o prestaba el servicio y de egreso para el que recibía el bien o recibía el servicio, en la realidad es que dichas operaciones en muchas ocasiones solo se quedaban y aún en la actualidad se quedan en darle efecto de deducción o egreso para el que recibe el CFDI, mientras que el que debe de acumular el ingreso según la simetría fiscal no lo hace y desde ese momento se cae en la simulación de actos.

El artículo 69 B del Código Fiscal de la Federación se encuentra en el Título III De las Facultades de las autoridades fiscales, lo que hace suponer que es una facultad de comprobación conforme al artículo 42 del mismo Código, pero no, en este caso se trata de una facultad de revisión, distinta a la facultad de comprobación ya que esta última tiene más requisitos y formalidades a cumplir al momento de llevarse a cabo.

Así lo sentencian los tribunales en la siguiente jurisprudencia:

Facultades de comprobación. Al ejercerlas la autoridad fiscal puede corroborar la autenticidad de las actividades o actos realizados por el contribuyente, a fin de determinar la procedencia de sus pretensiones, sin necesidad de llevar a cabo previamente el procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones previsto en el artículo 69-b del código fiscal de la federación.

El procedimiento citado tiene como objetivo acabar con el tráfico de comprobantes fiscales y evitar el daño generado a las finanzas públicas y a quienes cumplen con su obligación de contribuir al gasto público, lo cual pone de relieve que mediante este procedimiento no se busca como ultima ratio eliminar los efectos producidos por los comprobantes fiscales, sino detectar quiénes emiten documentos que soportan actividades o actos inexistentes. En cambio, para corroborar si los comprobantes fiscales cumplen con los requisitos legales o que fueron idóneos para respaldar las pretensiones del contribuyente a quien le fueron emitidos, la autoridad fiscal cuenta con las facultades de comprobación contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. Por tanto, se trata de procedimientos distintos y no es necesario que la autoridad fiscal haya llevado a cabo el procedimiento previsto en el artículo 69-B para, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la improcedencia de las pretensiones del contribuyente basándose en el hecho de ser inexistentes los actos o actividades registrados en su contabilidad y respaldados en los comprobantes fiscales exhibidos. Además, es evidente que la atribución consignada en el artículo 69-B no excluye las facultades contempladas en el artículo 42 destinadas a comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los causantes, dentro de las cuales se encuentra inmersa la de verificar la materialidad de las operaciones económicas gravadas. De tal manera que, si el contribuyente sujeto a las facultades de comprobación no acredita la real materialización de las actividades u operaciones registradas en su contabilidad y comprobantes fiscales, la autoridad fiscal válidamente podrá declarar su inexistencia, y determinar que esos documentos carecen de valor probatorio y, por ello, no podrá tomarlos en cuenta para efectos de la procedencia de la pretensión del contribuyente.”

Al leer esta jurisprudencia nos damos cuenta qué las autoridades pueden aparte de llevar a cabo el procedimiento del artículo en estudio, sus facultades de comprobación conforme al artículo 42 del mismo Código Fiscal lo que hace suponer que no son los mismos procedimientos de seguir en un artículo y otro.

Cómo puede sobrevivir en un supuesto estado democrático y de derechos un artículo que prevé a favor de la autoridad fiscal federal la arbitraria y subjetiva facultad de revisión por sí y para sí, la existencia de un acto jurídico y su correspondiente efecto fiscal, todo ello bajo una absurda consideración: su simple y particular presunción, negándole cualquier efecto exclusivamente fiscal, es decir, el acto jurídico de que se trata no podría tener implicaciones en materia tributaria, pero sus efectos no se verían afectados en cualquier otra rama del derecho en el que tuviera alguna implicación, un absurdo bastante difícil de concebir, hasta entonces.

Si bien estos actos de simulación en la práctica siempre han existido, hasta esta reforma es en donde ya se le puede aplicar un procedimiento especial a estos contribuyentes, ya que es imperante para el país en general y para su economía el tratar de extinguir la evasión fiscal.

El procedimiento a seguir por parte de la autoridad cuando se ha detectado a un contribuyente con estas prácticas es el siguiente:

Los artículos 69 y 70 del RCFF y la regla 1.4 RMF vigentes mencionan el procedimiento a realizar.

Procedimiento previsto en el artículo 69-B para las EFOS

La autoridad fiscal presume la inexistencia de las operaciones amparadas en los CFDI's expedidos por un contribuyente, cuando detecte que éste no cuenta con los activos, personal, infraestructura o

capacidad material, directa o indirectamente para prestar servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los comprobantes.

Se notifica al contribuyente afectado a través de Buzón Tributario, de la página de Internet del SAT y mediante publicación en el DOF. (listado provisional)

Dentro del plazo de 15 días a partir de la última notificación, el contribuyente puede manifestar y aportar documentación ante la autoridad para desvirtuar los hechos que dieron lugar a la presunción.

Puede solicitar prórroga de 5 días, siempre que la solicitud se efectúe mediante Buzón Tributario y dentro del plazo de 15 días; se entenderá concedida sin necesidad de pronunciamiento de la autoridad e inicia una vez vencido el plazo de 15 días.

Dentro de los primeros 20 días, la autoridad podrá requerir al contribuyente para exhibir documentación e información adicional.

En caso de requerimiento, el contribuyente deberá aportar la documentación en un plazo de 10 días.

En caso de que exista un requerimiento, el plazo que tiene la autoridad para emitir la resolución, se suspende a partir de que surta efectos su notificación y se reanuda una vez vencido el plazo de 10 días para su desahogo.

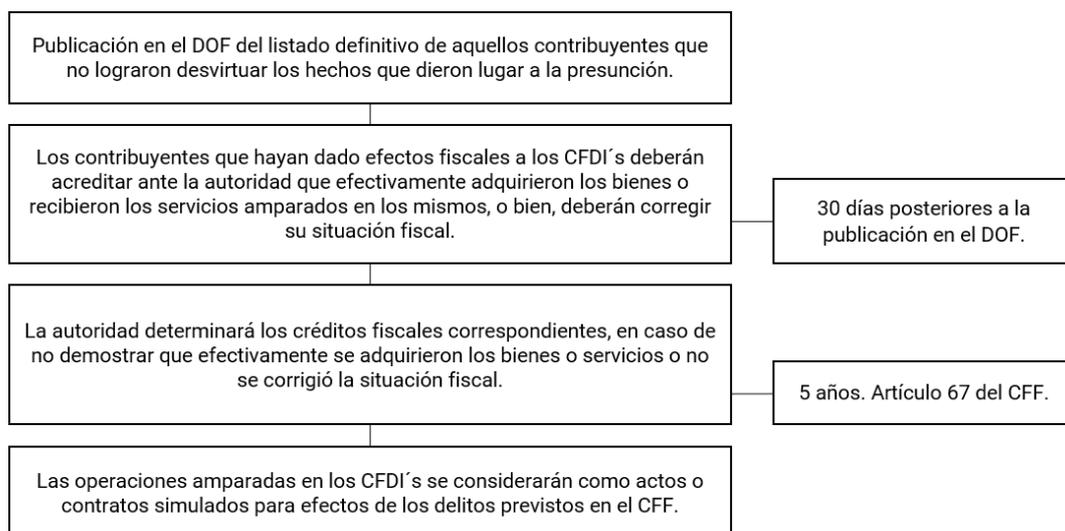
La autoridad fiscal tiene un plazo de 50 días para valorar las pruebas aportadas y manifestaciones hechas valer por el contribuyente, notificando la resolución definitiva.

La autoridad publicará un LISTADO DEFINITIVO en el DOF y en la página de Internet del SAT respecto de los contribuyentes que no desvirtuaron los hechos que dieron origen a la presunción.

Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados que dio origen al procedimiento.

**Tabla 1**

*Procedimiento previsto en el artículo 69-B para las EDOS*



**Fuente:** Elaboración propia, con datos del Código Fiscal de la Federación.

El mismo procedimiento a aplicar pareciera ser violatorio no de uno sino de varios derechos constitucionales resguardados incluso por los tribunales encargados de impartir justicia, pero como ya se mencionó anteriormente pareciera que estos están empeñados en hacer que el artículo en controversia tenga validez y vigencia.

Esto lo podemos demostrar con las siguientes tesis aisladas y jurisprudencias

“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.

El precepto aludido prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal. Ahora bien, la primera publicación que se efectúa en dicho procedimiento constituye un medio de comunicación entre la autoridad fiscal y el contribuyente que se encuentra en el supuesto de presunción de inexistencia de operaciones, siendo que la finalidad de esa notificación es hacer del conocimiento del gobernado la posibilidad que tiene de acudir ante la autoridad exactora, a manifestar lo que a su interés legal convenga, inclusive a ofrecer pruebas para desvirtuar el sustento de la referida presunción, esto de manera previa a que se declare definitivamente la inexistencia de sus operaciones; por lo que la mencionada primera publicación resulta ser un acto de molestia al que no le es exigible el derecho de audiencia previa; por otra parte, en relación con la segunda publicación a que se refiere el precepto citado, quedan expeditos los derechos de los contribuyentes que dieron efectos fiscales a los comprobantes que sustentan operaciones que se presumen inexistentes, para que aquéllos acudan ante la autoridad hacendaria con el fin de comprobar que efectivamente recibieron los bienes o servicios que amparan, lo que constituye un periodo de prueba, y en caso de no lograr desvirtuar esa presunción, pueden impugnar la resolución definitiva a través de los medios de defensa que estimen convenientes. En esas condiciones, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación que prevé el procedimiento descrito, no viola el derecho de audiencia contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”

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.

El precepto aludido prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal; es decir, a través del indicado procedimiento se hace del conocimiento del contribuyente la presunción a la que ha arribado la autoridad con base en la información que obra en su poder, que encuadran en las hipótesis contenidas en aquel artículo. Ante esta presunción, la autoridad debe notificar al contribuyente en términos del párrafo segundo del propio numeral, que señala que esa comunicación se hará a través de tres medios: del buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como del Diario Oficial de la Federación. Esta primera publicación origina la posibilidad de que el contribuyente afectado comparezca ante la autoridad con los elementos probatorios a su alcance para desvirtuar aquella determinación de la autoridad, consecuentemente, al

tratarse de una presunción que admite prueba en contrario y que debe fundarse en información objetiva que aluda a la falta de capacidad operativa del contribuyente para llevar a cabo las operaciones a las que se refieren los comprobantes fiscales, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no contraviene el principio de presunción de inocencia, en virtud de que no se establecen ni fincan determinaciones definitivas ni se atribuye responsabilidad al gobernado, sino que prevé un llamamiento para que éste alegue lo que a su interés convenga y aporte la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a presumir la inexistencia de las operaciones que avalan los comprobantes. Advirtiéndose así, que dicho precepto tiene una finalidad constitucionalmente legítima al buscar dar certeza a la relación tributaria ante el probable indebido cumplimiento del contribuyente de sus obligaciones formales y materiales.”

En lo que concierne al trámite de devolución de contribuciones es sabido que la autoridad al estar en el supuesto de EFOs o EDOs pues niega automáticamente la solicitud de devolución, haciendo mención a esta situación, por lo cual cabe hacer mención que en opinión personal que si es una presunción el catalogar a un contribuyente el que este en la llamada lista negra y aún no se ha desahogado el proceso para poder desvirtuar el si se está simulando o no los actos, es una violación el negar dicha solicitud de devolución, ya que ni la misma autoridad sabe si el enlistar a estos posibles defraudadores les traerá la razón absoluta después de un debido proceso.

La devolución de saldos a favor por parte de la autoridad hacendaria, es un derecho que se tiene como contribuyente, cuyo procedimiento viene marcado en los artículos 22, 22-A 22-B, 22-C y 22-D del CFF.

Es de suma importancia comentar que las devoluciones pueden ser negadas por varios supuestos o inconsistencias que observe la autoridad a la hora de revisar dicha solicitud, entre los rechazos más comunes están, los errores aritméticos, el llenado de la forma incorrecto, la razón de la devolución no concuerda con la actividad desarrollada, no atender algún requerimiento de solicitud de información o hacerlo de forma incompleta o que a presunción de la autoridad las actividades sean inexistentes o simuladas.

En este último punto es en donde se encuentra la problemática del rechazo, ya que no solo basta que la autoridad niegue la devolución por simple presunción, sino que debe llevarse todo el procedimiento establecido en el artículo 69-B del CFF de manera completa; esto es, desde la notificación de la presunción de operaciones inexistentes hasta la emisión del listado definitivo en el DOF.

Esta información es la que comparte la autoridad en su página de internet:

“Obtener tu devolución

Qué dice la ley, Derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables.

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, artículo 2, fracción II.

En qué consiste este derecho: Cuando tengas saldo a favor podrás solicitar las devoluciones que te correspondan. Esto ocurre cuando al efectuar el cálculo de tus impuestos, resulta que pague más de lo que debías, por lo que puedes solicitar ante el SAT que te sea devuelta la cantidad.

¿Cómo puedo hacerlo valer?

Solicita tu devolución en forma automática.

Para hacer valer tu derecho facilitamos el proceso de devolución ofreciéndote la posibilidad de recibir el saldo a favor automáticamente, esta facilidad administrativa aplica a todas las personas físicas que

presenten su declaración anual del ejercicio fiscal anterior al año en curso y se ubiquen en los supuestos siguientes:

Señalen la opción de devolución en la declaración anual del ejercicio.

Presenten su declaración de forma electrónica con contraseña, e. firma o e.firma portable, según corresponda.

### **CONSIDERACIONES**

Para que proceda la devolución en forma automática de la declaración anual del ejercicio fiscal anterior, debes presentarla a más tardar el día 31 de julio.

No podrán aplicar la facilidad de solicitar devolución en forma automática cuando:

Se trate de contribuyentes cuyos datos estén publicados en el Portal del SAT, al momento de presentar su declaración anual de conformidad con lo dispuesto en los párrafos penúltimo, fracción III y último del artículo 69 del CFF, así como a los que se les haya aplicado la presunción establecida en el artículo 69-B del mismo Código, una vez que se haya publicado en el DOF y en el Portal mencionado el listado a que se refiere el cuarto párrafo del citado artículo 69-B.

Soliciten la devolución con base en comprobantes fiscales expedidos por los contribuyentes que se encuentren en la publicación o el listado a que se refieren los artículos 69 o 69-B del CFF.”

Al no existir precedente que se compare con el rechazo de estas devoluciones al encontrarse el contribuyente en esta situación pues es claro que se está violentando su derecho a primero desahogar todo el procedimiento de forma directa y ya si no se desvirtuaran los hechos que presume la autoridad pues ahora si rechazar la devolución, que tema de controversia a parte pues se estaría dando una razón clara al menos para el contribuyente el porqué del rechazo y no rechazar el trámite por sola presunción o prejuicio del auditor que lleva a cabo la revisión de la devolución

Los tribunales de nueva cuenta emiten su sentencia a favor de la autoridad en la siguiente tesis aislada:

“Devolución de saldos a favor. Para negar la solicitud relativa por presumirse la inexistencia material de las operaciones amparadas por los comprobantes fiscales en que se sustenta, es innecesario seguir previamente el procedimiento previsto en el artículo 69-b del código fiscal de la federación.

El numeral 22 del ordenamiento indicado prevé el derecho de los contribuyentes a solicitar la devolución de cantidades pagadas indebidamente y la correlativa obligación de las autoridades fiscales para devolver éstas, así como dos procedimientos para verificar la procedencia de la solicitud correspondiente, uno en el que la autoridad puede requerir hasta en dos ocasiones información al contribuyente, y otro, consistente en el ejercicio de las facultades de comprobación del saldo a favor a través de una revisión de gabinete o de una visita domiciliaria. Por su parte, el artículo 69-B señalado incorpora una facultad de comprobación diversa, que deriva de la detección por la autoridad fiscal (la que puede tener como antecedente una solicitud de devolución) de que un contribuyente emitió 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 los comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, caso en el cual presume la inexistencia de las operaciones amparadas en aquéllos. Así, aunque ambos preceptos se refieren a procedimientos de verificación que pueden llevar a establecer la inexistencia de las operaciones amparadas por los comprobantes fiscales, el artículo 22 del código tributario prevé los específicos para resolver la procedencia de la solicitud de devolución de saldos a favor. Por tanto, para negar ésta por presumir la inexistencia material de las operaciones en que se sustenta, es innecesario

seguir, previamente, el procedimiento establecido en el numeral 69-B citado, toda vez que éste no tiene por objeto dar respuesta a esa petición, sino, en todo caso, despojar de cualquier efecto fiscal a los comprobantes.

El criterio contenido en esta tesis fue objeto de la denuncia relativa a la contradicción de tesis 2/2017 del Pleno en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito de la que derivó la tesis jurisprudencial PC.XVI.A J/20 A (10a.) de título y subtítulo: "comprobantes fiscales. Las inconsistencias o el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los proveedores que los expiden, son insuficientes, por sí solas, para generar una presunción sobre la inexistencia de las operaciones que amparan aquéllos."

## **CONCLUSIÓN**

Es de entenderse la postura de la autoridad fiscal al tratar de erradicar las prácticas de evasión fiscal, pero los medios por los que se vale no son los idóneos, claro ejemplo el artículo 5-A del mismo Código Fiscal de la Federación, que sufre de muchas imprecisiones legales.

El Poder Legislativo crea los artículos necesarios, el gobernado es el encargado de verificar si es que estos no violan garantías, ya que es indispensable que los artículos o medios creados por la autoridad cumplan con una serie de requisitos para dar la certeza jurídica suficiente.

El procedimiento que ofrece el artículo 69 B del Código Fiscal de la Federación además de impreciso carece de seguridad para el gobernado, ya que es la presunción y juicio anticipado de la autoridad nuevamente la que domina el tema de este procedimiento.

A julio de 2022, 8,288 contribuyentes no han desvirtuado las presunciones de la autoridad, sólo han podido desvirtuar 327. Esto nos da como resultado que solo el 3.9% lo ha logrado.

Es una cantidad muy baja la que ante la presunción y perjuicio de la autoridad ha podido defenderse y demostrar la materialidad de sus operaciones; esto sea porque realmente tenían un buen control de sus papeles y registros o porque a juicio de la autoridad no se cumplió con algún requisito meramente subjetivo por parte de la autoridad fiscal.

Los tribunales encargados de dirimir controversias entre gobernados y autoridades ahora están del lado de la recaudación y la presunción, así es el sentir del contribuyente al evidenciar las tesis y jurisprudencias que a favor han estado de este artículo 69 B del CFF, ¿esto será por indicación del Poder Ejecutivo y Legislativo o por mera coincidencia?

Es importante el erradicar las malas prácticas y la evasión fiscal de fondo, no se critica la intención de la autoridad ya que tiene derecho y más que derecho la obligación de hacerlo, lo que no está claro es que lo hagan a través de artículos que carecen de sustento legal y dejan en estado de indefensión a los contribuyentes.

## REFERENCIAS

Código Fiscal de la Federación [CFF] Art. 69B 31-07-2021

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Art. 31 Fracc. IV, 28-05-2021

Jurisprudencia 2a./J. 133/2015 (10a.) Décima Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 23, octubre de 2015, Tomo II, Materia Administrativa, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México p. 1738

Jurisprudencia 2a./J. 134/2015 (10a.) Décima Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 23, octubre de 2015, Tomo II, Materia Administrativa, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México p. 1743

Jurisprudencia 2a./J. 78/2019 (10a.) Décima Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 67, junio de 2019, Tomo III, Materia Administrativa, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México p. 2186

Tesis aislada I.4o.A.151 A (10a.) Décima Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 61, diciembre de 2018, Tomo II, Materia Administrativa, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México p. 1134

Tesis aislada I.4o.A.161 A (10a.) Décima Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 65, abril de 2019, Tomo III, Materia Administrativa, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México p. 1999

(Scribbr, s.f.) Servicio de Administración Tributaria. <https://www.sat.gob.mx/tramites/login/24016/solicita-tu-devolucion>

Todo el contenido de **LATAM Revista Latinoamericana de Ciencias Sociales y Humanidades**, publicados en este sitio está disponibles bajo Licencia [Creative Commons](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/) .