

PROBLEMAS DE LA APLICACIÓN DE PRESUNCIONES EN LA EVASIÓN FISCAL. ANÁLISIS DEL TRÁFICO DE COMPROBANTES FISCALES EN LA LEGISLACIÓN MEXICANA

Paola Yaber Coronado

paolayaber@hotmail.com

RESUMEN: Este trabajo analiza críticamente la figura prevista en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, que presume la inexistencia de operaciones fiscales cuando se detecta la falta de capacidad operativa en los contribuyentes. A partir del estudio teórico de las presunciones *iuris tantum* y su diferencia con las inferencias probatorias, se concluye que dicha norma no cumple con los elementos esenciales de una auténtica presunción legal. Además, se evidencian los efectos desproporcionados e irreversibles que genera en los derechos de defensa de los contribuyentes, al producir consecuencias jurídicas sin una validación jurisdiccional previa. El estudio propone repensar la legitimidad y aplicación de esta figura desde la perspectiva del debido proceso.

PALABRAS CLAVE: presunciones legales; artículo 69-B del CFF; derecho de defensa; capacidad operativa materialidad fiscal.

PROBLEMS OF THE APPLICATION OF PRESUMPTIONS IN TAX EVASION. ANALYSIS OF TAX VOUCHER TRAFFICKING IN MEXICAN LEGISLATION

ABSTRACT: This paper critically examines Article 69-B of the Mexican Federal Tax Code, which presumes the nonexistence of operations when taxpayers lack operational capacity. Based on a theoretical analysis of legal presumptions *iuris tantum* and their distinction from evidentiary in-

ferences, the study concludes that this provision does not meet the criteria of an authentic legal presumption. It also highlights the disproportionate and irreversible effects on taxpayers' right to defense, as legal consequences are triggered without prior judicial validation of the underlying facts. The study calls for a reconsideration of the legitimacy and application of this figure within the framework of due process.

KEYWORDS: legal presumptions; article 69-B; right to defense; operational capacity; fiscal materiality.

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.— 2. PRESUNCIONES LEGALES: 2.1. Características de las PR: 2.1.1 *Destinatarios de la norma*. 2.1.2 *Estructura o fórmula de una presunción legal*. 2.1.3 *Estrategias para impedir la aplicación de una PR*. 2.1.4 *Prueba del hecho base*. 2.2. Presunción legal e inferencia probatoria: entre la consecuencia normativa y la carga de la justificación.— 3. EL ARTÍCULO 69-B DEL CFF: 3.1 Análisis estructural del artículo 69-B del CFF a partir de características de una PR: 3.1.1 *Destinatarios de la norma*. 3.1.2 *Estructura de norma de presunción*. 3.1.3 *El alcance del hecho presumido. La inexistencia de operaciones*. 3.1.4 *Prueba del hecho base*.— 4. DE LA TEORÍA A LA PRÁCTICA: LA PRUEBA EN PRESUNCIONES FISCALES: 4.1 Detección de falta de activos. 4.2 Capacidad operativa insuficiente para prestar un servicio o realizar operaciones.— 5. DESMITIFICANDO LA PRESUNCIÓN LEGAL DEL ARTÍCULO 69-B DEL CFF.— 6. LIMITACIONES AL DERECHO DE DEFENSA DERIVADAS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 69-B DEL CFF.— 7. CONCLUSIONES.— REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. INTRODUCCIÓN

En términos generales, el fraude fiscal es conocido como cualquier acción deliberada y fraudulenta realizada por un contribuyente para evitar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, mediante el ocultamiento de ingresos, falsificación de documentos o la omisión intencional de información relevante, lo que da lugar a una infracción administrativa o a un delito fiscal. Los contribuyentes utilizan estructuras o contratos para simular operaciones legítimas, pero en realidad no corresponden con la verdadera intención de las partes o no tienen efectos materiales (Asorey y Navarri-ne, 2006, p. 152). Es decir, se simula una operación comercial o financiera que nunca existió o se realizó con el fin de obtener ventajas fiscales indebidas. En ese sentido de acuerdo con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante «OCDE») el fraude fiscal involucra intencionalidad y transgrede la ley.

Una manifestación común de estas prácticas es el tráfico de comprobantes fiscales, denominado en México como venta de facturas, es un fraude a la ley fiscal que consiste en simular un hecho distinto u ocultar el verdadero. Se trata de una práctica evasiva del pago del impuesto, que radica en colocar en el mercado documentos (comprobantes fiscales o facturas) con flujo de dinero comprobable, pero cuyos conceptos plasmados no son proporcionales a las cantidades que amparan dichos comprobantes, o bien que carecen de sustento material al no haberse realizado las operaciones económicas descritas en estos.

En este fraude fiscal concurren dos clases de contribuyentes: por un lado, los que emiten comprobantes fiscales digitales por internet en favor de terceros (en adelante «EFOS»)¹ y, por otro, los que dan efectos fiscales a esos comprobantes para disminuir la base gravable de los tributos a su cargo (en adelante «EDOS»)². El comprador de facturas, el EDOS, disminuye o nulifica el pago del impuesto sobre la renta al disminuir la base gravable con la deducción de los supuestos gastos efectuados por un servicio o un bien que nunca se prestó o transmitió y que igual puede acreditar y deducir el impuesto al valor agregado. Así es como, el EDOS paga menos impuesto o recibe devoluciones indebidas. Mientras que el EFOS, el que vende las facturas aparenta haber prestado un servicio o entregado un producto, aunque en realidad no lo hizo y obtiene un ingreso, pero no necesariamente lo declara y paga impuestos sobre este.

Este esquema ocasiona un daño directo al fisco, ya que permite que se recaude menos dinero del que legalmente debería obtenerse, lo que impacta negativamente los recursos disponibles para el gasto público³. Esto se debe a que, en México, las personas físicas y morales están obligadas a pagar impuestos sobre sus ingresos. Cuando una empresa incurre en gastos reales vinculados con su operación, puede legítimamente disminuir su base gravable mediante la deducción de dichos gastos. No obstante, en los esquemas fraudulentos conocidos como operaciones simuladas, los contribuyentes adquieren facturas que no corresponden a una transacción real, generalmente por un monto mayor al que efectivamente pagan al emisor del comprobante. Aunque quien emite la factura suele cumplir con los requisitos formales establecidos por la legislación fiscal, el documento no ampara una operación verdadera. Así los EDOS incrementan artificialmente sus deducciones, aparentan haber obtenido menores ingresos y, en consecuencia, pagan menos impuestos. Incluso pueden llegar a solicitar devoluciones indebidas de saldos a favor, lo que agrava aún más el perjuicio al erario.

Ante esta problemática, la autoridad fiscal ha intentado responder mediante el ejercicio de sus facultades de fiscalización. A través de procedimientos de auditoría y revisión contable, busca verificar la veracidad de lo declarado por los contribuyentes y puede, conforme a lo dispuesto en los numerales 42 y 50 del Código Fiscal de la Federación (en adelante «CFF»), determinar el monto de los impuestos omitidos, así como evidenciar la existencia de actos simulados. Sin embargo, en la práctica, demostrar la simulación de operaciones resulta complejo⁴, y, en muchos casos, las

¹ Empresas que facturan operaciones simuladas.

² Empresas que deducen operaciones simuladas.

³ El art. 31, Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (en adelante «CPEUM») conforme al cual los contribuyentes tienen la obligación de contribuir al gasto público en función de su verdadera capacidad contributiva.

⁴ Como afirma Muñoz Sabaté (2011, p. 63) la acreditación de la existencia de un negocio simulado se determina a partir de la fijación de los diversos indicios de los cuales se infiere la simulación; ello constituye una gran problemática en materia de prueba, ya que requiere el empleo de diversos medios

herramientas tradicionales de fiscalización han sido insuficientes para combatir eficazmente esta forma de evasión. Por ello, en 2014 el legislador mexicano adicionó un procedimiento administrativo autónomo al de fiscalización⁵, diseñado para identificar y sancionar a quienes emiten comprobantes sin sustancia económica (EFOS) y, con ello, evidenciar también a quienes los adquieren (EDOS), estableciendo una medida normativa para hacer frente a la evasión basada en operaciones simuladas⁶.

El procedimiento se incluyó en el art. 69-B del CFF, que establece que la autoridad tributaria podrá presumir la inexistencia de operaciones cuando detecte que un contribuyente no tiene la capacidad material para realizar la actividad que dice haber efectuado, o cuando no es localizable. Con la inclusión del artículo se buscó auxiliar a la administración tributaria en la demostración de un fraude a la ley, mediante un procedimiento específico para que, conforme a la «presunción legal», se releva a la autoridad tributaria de la carga de la prueba para demostrar una simulación de actos.

En 2015, la Suprema Corte de Justicia de México (en adelante «SCJN») resolvió sobre la constitucionalidad del art. 69-B del CFF, declarándolo válido al considerar que regula una presunción *iuris tantum*, que permite prueba en contrario con la finalidad de combatir el tráfico de facturas⁷ y a partir de ahí se han emitido una serie de criterios en los tribunales, considerándolo como presunción legal válida al tener la finalidad de combatir el fraude a la ley. Sin embargo, en 2019 y 2021, derivado del resultado del procedimiento previsto en el art. 69-B del CFF, se modificó el contexto normativo estableciéndose consecuencias administrativas e, incluso, penales, sin haberse cuestionado su constitucionalidad⁸. «La presunción» se convirtió en una he-

de prueba. En ese sentido es que existe una discusión doctrinal en materia tributaria sobre la eficacia, en su caso de las presunciones legales, como instrumento para combatir el fraude a la ley, y en el caso en específico de simulación de negocios, ya que se trata de una concatenación de indicios respecto al funcionamiento del negocio.

⁵ Con la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013. Según la exposición de motivos, la creación tiene el propósito, de identificar, neutralizar y sancionar a los contribuyentes que enajenan comprobantes fiscales sin respaldo fáctico de las operaciones que amparan.

⁶ Hasta que se publicó el art. 69-B del CFF en estudio, solo se podía determinar la falsedad de los comprobantes fiscales a partir del ejercicio de facultades de comprobación previstos en el art. 42 del CFF, incluso se preveía en la fracción VII del art. 42 del CFF, la facultad de la autoridad fiscal de allegarse de las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal, por la posible comisión de delitos fiscales, pero fue derogada el 17 de junio de 2016.

⁷ La SCJN ha establecido en diversas tesis de jurisprudencia que el art. 69-B del CFF no vulnera derechos y principios constitucionales, como el principio de irretroactividad de la ley, tesis de Jurisprudencia 2a./J. 132/2015 (10a.), el derecho de audiencia, tesis de Jurisprudencia 2a./J. 133/2015 (10a.); la libertad de trabajo, tesis de Jurisprudencia 2a./J. 134/2015 (10a.), la presunción de inocencia Jurisprudencia 2a./J. 135/2015 (10a.), la tesis de jurisprudencia 2a./J. 161/2015 (10a.). Sin embargo, el análisis de estas razones de constitucionalidad no es el objetivo de este trabajo.

⁸ El 8 de noviembre de 2019 se adicionó el art. 113 Bis del CFF, para considerar como delito fiscal la compraventa de facturas que amparen operaciones inexistentes. Además, tales conductas son reconocidas como delincuencia organizada que afectan la Seguridad Nacional, en términos de la Ley de Seguridad Nacional, vigente en 2020.

ramienta para que la autoridad identifique a contribuyentes que emiten facturas sin respaldo real de una operación económica, lo que daría lugar a iniciarles procedimientos administrativos que afectarían la continuidad de operar válidamente el negocio, y la posibilidad de utilizar la información proporcionada por el contribuyente, para poder realizar una acusación penal⁹, sin una resolución firme por parte de los órganos jurisdiccionales, que confirmen la validez de la aplicación del procedimiento.

El motivo por el cual he decidido estudiar esta norma radica en que es una práctica recurrente del legislador mexicano: la utilización de presunciones y ficciones para combatir el abuso fiscal. Como lo ha señalado la doctrina tributaria (Pérez Becerril, 2001, p. 149) estas figuras buscan facilitar la labor de las autoridades fiscales ante las dificultades que enfrentan para determinar y comprobar conductas evasoras. En esa misma línea, autores como Eserverri (1995, p. 10) han destacado que las presunciones funcionan como instrumentos probatorios que eximen a la autoridad fiscal de acreditar directamente ciertos extremos, particularmente cuando se trata de probar un ánimo defraudador¹⁰.

Ferrer Beltrán (2022, p. 413) señala que la relación intensa e imprecisa entre las presunciones y el razonamiento probatorio es lo que conlleva a la confusión en su tratamiento. «En ocasiones se afirma que las presunciones son mecanismos para facilitar la prueba; en otras, que eximen de prueba; y aun en otras, que son una forma de probar o hasta que constituyen prueba». Una parte de la doctrina ha destacado el hecho de que se realiza un uso desmedido y confuso del término «presunción», porque muchos de los supuestos relacionados con las presunciones pueden ser mejor comprendidos si se reconstruyen utilizando otros conceptos, como el de inferencia probatoria.

En ese sentido, el propósito de este trabajo es analizar el art. 69-B del CFF que establece una «presunción»¹¹, a partir de una debida conceptualización del término

⁹ La autoridad tributaria conforme a la información obtenida del procedimiento 69-B del CFF se apoyaría para iniciar un procedimiento penal en la declaración de una simulación de operaciones que afecta gravemente las finanzas públicas, lo que deriva en la comisión de un delito fiscal, tal como defraudación fiscal o comprobación de operaciones inexistentes. En 2024, se reformó el 19 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para establecer como supuesto de prisión preventiva oficiosa cualquier actividad relacionada con la emisión de falsos comprobantes. Se incluyó como delito al considerar que son conductas graves que atentan contra el funcionamiento del Estado.

¹⁰ En la doctrina tributaria ha existido una discusión sobre la eficacia de las presunciones como herramientas para combatir el fraude a la ley. Como lo enfatizan Asorey y Navarrine (2006, p. 153) y González García (1992, pp. 47-60) han cuestionado la eficacia incluso de las presunciones absolutas y de las ficciones cuando se utilizan de forma exclusiva como instrumento contra el fraude a la ley, concluyendo que solo un empleo acumulativo de tales instrumentos puede llegar a resolver los problemas que éste fenómeno plantea. Y, por otro lado, existe toda una discusión doctrinal en la que hay dos posturas que incluso sostienen que las presunciones legales no serían válidas para sancionar por evasión, y hay quienes sostienen que solo sería posible si se someten a rigurosos análisis de legalidad, razonabilidad y oportunidad al ser utilizadas en materia sancionadora. Sin embargo, esto no será materia de análisis de mi trabajo, solo lo enfatizo para dejar sentada la existencia de un debate sobre las presunciones tributarias.

¹¹ En el ámbito tributario podemos advertir la problemática en la falta de distinción en lo que es una inferencia probatoria, con una presunción *iure et de iure*, que incluso autores la consideran una

presunción legal considerando las consecuencias que su aplicación tiene en el ámbito del razonamiento probatorio y, en consecuencia, en el ejercicio del derecho de defensa del contribuyente¹². Por lo que, procederé del siguiente modo. En el párrafo § 2 explicitaré qué es lo que entiendo por presunción legal, para enfocarme en las presunciones *iuris tantum* y analizaré brevemente las características principales que las identifican. Se distinguirá además entre las presunciones y las inferencias probatorias. En el § 3 analizaré cada parte de la estructura condicional del referido art. 69-B del CFF en el contexto de la legislación procesal tributaria en México, conforme a las características que debe reunir una auténtica presunción. En el § 4 se expondrán dos ejemplos de los supuestos que pueden activar la presunción de inexistencia de operaciones y, con ello, advertir cómo funciona el procedimiento previsto en el numeral en estudio, con el contexto normativo y los criterios jurisprudenciales y así evidenciar las problemáticas en el razonamiento probatorio. En el § 5 mostraré que el art. 69- B del CFF no expresa una auténtica presunción legal. En el v6, finalmente identificaré la tensión que existe entre considerar a una norma de presunción legal y el derecho de defensa.

2. PRESUNCIONES LEGALES

El tema de las presunciones es complejo por la diversidad de terminología que se suele adoptar y la imprecisión conceptual con la que se usa el término. Como ha hecho notar Mendonca (2019, p. 45) y otros autores¹³, el término «presunción» se emplea de diversas maneras y con significados distintos que determinan su aplicación o uso en ciertos contextos o sistemas normativos; sin embargo, los efectos de las expresiones no necesariamente son los mismos. Esta falta de claridad terminológica ha generado, en el ámbito jurídico una necesidad de clasificar y conceptualizar lo que se ha denominado como «presunción», ya que su confusión conduce a una reconstrucción inadecuada del material normativo¹⁴, en la que incluso se tratan las presuncio-

ficción tributaria, y las presunciones de validez, legalidad, buena fe, que requiere de un análisis diverso que por el momento no lo abordaré.

¹² El derecho de defensa del contribuyente constituye una manifestación del principio de seguridad y del debido proceso, que garantiza a los particulares la posibilidad de controvertir los actos de la autoridad fiscal que les afecten, mediante el ejercicio de los medios de impugnación previstos en la ley. Este derecho implica que el contribuyente debe tener pleno acceso a las pruebas, argumentos y procedimientos necesarios para desvirtuar las determinaciones de la autoridad, bajo condiciones de equidad y legalidad que aseguren un juicio justo. Esto se puede desprender de lo resuelto la Primera Sala de la SCJN en el amparo en revisión 416/2012.

¹³ Benavente Cuesta (2013, p. 39), Aguiló Regla (2019, p. 63); Carbonell Belloio (2021, p. 374) y Ferrer Beltrán (2022, p. 413) abordan el tema.

¹⁴ Autores como Aguiló Regla (2019, p. 94) y Ferrer Beltrán (2022, p. 413), han analizado las presunciones, señalando que solo las presunciones relativas o *iuris tantum* deberían considerarse presunciones, al considerar que la presunción *homini* es realmente una inferencia probatoria y las presunciones iure son normas sustantivas. Ferrer Beltrán (2022, p. 413) ha sostenido que la confusión generada por el

nes como medios de prueba cuando en realidad las presunciones legales funcionan para decidir en ausencia de prueba.

Las presunciones legales, como lo indica Mendonca (2019, p. 51-52), son mandatos legislativos en los cuales se prevé que un hecho debe ser tenido como cierto siempre que la ocurrencia de otro hecho haya sido probada suficientemente. El autor además señala que tienen un carácter instrumental que pueden conducir o no a los propósitos perseguidos, por lo que el valor estará determinado en el contexto decisorio en el cual se utiliza. También, refiere que una regla de presunción, como la denomina Ullmann-Margalit (2019), no tiene que ver con la afirmación de hechos sino con cómo proceder sobre su base, de modo que su objeto es facilitar la toma de las decisiones, superando situaciones de incertidumbre (Mendonca, 2019, p. 44).

Entre las presunciones que se utilizan en el ámbito jurídico se distinguen dos tipos básicamente; las presunciones legales y las presunciones *hominis* o judiciales. Las presunciones legales son: la presunción *iuris tantum* o relativa (en adelante «PR») ¹⁵ que admite prueba en contrario; y la presunción *iuris et de iure* o absoluta (en adelante «PA») que no admite prueba en contrario ¹⁶. La denominada presunción *hominis* considero, al igual que otros autores, entre ellos Ferrer Beltrán (2022, p. 425), que no son presunciones legales en estricto sentido, ya que las disposiciones que expresarían estas últimas se reconstruyen como conclusiones de inferencias probatorias, que pueden formular los jueces, las autoridades o los abogados. Para los propósitos de este trabajo usaré el término «presunción» únicamente para referirme a las presunciones *iuris tantum*, PR, que es fundamental distinguirlas de las inferencias probatorias, ya que de igual manera se construyen y se aplican en el proceso de la toma de decisiones judiciales o administrativas, pero operan en niveles probatorios diferentes, como lo señalaré más adelante.

uso del término «presunción» para hacer referencia a cosas tan diversas aconsejaría prescindir de alguno de los usos, sin llegar al grado que propone Allen de eliminar en su totalidad el término de presunción.

¹⁵ Un ejemplo de presunción relativa o *iuris tantum* en materia civil, que es muy conocida es la presunción de paternidad, la cual establece que se considera padre del hijo al marido de la madre cuando el nacimiento ocurre durante el matrimonio dentro de cierto periodo después de su disolución, salvo que demuestre lo contrario. En materia tributaria, podemos identificar como presunción relativa la prevista en el art. 59, fracción III del CFF, que señala que la autoridad fiscal puede presumir que una persona ha omitido ingresos, cuando sus depósitos bancarios, inversiones financieras o adquisiciones son superiores a los ingresos declarados. Esto lo podemos ver así, un contribuyente declaró ingresos por 100 000 dólares pero tiene depósitos por 500 000 dólares. La autoridad prueba esta discrepancia (inferencia probatoria). Opera automáticamente la presunción de que los 400 000 dólares son ingresos omitidos. El contribuyente debe probar en el procedimiento administrativo que son préstamos, herencias, etc., y no puede atacar la lógica de la presunción, solo desvirtuarla con pruebas específicas. La validez de la aplicación de la presunción en la vía contenciosa administrativa estará determinada, porque la autoridad haya probado la discrepancia y el contribuyente presentado las pruebas correspondientes.

¹⁶ Como presunción absoluta en el ámbito tributario podemos identificar el art. 107, último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en 2009, que señalaba que las cantidades recibidas como préstamos o donativos no informadas en la declaración del ejercicio constituyen ingresos objeto del impuesto.

2.1. Características de las PR

Veamos con detenimiento las características que son necesarias identificar en una auténtica presunción legal: los destinatarios de la norma, la estructura, la prueba del hecho base y la forma en que se puede bloquear o derrotar una PR.

2.1.1. *Destinatarios de la norma*

Aguiló Regla (2019, p. 75) señala la importancia de identificar en una presunción al obligado a actuar en algún sentido. En el caso de las PR, son los sujetos a los que la norma les «impone la aceptación de una hipótesis (y su uso en el razonamiento) en ausencia de prueba (suficiente) en contrario» Ferrer Beltrán (2022, p. 429). Entonces, el destinatario de la norma de presunción es el sujeto obligado a actuar, siendo lo más común que sea el juez en un contexto decisorio como refiere Ferrer Beltrán (2022, p. 415), pero tratándose de la materia tributaria, las presunciones denominadas fiscales, es la autoridad tributaria quien tendrá la obligación de aplicar la norma de presunción que deberá formar parte de su razonamiento justificativo y el juzgador validar su aplicación.

2.1.2. *Estructura o fórmula de una presunción legal*

Ullmann-Margalit (2019, p. 21) señala que una regla de presunción se puede representar mediante una fórmula que consiste en si P genera la presunción de que Q. En el que P sería el hecho base y Q el hecho presunto. En las inferencias probatorias podemos advertir la misma estructura; sin embargo, el enlace lo efectúa el juzgador o la autoridad conforme a las máximas de la experiencia, para inferir que, si P es verdadero, es probable que Q también lo sea, pero sin que exista una obligación normativa de aceptarlo como tal (Mendonca, 2019, p. 55).

Entonces, toda presunción legal debe tener la estructura siguiente: el hecho base y el hecho presunto o presumido, entre los que habría un nexo o enlace. El enlace entre la afirmación base y la presumida está fijado por el legislador, en una norma, en función de determinados elementos de juicio. Se podría decir que existe una generalización acreditada de modo que el enlace o nexo entre el hecho base y el hecho presunto, si cuando ocurre el primer hecho es altamente probable que ocurra también el segundo (Ferrer Beltrán, 2022, p. 415)¹⁷.

¹⁷ Este punto es importante para destacar la discusión sobre si la conexión entre el hecho base y el hecho presumido está debidamente sustentada desde una perspectiva epistémica. Existen autores como Matida (2016, p. 274) que argumenta que es una característica necesaria para considerarlas auténticas presunciones. Sin embargo, esta es una cuestión que, resultaría relevante analizar específicamente en el contexto de las presunciones legales en materia fiscal, pero será materia de un diverso trabajo.

2.1.3. *Estrategias para impedir la aplicación de una PR*

Mendonca (2019, p. 62) refiere que se dispone de dos estrategias para impedir la aplicación de una PR: el bloqueo de la presunción o su destrucción. La primera consiste en mostrar que el hecho base no está probado o en aportar prueba en contrario de la ocurrencia de este, de modo que no se actualiza la condición de la aplicación de la regla presuntiva; la segunda estrategia consiste en probar la no ocurrencia del hecho presumido (Ferrer Beltrán, 2022, p. 417). La primera estrategia la denomina bloqueo de la presunción y la segunda como derrota o destrucción de la presunción. El sujeto que se beneficie de la presunción solo debe probar la proposición sobre el hecho base, mientras que quien pretenda evitar ese beneficio debe producir prueba en sentido contrario, respecto de la falsedad de la proposición acerca del hecho base o de la del hecho presumido (Mendonca, 2019, p. 62).

Ferrer Beltrán (2020, p. 450) enfatiza la importancia de establecer las condiciones para considerar derrotada la presunción, esto es, que exista prueba suficiente en contrario. El nivel de suficiencia necesario para que una hipótesis pueda considerarse probada o suficientemente corroborada para una decisión sobre los hechos está determinado en función del estándar probatorio¹⁸.

2.1.4. *Prueba del hecho base*

La obligación impuesta por la PR surge únicamente si se prueba el hecho base¹⁹. De ahí la relevancia de identificar quién tendría que probarlo y cuándo se podría considerar suficientemente probado. Entonces recordemos que, tratándose de una presunción, quién busca su aplicación tiene la carga de la prueba del hecho base, y quien pretende evitarla tiene la carga de la prueba de la no ocurrencia del hecho presunto²². La PR parte de una inferencia que debe hacer el sujeto al que está destinada la norma de presunción, a partir de un hecho conocido o probado (hecho base) hacia un hecho desconocido o incierto. Una vez se considera probado el hecho desconocido a partir de esa inferencia realizada por la autoridad o juez, este deberá incorporar a su razonamiento la premisa de que ese hecho sucedió.

¹⁸ Los estándares probatorios que refiere Ferrer Beltrán (2022, p. 430) son reglas que determinan el nivel de suficiencia necesario para que una hipótesis pueda considerarse probada o suficientemente corroborada para una decisión sobre los hechos. Este tema requiriere de un estudio más amplio al respecto; sin embargo, es importante tenerlo presente por la referencia que haré con posterioridad sobre cuándo efectivamente podemos considerar que un hecho base está probado o no.

¹⁹ Mendonca (2019, p. 62) lo refiere en primer término y Ferrer Beltrán (2022, p. 417) establece la excepción de cuándo no sería necesario probar, esto es, ante hechos notorios o se trate de un consenso entre partes, que esto no aplica en materia tributaria. Por ello, Gama (2019, p. 39) sostiene que se dispensa a una de las partes de la obligación de probar un hecho, concretamente el hecho presumido.

Para definir el grado de corroboración de suficiencia probatoria del hecho base es conveniente señalar que Ferrer Beltrán (2022, p. 401) sostiene que estará determinado en función de la importancia de los bienes en juego y la gravedad, que pudiera tener una decisión equivocada, a lo que denomina estándar probatorio. El autor señala que este umbral no será necesariamente el mismo en todos los procesos, ya que existen diversos estándares con niveles de exigencia distintos. Los estándares de las pruebas sirven: (i) como un criterio de justificación de las decisiones probatorias, permitiendo el control de corrección del razonamiento probatorio realizado; (ii) para la posibilidad de que las partes planteen recursos contra las decisiones, así como formular sus alegatos para mostrar la falta de justificación de la decisión recurrida; y (iii) para distribuir el riesgo del error entre las partes, es decir, de condenar a personas inocentes o absolver culpables.

En ese sentido, el punto de partida será identificar los hechos fácticos que refiere la norma, como hecho base para analizar el razonamiento efectuado por el destinatario de la norma, con el que sustenta que se encuentra suficientemente corroborado el hecho base, atendiendo al estándar probatorio establecido por el juzgador o por el legislador, para tener por probado el hecho desconocido que refiere la norma de que se trate²⁰.

2.2. Presunción legal e inferencia probatoria: entre la consecuencia normativa y la carga de la justificación

Las presunciones legales, según Ferrer Beltrán (2022, p. 415), son normas condicionantes que imponen a otro la obligación de tener por cierto un hecho desconocido, con el requisito de que se pruebe un hecho base y exista una relación entre los dos hechos establecida en la ley. El efecto probatorio, es doble: en primer lugar, cambia el *thema probandum* (el hecho a probar) y, probado este, altera la carga de la prueba de la no ocurrencia del hecho presumido. Es por ello por lo que se considera que facilitan las pretensiones de una parte y dificultan las de la otra.

La importancia de distinguir entre una inferencia probatoria y una PR radica fundamentalmente en sus implicaciones en el ejercicio del derecho de defensa. Distinguir las en un procedimiento es crucial porque afecta la estructura de la carga de la prueba. La presunción legal facilita la decisión del destinatario de la norma al establecer una carga invertida automática, mientras que la inferencia probatoria requiere la construcción de un razonamiento lógico sólido que determina significativamente el alcance y el nivel de exigencia de motivación de la autoridad o el juzgador.

²⁰ En relación con el tema de estándares probatorios es un tema que requiere más explicación; sin embargo, para efectos del presente trabajo únicamente es relevante tenerlo en consideración para analizar si está un hecho suficientemente corroborado.

Cuando se habla de PR el tema probatorio determina cómo se estructura la carga de la prueba y qué tipo de evidencias son necesarias para confirmar o desvirtuar una presunción; mientras que las inferencias probatorias no tienen la misma fuerza automática que una presunción legal, ya que son herramientas de razonamiento que permiten a jueces o autoridades deducir hechos desconocidos basándose en patrones, máximas de la experiencia²¹, que permiten justificar las conclusiones probabilísticas. Según González Lagier (2005, p. 72), su función es ayudar a deducir conclusiones con cierto grado de probabilidad, sin la imposición de la ley.

Otra forma de identificar la diferencia de una presunción relativa (PR) y una inferencia probatoria, es utilizando la estructura argumental de Toulmin (2019, p. 106-108), que consta de cuatro elementos: una pretensión, es decir, el hecho presumido; el fundamento para sostener la pretensión, que sería el hecho base; la garantía de ese fundamento, son las razones que sustentan el enlace entre el hecho base y el hecho presumido; y el respaldo, que es cuando no son suficientes las razones y es relevante la información relativa al campo que se está argumentando.

Estamos ante una inferencia probatoria cuando la garantía es el enlace del argumento, que se basa en un razonamiento inductivo realizado a partir de las máximas de la experiencia. El respaldo es la información general relativa del campo en el que se está argumentando. En el caso de las PR, tienen un hecho base, el hecho conocido, que debe estar acreditado, un hecho presunto y en enlace de estos, la norma.

En las PR su aplicación puede ser controlada, pero su existencia y validez no son cuestionables por un juzgador. Así, para que opere la presunción debe existir prueba de una proposición existencial acerca del hecho base y ausencia de prueba suficiente respecto de la negación de la proposición presumida. Las inferencias probatorias requieren un análisis más profundo, porque exigen pruebas más sólidas para llegar a conclusiones válidas, ya que se requiere de un razonamiento. Por tanto, las PR pueden ser bloqueadas si se demuestra que no ocurrió el hecho base y destruidas si se acredita que no ocurrió el hecho presumido. Tratándose de las inferencias probatorias solo pueden derrotarse.

Conforme a lo anterior, podemos concluir que las PR y las inferencias probatorias tienen la misma estructura y comparten la característica de admitir prueba en contrario, pero divergen en que, en las primeras, el nexo o enlace entre la afirmación base y la afirmación presumida está determinada por el legislador en función de ciertos elementos de juicio, como lo referimos con anterioridad; mientras que en las segun-

²¹ González Lagier (2005, p. 87) sostiene que las máximas de la experiencia son generalizaciones basadas en la observación de casos previos y que sirven como garantía del razonamiento probatorio. Estas máximas deben estar bien fundamentadas para otorgar solidez a la inferencia, y su validez se evalúa mediante la inducción ampliativa, es decir, evaluando si las observaciones previas son suficientes para sustentar una generalización aplicable al caso en concreto.

das el enlace es incorporado por el juzgador, autoridad o alguna de las partes, a su razonamiento por una inferencia epistémicamente fundada²², y no por una norma.

Con esas someras consideraciones queda ya claro qué entiendo por PR, como una regla establecida en una norma condicional, con una estructura claramente definida, que ofrece la posibilidad de bloquearla y destruirla en el contexto decisorio de que se trate. La norma que establece una PR pretende dar un criterio al destinatario de la norma para que, si no hay prueba suficiente, cumpla con la obligación de resolver el caso, otorgando así seguridad jurídica. En el caso de las inferencias probatorias, aun cuando tienen la misma estructura de la PR, surge del razonamiento lógico en cada caso del juzgador o autoridad, el cual hay mayor probabilidad de derrotarlo.

3. EL ARTÍCULO 69- B DEL CFF

El artículo establece en su parte conducente lo siguiente:

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

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

...

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

...

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo 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.

...

²² González Lagier (2005, p. 57) se refiere que sería una inferencia probatoria epistémica cuando la conexión de la información disponible con la hipótesis fáctica, o enunciados sobre los hechos a probar, está soportado en la generalización por regularidad empírica, que serían las máximas de la experiencia o conocimiento científico.

3.1. Análisis estructural del art. 69-B del CFF a partir de características de una PR

A continuación, analizaré el art. 69-B del CFF, desde el aspecto teórico de una PR, conforme a las características que de manera somera fueron señaladas en el apartado anterior, pero que nos permitirán identificar si estamos o no ante una auténtica norma de presunción.

3.1.1. *Destinatarios de la norma*

En este caso, la norma establece un procedimiento que es aplicado exclusivamente por la autoridad tributaria. Este procedimiento se activa cuando la autoridad utilizando la información disponible en su sistema, detecta la falta de capacidad operativa o la no localización del contribuyente. Si la autoridad considera que las pruebas presentadas por el contribuyente, identificado como EFOS, son insuficientes para demostrar su capacidad operativa para la prestación de servicios o entrega de bienes, o su localización, se presume la inexistencia de operaciones. Esta presunción afecta a los EFOS y, en consecuencia, se cuestiona la materialidad de los comprobantes utilizados por los EDOS relacionados con dichos EFOS.

3.1.2. *Estructura de norma de presunción*

En el art. 69-B del CFF podemos identificar la estructura de una PR, tiene un hecho base, un hecho presunto establecido en el artículo, que se esquematiza de la siguiente manera:

3.1.2.1. Hecho base:

El artículo presenta un hecho base compuesto, que puede configurarse a partir de los siguientes elementos:

1. Que el contribuyente emite comprobantes sin contar con:
 - Activos,
 - Personal,
 - Infraestructura, o
 - Capacidad material (directa o indirecta) para realizar las operaciones (prestar servicios o entregar bienes).

En el caso podemos advertir que está construido con base en una categoría abierta y susceptible de interpretación de la autoridad administrativa. ¿Cuántos activos mínimos se requieren para que no se considere que son insuficientes? ¿Basta que falte uno de los elementos o debe ser combinación de todos?

2. O bien, un supuesto autónomo

- Que el contribuyente se encuentre no localizado.

3.1.2.2. Hecho presunto:

- Inexistencia de operaciones/ falta de materialidad operaciones.

Entonces, cuando la autoridad «detecte» a un contribuyente que emitió comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar bienes, (en adelante, por simplicidad, capacidad operacional o «CO»), o que es un sujeto no localizable, se presumirá que es un EFOS, salvo que presente información o documentación para derrotar la presunción de operaciones inexistentes. El artículo señala que, si se prueba el hecho base se presumirá la inexistencia de las operaciones.

En otras palabras, siguiendo la fórmula de una regla de presunción que referimos con anterioridad, que señala Ullmann-Margalit, (2019, p. 21) si se da la condición P, entonces se procederá como si Q fuera verdadero, salvo prueba en contrario. En este caso P representa la detección de ausencia de activos, infraestructura, personal para prestar bienes y servicios, de falta de CO y/o que no se haya localizado el contribuyente, Q es la inexistencia de operaciones y Q₁ la falta de materialidad de las operaciones.

3.1.3. *El alcance del hecho presumido. La inexistencia de operaciones*

La inexistencia de operaciones de un contribuyente conlleva considerar que sus actos o contratos fueron simulados, a efecto de los delitos previstos en el CFF²³. Esta consecuencia se vincula con dos delitos contenidos en el CFF: (i) un tipo de defraudación fiscal equiparada —*i.e.*, la simulación de actos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco—, y; (ii) el delito de expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes que amparen actos jurídicos simulados (en adelante «Delito 113bis»)²⁴.

²³ Tratándose del delito previsto en el art. 113 bis del CFF, la acción del Ministerio Público estaría dirigida a demostrar que un contribuyente expidió, enajenó, compró o adquirió un comprobante que ampara un acto jurídico simulado, sin que sea necesaria otra condición de resultado; situación respecto de la cual —desahogado el procedimiento del 69-B— ya existiría una prueba documental pública, esto es, la resolución que determina que el contribuyente no derrotó «la presunción».

²⁴ Art. 109 fracción IV del CFF. Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien: [...] Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal y el art. 113 bis del CFF. Se impondrá sanción de dos a nueve años de prisión, al que por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Una diferencia importante entre estos delitos es que la defraudación fiscal equiparada es un delito de resultado en sentido estricto²⁵, dado que requiere la obtención de un beneficio indebido en perjuicio del fisco; mientras que el Delito 113 bis es un delito de mera conducta, ya que no necesita de un resultado posterior a la expedición, enajenación, compra o adquisición del comprobante (*i.e.*, el aprovechamiento de un efecto fiscal y/o un perjuicio al fisco). Esta construcción legal no significa que el ministerio público se encuentre relevado de demostrar objetivamente que un comprobante ampara un acto jurídico simulado, pero sí implica que contará con una prueba documental que deriva de un procedimiento administrativo dentro del cual se invirtió la carga de la prueba en contra del contribuyente. Es decir, se habrá obtenido un elemento de prueba a través de un procedimiento en el cual la actividad de la autoridad habrá sido pasiva y discrecional frente a la actividad que correspondió al contribuyente, como lo advertiremos más adelante.

3.1.4. *Prueba del hecho base*

En los supuestos referidos como hecho base en el apartado anterior, conforme a la norma en análisis, la autoridad tributaria debe demostrar la inferencia probatoria que realiza para sostener la relación entre la falta de activos, porque la empresa no tiene ningún activo declarado, la insuficiencia de CO porque los recursos de la empresa a su juicio son insuficientes para el nivel de ingresos declarados; o que la empresa no está localizada. Sin embargo, no se puede perder de vista el carácter indeterminado del hecho base que evidencia el grado de complejidad para considerar que efectivamente está probado el hecho base.

Esto es, si la prueba del hecho base debe estar acreditada. Entonces, en la resolución preliminar emitida por la autoridad, que informa al contribuyente que está en alguno de los supuestos del artículo, para detonar la aplicación de la norma, tendría que demostrar conforme a una generalización sostenible en relación con el tipo del negocio, que se trata de un contribuyente que por los indicios que tiene en su base de datos carece de CO y/o sin domicilio localizable.

4. DE LA TEORÍA A LA PRÁCTICA: LA PRUEBA EN PRESUNCIONES FISCALES

En este apartado se analizarán dos ejemplos que permitirán ilustrar cómo opera el art. 69-B del CFF y su impacto en el razonamiento probatorio. Con estos ejemplos se mostrará cómo la configuración normativa del hecho base, la falta de CO es abierta y

²⁵ Ontiveros Alonso (2017, p. 186) señala que en el derecho penal hay resultado donde un concepto natural lo rechazaría de plano: en la tentativa, por ejemplo, también hay un resultado desde la óptica del derecho penal (el peligro al que ha sido expuesto el bien jurídico).

amplia, lo que deja a la autoridad fiscal un margen considerable de interpretación al momento de determinar la insuficiencia de CO. Así se observará cómo la autoridad sin criterios definidos puede concluir la existencia del hecho base, y con ello, activar la presunción de inexistencia de operaciones, generando consecuencias relevantes en el razonamiento probatorio y en el derecho de defensa de los contribuyentes. El primer ejemplo mostrará el funcionamiento y los problemas normativos del procedimiento previsto el art. 69-B del CFF, mientras que el segundo se centrará en evidenciar las implicaciones que tiene su aplicación en el razonamiento probatorio y el derecho de defensa.

4.1. Detección de falta de activos

En México las empresas tienen que presentar anualmente su declaración de impuestos²⁶. En estas declaraciones se incluyen los rubros que permiten a la autoridad analizar la situación operativa y financiera de la empresa, entre los cuales están sus activos²⁷, infraestructura y personal. En cumplimiento de su obligación fiscal, un contribuyente «X» (posible EFOS), que se dedica a vender granos, declara en el ejercicio fiscal 2021, la venta de 1000 toneladas de granos a «Y» (posible EDOS). La autoridad tributaria, al revisar su declaración, detecta que la empresa no tiene camiones para transportar los granos, tiene dos almacenes para guardarlos y sin personas registradas para que opere el negocio. Con base en estos datos la autoridad concluye que la empresa no tiene capacidad material para realizar las operaciones y activa el 69-B del CFF, publicando los datos de la empresa «X» como posible EFOS.

Veamos cómo se aplica el ejemplo utilizando la estructura argumental de Toulmin a la que hicimos referencia con anterioridad, con los cuatro elementos: la pretensión (lo que se afirma), el fundamento (la base de la afirmación), la garantía (las razones que conectan la base con la afirmación) y el respaldo (información adicional cuando las razones no son suficientes).

La base de la afirmación: De la información que tiene en su sistema, la autoridad detecta que «X» declara en 2021 que vendió 1000 toneladas de granos a la empresa «Y». La autoridad tributaria observa que:

- No tiene camiones registrados para el transporte.
- Tiene solo dos almacenes y sin capacidad logística clara.

²⁶ Al presentar la declaración fiscal, la empresa debe incluir información detallada sobre sus activos fijos y otros recursos que posee.

²⁷ Los activos son todos los bienes, derechos y recursos que una empresa posee y utiliza para llevar a cabo sus actividades económicas. Los activos fijos son los bienes tangibles, como maquinaria, equipo, vehículos, inmuebles, y otros bienes de capital que la empresa utiliza en sus actividades productivas o comerciales. Los activos circulantes son los inventarios, cuentas por cobrar y otros activos líquidos. Esto permite a la autoridad tributaria analizar si la empresa tiene los medios suficientes para realizar las operaciones que reporta.

— No tiene empleados registrados en el sistema de seguridad social o pago de impuesto sobre nómina.

Con base en esos indicios, la autoridad concluye que «X» carece de capacidad material para realizar operaciones, y activa la aplicación del art. 69-B del CFF, presumiendo que «X» es un EFOS y publicando sus datos en el Diario Oficial de la Federación (en adelante DOF).

Lo que se afirma: inexistencia de operaciones: (la venta de granos es ficticia)

Garantía: el art. 69-B del CFF permite a la autoridad publicar como EFOS cuando presume la inexistencia de operaciones por falta de capacidad operativa.

Respaldo: Cuando no hay activos, no es posible que pueda funcionar una empresa de compra y venta de granos, que requiere activos para poder operar. Dentro de una probabilidad lógica, se desprende que no es posible que puedan operar sin recursos, pero en el caso tiene algunos recursos.

En este caso podemos sostener que la autoridad hace una inferencia de que el contribuyente «X» no tiene capacidad material, porque dentro de sus sistemas informáticos no tiene registro de personal operativo y de camiones que transportan los granos. Es razonable que la autoridad sospeche que las operaciones declaradas no tienen respaldo material, ya sea porque existen inconsistencias en las declaraciones de activos en los periodos o bien por falta de congruencia en lo declarado en las actividades económicas sin reporte de activos; sin embargo, la norma no define qué activos son esenciales para considerar que la empresa tiene capacidad operativa, cuando en la realidad pueden existir contratos de logística, arrendamientos, entre otros, para que opere una empresa opere sin necesidad de ciertos activos. En ese sentido, es importante evidenciar la importancia del razonamiento de la autoridad, conforme al cual sostiene su inferencia con los elementos que cuenta en su sistema, para considerar que son insuficientes para operar.

A este contribuyente «X» se le notificará por buzón tributario²⁸ un oficio en el que se señalarán los elementos considerados por la autoridad para «presumir» que es un EFOS; adicionalmente su nombre será dado a conocer en la página del Servicio de Administración Tributaria, y a través de la publicación en el DOF²⁹, para que presente la documentación o información correspondiente con ello activa la presunción³⁰.

²⁸ Medio de comunicación electrónica entre autoridades fiscales y contribuyentes.

²⁹ El Diario Oficial de la Federación es un órgano del Gobierno Constitucional de México, de carácter permanente e interés público, cuya función consiste en publicar en el territorio nacional, las leyes, decretos, reglamentos, acuerdos, circulares, órdenes y demás actos, expedidos por los Poderes de la Federación en sus respectivos ámbitos de competencia, a fin de que estos sean aplicados y observados debidamente. Conforme a la Ley del Diario Oficial de la Federación y Gacetas Gubernamentales.

³⁰ Conforme al criterio de la SCJN en la tesis jurisprudencial 2a./J. 154/2019 (10a.), la resolución preliminar que emite la autoridad tributaria para informar al contribuyente que detectó que está en algún supuesto del 69-B del CFF, no es impugnabile en vía jurisdiccional, por considerar que no afecta al contribuyente, aun cuando se publican los datos del contribuyente en la primera lista en el DOF, por lo que el procedimiento se sigue sin que se pueda cuestionar si quedo debidamente probado el hecho base.

El contribuyente «X» tendría que presentar información y documentación para probar que cuenta con transportes propios y personal registrado en su nómina; o bien acepta que no tiene esos activos directamente, pero derrota la inexistencia de operaciones demostrando que opera mediante la subcontratación de servicios de almacenaje, subcontratación del transporte, que tiene contratos de servicios con personal externo, que su modelo de negocios es viable sin necesidad de tener los activos directamente. Aporta las pruebas con las que demuestre que sí entregó las 1000 toneladas a «Y» con facturas de transporte externo, fotografías de entrega, entre otros.

Una vez valoradas las pruebas presentadas por el contribuyente «X», si la autoridad tributaria considera que éste no presentó información y documentación suficiente a su juicio, para bloquear o derrotar la «presunción» ocurriría lo siguiente: (1) La autoridad tributaria emitirá una resolución definitiva, en la que deberá justificar las razones por las cuales consideró insuficientes las pruebas exhibidas por el contribuyente; (2) se publican los datos de «X» en una segunda lista en el DOF, señalando que sus operaciones se determinaron como inexistentes actualizando los supuestos normativos que lo consideran un EFOS; y (3) a todos los contribuyentes que tuvieran comprobantes fiscales del considerado EFOS, se les presume como EDOS, como la empresa «Y» salvo que presenten documentación conforme a la cual acrediten la materialidad de las operaciones amparadas en los propios comprobantes.

En cuanto a la resolución que emite la autoridad tributaria derivada de la aplicación del artículo 69-B del CFF, en la que considera que la información proporcionada por el contribuyente «X» no fue suficiente para derrotar la «presunción», es impugnabile mediante el recurso de revocación administrativa ante la misma autoridad tributaria o de manera optativa presentar la demanda de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Sin embargo, los efectos de la aplicación de la presunción se producen en el momento en el que se publican sus datos en el DOF y se señala a «X» como un EFOS, ya que no se suspenden acorde con un criterio jurisprudencial de la SCJN (2a./J. 88/2014, 2014).

Entonces una vez que se publican los datos del contribuyente genera diversas consecuencias legales: los socios o accionistas del contribuyente «X», pueden ser considerados responsables solidarios de las contribuciones que se hubieren causado, mientras ostentaron tal calidad (art. 26, fracción X del CFF); Se impide su participación en procedimientos de contratación pública (art. 32 del CFF); se cancelan los los Certificados de Sellos Digitales (en adelante «CSD») para emitir comprobantes fiscales (art. 17-H, fracción II del CFF)³¹; y la autoridad fiscal puede presentar querrela ante la fiscalía por la posible comisión de delitos de defraudación fiscal y la expedición de comprobantes que amparen actos jurídicos simulados (art. 109, fracción IV y art. 113 bis del CFF).

³¹ El CSD es un archivo digital que resulta indispensable para que un contribuyente pueda emitir comprobantes fiscales, pues sirve como mecanismo para garantizar su origen, autenticidad y unicidad. Es prácticamente imposible continuar legítimamente con las actividades comerciales sin estos.

De este modo, aunque el contribuyente «X» aún puede impugnar la resolución que lo clasifica como EFOS, los efectos jurídicos derivados de esa presunción se materializan desde la publicación de sus datos en el DOF, sin que exista aún una resolución firme que acredite la validez de la aplicación del art. 69-B del CFF, esto es, que se hubiere acreditado el hecho base y la falta de pruebas para derrotar la inexistencia de operaciones.

Además, con la publicación en la segunda lista de los datos de «X», otra consecuencia es que se considerará EDOS la empresa «Y», y le comienza a correr el plazo de 30 días para acudir ante la autoridad fiscal para presentar la documentación e información correspondiente con la que acredite la materialidad de las operaciones sustentadas en los comprobantes fiscales que le expidió «X», en los términos del penúltimo párrafo del art. 69-B del CFF³². En caso de que la autoridad fiscal resuelva desfavorablemente para el EDOS (esto es, que no tiene por demostrada la adquisición de bienes o la prestación de los servicios amparados en los comprobantes fiscales expedidos por el EFOS), se le informa que los comprobantes fiscales digitales por internet dejan de ser válidos, y, por lo tanto, se le invita a corregir su situación fiscal³³.

A partir del momento en que: (i) exista una resolución desfavorable, por medio de la cual la autoridad fiscal sostiene que no se acreditó la materialidad de los servicios o los bienes adquiridos de un contribuyente contenido en el listado definitivo de EFOS; o (ii) no se haya presentado la solicitud de aclaración correspondiente, de manera inmediata la autoridad fiscal podría emitir una resolución distinta, como al EFOS en términos del art. 17-H bis del CFF, por medio de la cual restrinja temporalmente el uso de los CSD del contribuyente para emitir comprobantes fiscales, lo que obliga a la empresa, que utilizó las facturas emitidas por el EFOS a corregir las diferencias derivadas del efecto que les dio a los comprobantes considerados falsos para poder levantar esa restricción, esto es, tendrían necesariamente que «autocorregirse» independientemente de si acreditara o no la materialidad en una instancia posterior³⁴.

³² En el supuesto en que la autoridad tributaria considere que la información presentada fue insuficiente, no existe una regla en el CFF, para requerirle información adicional a los supuestos EDOS ni la ley prevé un plazo para emitir la resolución correspondiente, ya que esto está previsto en la Regla 1.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal. Es por esto, que si no resuelve la autoridad fiscal dentro de los tres meses siguientes, que es un plazo aplicable para la negativa ficta para acudir al juicio, puede impugnarlo de esa manera, sin que pueda hacer valer la nulidad de la resolución por no emitirla dentro del plazo que prevé la Resolución Miscelánea, conforme al criterio de la SCJN en la jurisprudencia identificada con el número 2a./J. 162/2019 (10a.).

³³ Se le invita a auto-corregirse, ya que en este momento no podría emitirse un acto determinante de un crédito fiscal al ser necesaria una revisión amplia de los hechos económicos causantes de las contribuciones a su cargo a través del ejercicio de facultades de comprobación previstas en el art. 42 del CFF. Sin embargo, eso no significa que no le sean aplicadas las consecuencias sancionatorias administrativas de considerarlo un EDOS, como ocurre para los EFOS.

³⁴ Asimismo, se condicionan los estímulos fiscales que se hubieren otorgado para la región fronteriza norte del país a que se corrijan o se desistan del medio de defensa interpuesto en contra de la

Aunque la autoridad fiscal solo puede dejar sin efectos los comprobantes mediante el ejercicio de sus facultades de fiscalización, en términos del art. 42 del CFF³⁵, en caso de que el EDOS no se hubiere autocorregido dentro de los treinta días previstos en el artículo en análisis y la autoridad fiscal ejerce sus facultades de fiscalización y considera que «Y» no acreditó la materialidad de las operaciones, podría imponerle una multa de un 55 por 100 al 75 por 100 del importe de cada comprobante fiscal al que se le haya dado efectos fiscales, conforme a lo dispuesto por los arts. 83 y 84 del CFF.

4.2. Capacidad operativa insuficiente para prestar un servicio o realizar operaciones

Ahora analicemos otro ejemplo, en el que el hecho base resulta más complejo de demostrar, como lo es el caso de un contribuyente que no tiene capacidad suficiente para prestar un servicio o realizar las operaciones que factura y entonces, podremos advertir la importancia del razonamiento probatorio. En este contexto, la inferencia probatoria debe ser respaldada por la autoridad fiscal, quien deberá demostrar fehacientemente que, con la información contenida en sus bases de datos, existe un sustento lógico y racional, conforme a una máxima de la experiencia que respalde la inexistencia de operaciones. En consecuencia, todas las facturas emitidas por el EFOS se presumen que carecen de materialidad, a menos que se demuestre lo contrario, sin importar el ejercicio fiscal al correspondan ni el contribuyente que haya recibido los servicios o bienes.

Una empresa «Y» vende programas de Software a diversas empresas «W», «X» y «Z». En el 2021 facturó veinte millones de pesos. Tiene de activos: tres computadoras, cuatro personas, sin infraestructura adicional. La autoridad tributaria infiere que esos elementos son suficientes para determinar una desproporción entre sus recursos e ingresos y publica los datos de la empresa «Y» en la primera lista en el DOF, como un posible EFOS.

resolución recaída a la presentación de la información y documentación para demostrar la materialidad de las operaciones amparadas en los comprobantes expedidos por el considerado EFOS. (Regla 11.9.20. de la RMF para el ejercicio fiscal de 2024). De igual manera, los socios o accionistas de la persona moral considerada como EDOS, serán responsables solidarios respecto de las contribuciones que se hubieran causado por la sociedad cuando tenía tal calidad. (Artículo 26 del CFF).

³⁵ El propósito de las facultades de fiscalización previstas en el art. 42 del CFF es en términos generales evaluar la situación fiscal de un contribuyente y dentro de este procedimiento la autoridad tributaria puede determinar obligaciones tributarias para el contribuyente. De esta manera, si la autoridad quisiera dejar sin efectos las facturas de los EDOS necesita iniciar el procedimiento dentro del plazo de caducidad de cinco años establecido en el art. 67 del CFF, a partir de que le dieron efectos. En ese sentido, tampoco debería la autoridad pronunciarse respecto un ejercicio fiscal de un EFOS no existe una limitante expresa con base en la cual pudiera aplicar la presunción de inexistencia de operaciones, para el caso de los EFOS, que como se advirtió con anterioridad los efectos adversos a estos contribuyentes se dan por la publicación de su nombre en el DOF.

En el caso, la carga de la prueba inicial debiera ser de la autoridad fiscal, que tendría que demostrar con la información con que cuenta en su sistema, que infiere que los recursos de «Y» son insuficientes para el nivel de operación declarado, considerando la naturaleza del negocio digital. La inferencia probatoria se da cuando la autoridad fiscal debe probar esa insuficiencia de capacidad material. Este sería un ejemplo de un hecho base complejo que requiere de varios elementos probatorios para poder confirmar si el contribuyente pudiera operar con los recursos declarados.

La complejidad de demostrar este hecho base radica en la diversa información que se requiere para hacer la inferencia, la cual no toda esa información está disponible en la base de datos de la autoridad tributaria, conforme a la cual podría detectar la insuficiencia de CO. Esto, porque para poder inferir válidamente que la empresa «Y» tiene insuficiencia de CO, la autoridad debe analizar documentos financieros, contratos y comprobantes de las operaciones de la empresa a fin de evidenciar la posible inconsistencia. Además, debe evaluar que la cantidad de empleados, recursos físicos y tecnológicos concuerden con el monto de ingresos. También debe verificar si la proporción entre recursos y facturación es similar a las empresas del mismo sector, cuestión que no tiene disponible en su sistema.

Es así que, conforme al procedimiento que establece el 69-B del CFE, el razonamiento que la autoridad pudiera efectuar basado en la información que se encuentra en sus base de datos, para ser considerados como prueba, en principio no es suficiente para sostener una insuficiencia de activos, y con ello publicar en la primera lista los datos de la empresa «Y» en el DOF como posible simulador de operaciones, ya que para ello necesitaría requerir información adicional a la empresa «Y», antes de considerar probado el hecho base. De ahí que la inferencia que realice con la poca información con la que puede contar, sin haber ejercido sus facultades de fiscalización, no este sustentada en la lógica ni máximas de la experiencia.

Esto significa que si la autoridad no puede justificar el fundamento empírico que la lleva a sostener que no es posible facturar ciertos ingresos con la capacidad operativa con que cuenta el contribuyente, no quedaría ni posiblemente probado el supuesto hecho base para presumir válidamente la inexistencia de operaciones del posible EFOS, como debería ocurrir en las presunciones fiscales.

La falta de motivación de la resolución de la autoridad supone un serio problema, porque si la autoridad no ha justificado en su resolución la conclusión de la inexistencia de operaciones, explicitando los hechos en que se basa, la generalización empírica que le da sustento y que funda su inferencia, el contribuyente se encontrará en estado de indefensión de tener que aportar a ciegas contra-pruebas respecto de un razonamiento previsiblemente inexistente. La empresa «Y» deberá imaginar el fundamento empírico de la inferencia de la autoridad para dar por acreditado el hecho base y aportar los elementos probatorios que estime relevantes, quedando bajo el arbitrio de la autoridad si los estima relevantes y/o suficientes para destruir la conclusión de la inexistencia de operaciones, sin un juicio de razonabilidad sobre la prueba del hecho base, ya que no es posible acudir al juicio de nulidad, porque, conforme a la

jurisprudencia de la SCJN, que referimos con anterioridad es una etapa preliminar no susceptible de ser impugnada. Entonces, la empresa «Y» no puede cuestionar el razonamiento de la autoridad con la información que cuenta en su sistema para sostener que es un posible EFOS, y en el plazo que se le otorga para presentar documentación para «bloquear» la presunción únicamente podría limitarse a probar que tiene cien empleados en lugar de cuatro, o bien, que tiene cien computadoras en vez de tres; pero no podría destruir la presunción, aceptando que los recursos son limitados, justificando su suficiencia, demostrando que el negocio opera principalmente en la nube, que las ventas son automatizadas, o que el negocio digital no requiere infraestructura física.

Ahora, si la autoridad considera que con la información que presenta la empresa «Y» no es suficiente para derrotar la presunción, publica sus datos en la segunda lista en el DOF, lo que produce la actualización de los supuestos previstos en el CFF, para el tratamiento de los contribuyentes que simulan operaciones, que señalamos en el ejemplo anterior. Por lo que aun cuando la empresa «Y» acuda al juicio de nulidad en contra de la resolución definitiva que emita la autoridad tributaria derivada del procedimiento previsto en el art. 69-B del CFF, no se suspenden los efectos de considerar a la empresa un EFOS, como ya lo referimos. La empresa «Y» queda en indefensa porque, por un lado, no puede saber qué elementos probatorios serían relevantes para bloquear la presunción, al desconocer en una primera instancia ese fundamento, y, por el otro, no puede impugnar esa primera resolución como presunto simulador, que lo sitúa en una primera lista en el DOF³⁶.

Cuando ya puede acudir a juicio, es precisamente cuando la autoridad ha emitido la resolución en la que considera que se trata de un EFOS, pero esta condición sitúa a la empresa «Y» en diversos supuestos, con la publicación de sus datos en la segunda lista que es la definitiva³⁷, que le impiden obtener beneficios fiscales, y que se le inicie el procedimiento para cancelar sellos, con las implicaciones operativas que tal trae aparejado. Por ello es fundamental que la empresa «Y» tenga la oportunidad de conocer las razones específicas que la autoridad utiliza para considerarlo un posible EFOS y, con base en ello, poder bloquear o derrotar la presunción antes de que esta sea considerada válida y se le de algún efecto. De lo contrario, se corre el riesgo de aplicar una inferencia probatoria sin controles suficientes.

En esa línea, la norma establece que al no derrotar la «la presunción» por la empresa «Y» se presume que todas las facturas que emitió carecen de materialidad, sin importar el año en que las expidió. En este momento la norma prevé un plazo de treinta días para que todas las empresas «W» «X» y «Z» que recibieron comprobantes

³⁶ Como lo sostuvo la SCJN en el criterio referido en el ejemplo anterior, que al tratarse de una decisión provisional no es posible impugnarla en juicio.

³⁷ La segunda lista que se emite derivado del procedimiento es la que genera efectos inmediatos, independientemente de la definitividad de la resolución que se le notifica al EFOS, y respecto a ésta no es procedente el juicio en los términos de la tesis de jurisprudencia 2a./J. 23/2020 (10a.).

de la empresa «Y» presenten las pruebas correspondientes para acreditar que recibieron los servicios o los bienes facturados, esto es, destruir la presunción de falta de materialidad de sus comprobantes. Entonces, a partir de la declaración de inexistencia de operaciones del EFOS se considera que está probado el hecho base por la misma autoridad, respecto a la presunción de que todos los comprobantes expedidos a las empresas «W», «X» y «Z», por la empresa «Y» carecen de validez, a menos que presenten información y documentación con la que acrediten que tienen materialidad, ya sea dentro de los treinta días siguientes a la publicación de la lista definitiva de los datos de la empresa «Y», o bien, esperar a que les inicien facultades de fiscalización, con la posibilidad de que si la autoridad considera que las pruebas ofrecidas no son suficientes para acreditar la materialidad, les imponga una multa de un 55 por 100 al 75 por 100 del importe de cada comprobante fiscal al que se le haya dado efectos fiscales.

De esta manera, la autoridad tributaria tiene un doble rol en el procedimiento, ya que es la misma autoridad la que decide sobre la validez de las pruebas para desvirtuar la presunción. Por lo que no es posible sostener que existe una verdadera oportunidad de bloquear la «presunción» que se le imputa al contribuyente considerado posible EFOS. En el caso del EDOS no puede en ningún caso bloquear la «presunción», porque la presunción de falta de materialidad de sus comprobantes se activa, cuando queda confirmada la presunción de inexistencia de operaciones al EFOS por la autoridad tributaria, y es cuando inicia su plazo para presentar documentación e información ante la autoridad tributaria, por lo que, lo único que puede hacer el EDOS es destruir la «presunción» que se le hace sobre la falta de materialidad de los comprobantes fiscales emitidos por el EFOS.

Con estos dos ejemplos, podemos observar que el hecho base previsto en el art. 69-B del CFF no es claro ni está debidamente definido, dejando a la autoridad la selección de elementos de prueba, que dentro de su base de datos pueda interpretar cuándo se actualiza el supuesto normativo. Esta inferencia realizada por la autoridad dependerá de un criterio subjetivo atendiendo incluso a la autoridad tributaria en turno, y la determinación de la suficiencia de las pruebas para demostrar que si tienen CO y la materialidad de las operaciones.

5. DESMITIFICANDO LA PRESUNCIÓN LEGAL DEL ARTÍCULO 69-B DEL CFF

El art. 69-B del CFF ha sido frecuentemente interpretado como una PR. No obstante, un análisis más detallado de su estructura y funcionamiento, a la luz del contexto normativo y jurisprudencial que lo rige, revela que no cumple con los elementos esenciales que a caracterizan a una auténtica PR. Como ha señalado Ullmann-Margalit (2019, p. 33), las reglas de presunción se justifican cuando suprimen la necesidad de decidir aleatoriamente frente a la incertidumbre probatoria. Para que

esto ocurra, la norma debe prever un hecho base comprobable y someter su existencia a un control imparcial, típicamente jurisdiccional. Esto no es distinto para el caso de las denominadas presunciones tributarias, en el que el legislador establece una norma condicional para que cuando la autoridad fiscal ejerza sus facultades de fiscalización la aplique en caso de prueba insuficiente, pero la revisión de si está debidamente comprobado se da en el ámbito jurisdiccional. En ese sentido, es relevante considerar si está comprobado o no el hecho base por un juzgador, antes de aplicar las consecuencias jurídicas de una regla de presunción.

En el caso como pudimos advertir el art. 69-B del CFF establece un procedimiento con una estructura condicional, que aparentemente pudiera parecer una auténtica PR. La autoridad fiscal presume la inexistencia de operaciones reales en aquellos contribuyentes que los considera como EFOS, basándose en un hecho base como la falta de activos o insuficiencia operativa, o su falta de localización. No obstante, esta presunción no cumple con los estándares teóricos de una auténtica presunción legal, por diversas razones.

En primer lugar, la norma contempla diversos hechos base cuya determinación queda al arbitrio de la autoridad, a partir de la información que obtiene en su base de datos. Si bien en algunos casos podría existir una cierta relación razonable entre el hecho base y el hecho presumido, como sería la ausencia total de activos con una facturación considerable, sin embargo, para determinar la insuficiencia operativa no hay criterios objetivos para sostenerla, y mucho menos con la información que puede contar en la base de datos, ya que dependerá del tipo de negocio de que se trate, por lo que queda al arbitrio total de la autoridad fiscal. Esto adquiriría plena relevancia si se considera que una característica esencial de toda presunción legal es la conexión lógica entre el hecho base y el hecho presumido. Esta conexión debe permitir que, una vez acreditado el primero, sea razonable y justificada la adopción del segundo como verdadero.

En el caso del 69-B del CFF, esa conexión es inconsistente o ausente. Aunque un análisis más profundo sobre la validez lógica del hecho base con el hecho presumido excede de los alcances del presente trabajo, es claro que la norma permite activar consecuencias sin exigir una relación verificable entre los indicios que puede considerar la autoridad tributaria y la inexistencia de operaciones. Esta falta de congruencia debilita la consideración de que la norma es una PR.

Con los ejemplos señalados en el apartado anterior podemos destacar que la norma se puede aplicar conforme a diversos hechos base, acorde con la interpretación de la autoridad respecto de los indicios que considera que detecta en su base de datos. En algunos casos se puede sostener que es alta la probabilidad de que su inferencia esté sustentada, esto es, que si el contribuyente no tiene ningún activo no puede realizar actividades que generen ingresos y hay una alta probabilidad de estar ante un supuesto de inexistencia de operaciones. No obstante, también hay casos en los que el contribuyente tiene activos, pero a juicio de la autoridad son insuficientes para generar los ingresos que declara, este es un supuesto en el que con la información

que cuenta la autoridad en el sistema no es posible sostener que un contribuyente carece de capacidad operativa, ya que se requiere conocer otros aspectos del funcionamiento del negocio, para poder hacer una inferencia probatoria que sustente la actualización del hecho base.

En segundo lugar, hay una falta de control jurisdiccional previo sobre el hecho base. La eficacia de una presunción legal depende de que el hecho base haya sido acreditado, o validado por una instancia imparcial. Sin embargo, en el procedimiento del art. 69-B del CFF, la aplicación de las consecuencias jurídicas ocurre desde la etapa preliminar, como lo denomina la jurisprudencia, al publicarse los datos del contribuyente como presunto EFOS en el DOF, sin que se haya valorado previamente, por un órgano jurisdiccional, si el hecho base está debidamente probado. Esta ausencia de control impide que se trate de una auténtica presunción legal.

En tercer lugar, aunque la norma prevea la posibilidad de que el contribuyente ofrezca pruebas, es la propia autoridad fiscal quien determina su suficiencia para bloquear la presunción y para derrotarla. Para cuando emite esa resolución definitiva que ya ha sido incluido en la lista definitiva, la cual produce efectos irreversibles en su situación jurídica. Así no existe una verdadera oportunidad para destruir la presunción antes de que se produzcan sus efectos. La norma se convierte en una imputación que opera con fuerza jurídica, sin que el hecho base haya sido previamente comprobado y sin la posibilidad de derrotar la presunción antes de aplicar los efectos, lo que contraviene uno de los principios esenciales de toda PR.

Para considerar que se está ante una norma de presunción legal, el contribuyente debería poder cuestionar la conexión lógica que realiza la autoridad para sostener que no tiene capacidad suficiente para prestar servicios u ofrecer bienes, debatir la valoración de las pruebas, presentar pruebas en contra de lo que sostiene, antes de que considere válido sostener la inexistencia de operaciones; si bien existe un control jurisdiccional sobre la resolución emite la autoridad tributaria a los EFOS, una vez que valora las pruebas que fueron ofrecidas en el procedimiento del 69-B del CFF, los efectos de la inclusión en la segunda lista se actualizan inmediatamente, esto es, la imposición de sanciones administrativas y posibles penales, por lo que «la presunción» se aplica con la fuerza de una PR, sin antes haber sido comprobado el hecho. Entonces, si no existe un control jurisdiccional conforme al cual se demuestre que quedo probado el hecho base detectado por la autoridad, no sería válido sostener que estamos ante una auténtica presunción de inexistencia de operaciones y falta de materialidad de las operaciones o prestación de servicios que amparan los comprobantes fiscales expedidos por el EFOS.

De lo anterior, podemos concluir que la función del 69-B del CFF no es otorgar mayores certezas dentro de un contexto decisorio. No actúa como un mecanismo racional para resolver casos de incertidumbre probatoria ni garantiza el cumplimiento de las condiciones lógicas y procesales mínimas que justifiquen su aplicación. Más que una presunción legal, lo que establece es una condición normativa que permite a la autoridad determinar consecuencias jurídicas a partir de inferencias no compro-

badas, sin control previo ni justificación. Por lo que no puede considerarse como una auténtica presunción en sentido técnico- jurídico, sino como una figura que simula serlo, sin cumplir con los requisitos esenciales que la definirían como tal.

Así, al no encontrarnos ante una auténtica PR, sino una figura normativa que produce efectos sin exigir comprobación previa del hecho base ni permitir su adecuado control, surge una problemática adicional: la afectación directa al derecho de defensa del contribuyente. Este impacto no es menor, ya que, al tratar a la figura como una presunción legal, sin que cumpla con los requisitos para serlo, se habilita la imposición de consecuencias jurídicas relevantes sin que el contribuyente haya contado con una oportunidad real y previa para controvertir.

6. LIMITACIONES AL DERECHO DE DEFENSA DERIVADAS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 69-B DEL CFF.

La aplicación del art. 69-B del CFF con fuerza de una presunción legal, sin que lo sea en sentido técnico- jurídico, produce una afectación especialmente grave al derecho de defensa. Ello se debe a que, al tratarse como una auténtica presunción legal, como norma que habilita consecuencias jurídicas a partir de hechos no plenamente probados se le dota de una fuerza legal que legitima decisiones unilaterales y automáticas por parte de la autoridad fiscal, debilitando así las garantías del debido proceso³⁸. Esta afectación se profundiza cuando se considera el contexto normativo y jurisprudencial en el que la figura se inserta, y permite que las consecuencias jurídicas se materialicen desde etapas preliminares al procedimiento jurisdiccional, sin control previo ni posibilidad efectiva de contradicción. En ese sentido, el aplicar una norma con una fuerza de PR, representa una de las problemáticas más relevantes en el derecho tributario contemporáneo. Esta práctica administrativa, aunque pretende dotar de eficacia a la gestión tributaria, genera una severa tensión con principios constitucionales fundamentales como el derecho de defensa.

El análisis del art. 69-B del CFF pone de relieve las tensiones entre los mecanismos de control fiscal frente a la simulación de operaciones y la protección de derechos constitucionales de los contribuyentes. Esta tensión se vuelve crítica cuando la autoridad fiscal actúa con base en una figura que se asume como PR, sin que previamente haya demostrado, ante un tercero imparcial, la veracidad de los hechos que la sustentan. Bajo esa lógica, el hecho presumido (la inexistencia de operaciones) se considera como verdadero desde el inicio del procedimiento sin que exista posibilidad real de desvirtuarlo antes de que se genere algún daño, la consecuencia inmediata

³⁸ El derecho al debido proceso es una garantía fundamental consagrada en el art. 14 de la CPEUM. El debido proceso exige que cualquier acto que pueda privar a una persona de sus derechos sea llevado a cabo con una serie de formalidades esenciales. Dichas formalidades aseguran que el contribuyente tenga el derecho de presentar pruebas y alegatos, y que la resolución final sea emitida por una autoridad imparcial, asegurando así una decisión justa y fundada.

es la publicación del contribuyente en la lista de presuntos EFOS en el DOE, acto que produce efectos reputacionales, patrimoniales y operativos, incluso si se trata de una lista preliminar.

El problema se agrava porque estas consecuencias no dependen de una resolución firme ni del resultado de un proceso contradictorio, sino del juicio preliminar de la propia autoridad fiscal, basado en sus propios parámetros internos, que serían los mismos para determinar la suficiencia de las pruebas que le presente el presunto EFOS para desvirtuar la presunción.

De esta manera, la afectación al derecho de defensa no se subsana con la sola posibilidad formal de presentar pruebas. Para que ese derecho se ejerza de manera adecuada, deben existir condiciones mínimas: conocimiento claro de los hechos que sostenga como indicios de inexistencia de operaciones, el razonamiento lógico jurídico que los sustentan, oportunidad razonable de respuesta y evaluación imparcial. En el procedimiento del art. 69-B, ninguna de estas condiciones se garantiza plenamente. Cuando la autoridad notifica al contribuyente la resolución preliminar ya está incluido en la primera lista y no puede impugnar esa resolución, por lo que no existe la exigencia de una debida motivación, con la que pueda tener certeza de qué hechos específicos debe refutar con la presentación de las pruebas. Además, la misma autoridad que formula la imputación es la encargada de valorar los elementos probatorios proporcionados por el contribuyente, lo que pone en riesgo la imparcialidad del procedimiento.

Por tanto, el derecho de defensa no puede considerarse garantizado únicamente por la existencia formal de un procedimiento para ofrecer pruebas. Se requiere un esquema normativo que permita al contribuyente confrontar adecuadamente los elementos que se utilizan en su contra antes de que se impongan consecuencias materiales. Cuando el sistema normativo permite que una inferencia no comprobada, tratada como presunción legal, produzca efectos jurídicos plenos, se vulnera el principio de contradicción y se genera una afectación directa al derecho de defensa.

Este problema se hace aún más evidente cuando el supuesto normativo no se configura a partir de un hecho objetivamente verificable, sino de valoraciones sujetas a criterios administrativos, como la supuesta «insuficiencia operativa». En estos casos, la autoridad no cuenta necesariamente con los elementos técnicos ni fácticos suficientes para sustentar su inferencia, por lo que es indispensable que el contribuyente pueda rebatir la conclusión antes de que se actualicen efectos jurídicos. La inexistencia de un medio de defensa efectivo desde la etapa inicial impide esa posibilidad, convirtiendo al procedimiento en un instrumento de imputación anticipada, más que en una vía para garantizar justicia fiscal.

La publicación de los nombres de los contribuyentes en la lista de EFOS genera consecuencias irreparables, aun cuando sea la primera lista, que se ha denominado preliminar. Este acto no solo afecta la reputación de las personas y empresas implicadas, sino que también limita su capacidad operativa al generar desconfianza

entre socios comerciales y clientes. Lo más preocupante es que estas consecuencias se imponen antes de que los contribuyentes puedan ejercer un derecho efectivo de defensa, convirtiendo la presunción en una herramienta punitiva más que en un medio para garantizar justicia fiscal. La problemática se agudiza porque esas consecuencias están condicionadas al resultado de la aplicación del artículo en análisis por la autoridad fiscal, en el que no es la firmeza de la resolución lo que da la legitimidad de aceptar como verdadero que los contribuyentes considerados como EFOS y EDOS son simuladores de operaciones que obtienen un beneficio fiscal indebido, sino el resultado que arroje la propia autoridad a partir de sus parámetros y criterios. Los efectos que tienen en el patrimonio de los contribuyentes y el daño reputacional que se materializa con la publicación de la primera lista son consecuencias inmediatas y potencialmente irreversibles, por lo que la audiencia posterior resulta insuficiente para garantizar una tutela efectiva.

Las consecuencias derivadas de este procedimiento, por señalar algunas, la cancelación de los sellos digitales con los que pueden seguir operando, y la publicación del nombre del contribuyente en el Diario Oficial tienen un impacto sobre los contribuyentes y sus operaciones comerciales, sin la existencia previa de una resolución firme que confirme la validez del procedimiento. De esta manera, se les impide operar el negocio legalmente y se les afecta su reputación³⁹, ya que otras empresas no querrán relacionarse con un negocio marcado de fraudulento, sin que exista una resolución firme en la que se confirme que se trata de EFOS y EDOS.

7. CONCLUSIONES

Las PR son normas jurídicas con una estructura condicional que imponen al destinatario de la norma la obligación de presumir, en su razonamiento, un cierto hecho, siempre y cuando el hecho base esté probado, haciéndose que se active la presunción, y no haya prueba suficiente en contrario del hecho presumido. Como lo mencionamos, funcionan para poder decidir en ausencia de prueba, esto es, para regular la decisión y reducir la arbitrariedad.

En el caso analizado, a través de los ejemplos expuestos, el art. 69-B del CFF aparenta establecer una PR. Sin embargo, aunque tiene una estructura de una regla de

³⁹ El Derecho al honor es protegido por los arts. 6 y 16 de la CPEUM; y, por el art. 11 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (1969) que aseguran que cada persona goce de una reputación y respeto en la sociedad sin sufrir daños infundados. La publicación de un contribuyente en la lista del art.- 69-B del CFF afecta su imagen y prestigio profesional al insinuar que realiza actos ilícitos, lo cual impacta directamente en sus relaciones comerciales y sociales. Aunque preliminar, la inclusión en este listado genera una percepción negativa que daña la reputación profesional del contribuyente, afectando su relación con clientes y socios comerciales. El menoscabo a la imagen del contribuyente es irreversible en tanto se presenta como un juicio anticipado de reproche, lesionando su honor al asociarlo con prácticas ilícitas sin haber concluido el procedimiento.

presunción, lo cierto es que no se activa derivado de una obligación para la autoridad tributaria, como destinataria, en caso de prueba insuficiente, sino que se activa a partir de la apreciación de ésta sobre la suficiencia o no de capacidad operativa de un contribuyente, acorde con la información que cuenta en su sistema. Entonces la aplicación del precepto depende en gran medida de la interpretación de la autoridad tributaria, quien puede activar los diversos supuestos normativos con base en generalizaciones sin sustento, que compromete la previsibilidad de los actos de autoridad para prevenir la arbitrariedad, lo cual es contrario a la función de una presunción legal.

El tratamiento del art. 69-B del CFF como una presunción legal plantea serios problemas desde la perspectiva del razonamiento probatorio y la protección del derecho de defensa. Esto, porque conforme a la normatividad y la doctrina jurisprudencial no se garantiza una oportunidad real y efectiva para desvirtuar las imputaciones antes de la imposición de consecuencias jurídicas irreparables. Además, la autoridad que activa la presunción es la misma que evalúa las pruebas exhibidas por el contribuyente para desvirtuarla, lo que compromete la imparcialidad del procedimiento y sitúa al contribuyente en una desventaja procesal. Si a esto se le suma la ausencia de un estándar probatorio claro que defina en qué condiciones puede considerarse acreditado el hecho base, lo cual amplía aún más la discrecionalidad de la autoridad y genera incertidumbre jurídica, contrario a la finalidad esencial de las presunciones legales.

Finalmente, podemos debatir si estamos o no ante una auténtica presunción por cómo está redactada la norma; sin embargo, el cumplimiento de la función del Estado no significa otorgar a las autoridades tributarias facultades irrestrictas sin atender a los principios fundamentales, como el derecho de una defensa adecuada, ya que su finalidad no es sancionar ni recaudar con cualquier medio, sino más bien tutelar el derecho tributario.

En este contexto, resulta necesario repensar el tratamiento normativo y jurisprudencial del art. 69-B, reconociéndolo no como una presunción legal en sentido estricto, sino como un mecanismo de inferencia probatoria que debe estar sujeto a estándares rigurosos de motivación, contextualización, revisión y proporcionalidad. Solo así podrá evitarse la consolidación de un modelo que, bajo la apariencia de legalidad, erosiona las garantías mínimas del procedimiento tributario justo.

El combatir el fraude a la ley no está en discusión. Sin duda es una de las actividades que el Estado, como dice Tipke (2002, p. 131), tiene que realizar a fin de que los contribuyentes honrados no paguen las consecuencias de los delincuentes. En esa medida es válido establecer reglas para combatir el fraude a la ley, pero siempre respetando los derechos fundamentales de los contribuyentes para evitar una decisión arbitraria o aleatoria.

De ahí la importancia del debido proceso.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aguiló Regla, J. (2019). Las presunciones en el derecho. En D. Mendonca, E. Ullmann-Margalit, & J. Aguiló Regla (Eds.), *Presunciones*. Fontamara.
- Asorey, R. O. y Navarrine, S. C. (2006). *Presunciones y ficciones en el derecho tributario*. Lexis Nexis Argentina.
- Benavente Cuesta, J. (2013). *Presunciones tributarias: Claves para su correcta aplicación*. Lex Nova.
- Carbonell Bellolio, F. (2021). *Presunciones y razonamiento probatorio. En proceso, prueba y epistemología*. Tirant lo Blanch.
- Eseverri, E. (1995). *Presunciones legales y Derecho tributario*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Ferrer Beltrán, J. (2022). La decisión probatoria. En J. Ferrer Beltrán (ed.), *Manual de razonamiento probatorio* (p. 397-458). Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Gama, R. (2019). *Las presunciones en el derecho: Entre la perplejidad y la fascinación de los juristas*. Tirant lo Blanch.
- González García, E. (1992). Presunciones y ficciones en materia tributaria. *Crónica Tributaria*, 61.
- González Lagier, D. (2005). *Quaestio facti: Ensayos sobre prueba, causalidad y acción*. Palestra.
- Matida, J. (2016) *Presunciones: entre compromisos epistémicos y asimetrías institucionales*. Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Mendonca, D. (2019). Presunciones. En D. Mendonca, E. Ullmann-Margalit, y J. Aguiló Regla (Eds.), *Presunciones*. Fontamara.
- Muñoz Sabaté, L. (2011). La prueba de simulación. Dofiscal Editores.
- Ontiveros Alonso. (2017). *Derecho penal*. Ubijus.
- Pérez Becerril, A. (2001). *Presunciones tributarias en el Derecho Mexicano*. Porrúa.
- Tipke, K. (2002). *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Marcial Pons.
- Toulmin, S. E. (2019). *Los usos de la argumentación* (J. J. Moreso, Trans.). Marcial Pons.
- Ullmann-Margalit, E. (2019). Sobre la presunción. En D. Mendonca, E. Ullmann-Margalit, y J. Aguiló Regla (Eds.), *Presunciones*. Fontamara.

Legislación aplicable

- Convención Americana sobre Derechos Humanos* (Pacto de San José) (1969). https://www.oas.org/dil/esp/1969_Convenci%C3%B3n_Americana_sobre_Derechos_Humanos.pdf
- México (2024). *Código Fiscal de la Federación*. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFE.pdf>
- México. *Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos*. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CEPEUM.pdf>.
- Criterios jurisprudenciales
- Tesis 2a./J. 132/2015 (10a.), de rubro PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 23, octubre de 2015, tomo II, página 1740.
- Tesis 2a./J. 133/2015 (10a.), de rubro 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. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. libro 23, octubre de 2015, tomo II, página 1738.
- Tesis 2a./J. 134/2015 (10a.), de rubro PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO VIOLA EL DERECHO A LA LIBERTAD DE TRABAJO. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 23, octubre de 2015, tomo II, página 1743.

- Tesis 2a./J. 135/2015 (10a.), de rubro 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. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 23, octubre de 2015, tomo II, página 1742.
- Tesis 2a./J. 161/2015 (10a.) de rubro: PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. LAS PUBLICACIONES CON LOS DATOS DE LOS CONTRIBUYENTES A QUE HACE REFERENCIA EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO CONSTITUYEN UNA PENA QUE DEBA RESPETAR LOS DERECHOS RECONOCIDOS EN EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 25, diciembre de 2015, tomo I.
- Tesis 2a./J. 154/2019 (10a.), de rubro JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. ES IMPROCEDENTE CONTRA LA RESOLUCIÓN PRELIMINAR QUE CONTIENE LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES DEL CONTRIBUYENTE, A QUE SE REFIERE EL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DADO QUE NO CAUSA AGRAVIO EN MATERIA FISCAL. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 74, enero de 2020, tomo I, página 966.
- Tesis 2a./J. 162/2019 (10a.) de rubro PROCEDIMIENTO PARA ACREDITAR LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES QUE HUBIERAN DADO EFECTOS FISCALES A COMPROBANTES EMITIDOS POR EMPRESAS QUE PRESUNTAMENTE REALIZAN OPERACIONES INEXISTENTES. LA OMISIÓN DE LA AUTORIDAD DE RESOLVER EN EL PLAZO ESTABLECIDO EN LA REGLA 1.5 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2017 CONFIGURA UNA NEGATIVA FICTA Y, EN SU CASO, LA EMISIÓN EXTEMPORÁNEA DE LA RESOLUCIÓN EXPRESA NO DA LUGAR A SU NULIDAD. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 73, diciembre de 2019, tomo I, página 538.
- Tesis 2a./J. 88/2014 (10a.) de rubro SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA RESPECTO DE LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 10, septiembre de 2014, tomo I, página 858.
- Tesis 2a./J. 23/2020 (10a.) de rubro JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. ES IMPROCEDENTE CONTRA EL OFICIO POR EL QUE SE HACE DEL CONOCIMIENTO DEL CONTRIBUYENTE SU INCLUSIÓN EN EL LISTADO DE AQUELLOS QUE NO DESVIRTUARON LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES A QUE SE REFIEREN LOS PÁRRAFOS PRIMERO Y TERCERO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN SU TEXTO ANTERIOR A LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 25 DE JUNIO DE 2018. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 80, noviembre de 2020, tomo II, página 1092.

