

El artículo 69-B del CFF y el derecho humano a la no retroactividad de la ley en perjuicio de persona alguna

36



Lic. y C.P. Christian R. Natera,
Socio de Natera S.C.



Lic. Luis Felipe Reyna López,
Asociado de Natera S.C.

Con la reforma al Código Fiscal de la Federación (CFF), y en específico con la adición del numeral citado, se otorga una nueva facultad a las autoridades fiscales, la cual les permite combatir frontalmente el tráfico de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes. Es decir, se establece el mecanismo conforme al cual las autoridades fiscales podrán detectar y sancionar a quienes estén involucrados en la emisión de comprobantes que amparen operaciones inexistentes. No obstante también enfrenta una serie de fuertes críticas dadas las diversas interpretaciones que su naturaleza ha generado.

INTRODUCCIÓN

Como se recordará, el pasado 9 de diciembre de 2013 se publicó en el DOF, el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación (Decreto), a través del cual se establecieron diversas modificaciones y adiciones al CFF, entre las que se encuentran las facultades y los procedimientos a que se refiere su artículo 69-B.

En ese sentido, mediante la adición al CFF de lo dispuesto por el artículo 69-B se otorgó una nueva facultad a las autoridades fiscales que les permite combatir frontalmente el tráfico de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes.

Esa norma ha sido objeto de diversas críticas por parte de los contribuyentes, dado que establece un mecanismo de fiscalización agresivo que pudiera resultar violatorio de diversos Derechos Humanos, como lo es el relativo a la irretroactividad de la ley en perjuicio de persona alguna.

En atención a lo anterior, a continuación se hace un análisis de lo dispuesto por el artículo 69-B del CFF, en relación con el derecho humano antes citado.

DERECHO HUMANO A LA IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY EN PERJUICIO DE PERSONA ALGUNA

El derecho humano a la irretroactividad de la ley en perjuicio de persona alguna se encuentra consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), particularmente en lo dispuesto por su artículo 14, primer párrafo, así como en otros

artículos contenidos en diversos instrumentos internacionales de los que México es parte, como lo son los artículos 11.2 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos; 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

Por virtud de este derecho humano, queda categóricamente prohibida a las autoridades la aplicación retroactiva de la ley en perjuicio de los gobernados.

En ese sentido, el respeto o la violación de este derecho humano se encuentra supeditado al carácter retroactivo o no retroactivo de una norma. Para determinar en qué casos una norma se considera retroactiva y, por tanto, violatoria de lo dispuesto por el artículo 14 de nuestra Carta Magna, constituye un requisito *sine qua non*, que la norma de que se trate obre sobre el pasado y lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores.

En este contexto, para determinar si una disposición obra hacia el pasado, desconociendo los efectos de una situación jurídica constituida con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley, es necesario determinar si lo que la nueva ley está afectando son circunstancias verdaderamente realizadas en el pasado o bien, situaciones que aún se encuentran pendientes de realizarse, pues mientras que en el primer caso estaremos en presencia de un derecho adquirido respecto del cual no puede aplicarse retroactivamente la nueva ley, en el segundo estaremos en presencia de una simple expectativa de derecho, por la cual no se podría alegar que existe aplicación retroactiva de la nueva ley.

Sobre el particular, mediante jurisprudencia por reiteración,¹ el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) definió en qué casos existe retroactividad de las leyes, aplicando para tal efecto la Teoría de los Componentes de la Norma.

Así, por virtud de la aplicación de la mencionada teoría, la SCJN señaló lo siguiente:

1. Toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de tal suerte que si el supuesto se realiza, la consecuencia debe producirse.

2. No siempre el supuesto y la consecuencia se dan de modo inmediato y en un solo momento, pues puede suceder que su realización ocurra en diferentes momentos:

a) Cuando el supuesto y todas las consecuencias se realizan simultáneamente al amparo de una misma norma, una ley posterior no puede afectarlos, pues ello sería aplicarla en forma retroactiva.

b) Cuando la norma establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas, si dentro de la vigencia de la norma anterior se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva.

c) Cuando la realización de alguna (o algunas) de las consecuencias de la ley anterior no se producen durante su vigencia, pero cuya realización únicamente se encuentra diferidas en el tiempo por el establecimiento de un plazo o término específico, la nueva disposición no podría suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, toda vez que estas últimas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley.

d) En el caso de que existan varios supuestos sucesivos y una consecuencia, no puede afirmarse

que existe un derecho sino hasta que se realizan los diversos actos correspondientes, por lo que la ley posterior sólo será retroactiva si afecta actos ya realizados y no así los que no se hayan concretizado.

Derivado de lo anterior, se puede afirmar que conforme a la Teoría de los Componentes de la Norma resulta posible determinar cuándo una norma es retroactiva, atendiendo a la realización de los supuestos y las consecuencias que contemplan las normas anteriores a las vigentes.

Cabe señalar que para determinar en qué casos se puede considerar que una norma es retroactiva, es importante distinguir si la misma es de carácter sustantiva o adjetiva.

Lo anterior, toda vez que nuestros Tribunales han definido que únicamente se pueden considerar como retroactivas las normas sustantivas,² y no las normas procesales o adjetivas,³ toda vez que en estos casos no resulta posible lesionar un derecho adquirido.⁴

En ese sentido, en la medida en que una disposición reconozca un derecho sustantivo o imponga alguna obligación sustantiva, se deberá considerar que se trata de una disposición de carácter sustantiva; pero si dicha disposición únicamente instrumenta el procedimiento para hacer efectivo un derecho o el cumplimiento de una obligación, aun cuando tal procedimiento establezca derechos y obligaciones de carácter procesal, deberá ser considerada como una norma procesal.

Lo anterior, toda vez que los derechos y obligaciones de carácter meramente procesal nacen del procedimiento mismo y se agotan en cada etapa procesal en que se van originando; por tanto, si antes de que se actualice una etapa del procedimiento, el legislador modifica la tramitación de ésta, entonces no puede

¹ No. de Registro 188508. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Novena Época. Tomo XIV. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Materia Constitucional. Jurisprudencia. Tesis P./J. 123/2001. Octubre, 2001. Rubro: *RETROACTIVIDAD DE LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES*.

² Entendidas como aquellas que reconocen derechos e imponen obligaciones

³ Entendidas como aquellas que instrumentan el procedimiento y que no se encuentran vinculadas con la sustancia de los derechos u obligaciones de las personas

⁴ **a)** No. de Registro 198940. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Novena Época. Tomo V. Tribunales Colegiados de Circuito. Materia Civil. Jurisprudencia. Tesis I.8º.C. J/1. Abril, 1997. Rubro: *RETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS PROCESALES*.

b) No. de Registro 205234. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Novena Época. Tomo I. Tribunales Colegiados de Circuito. Materia Común. Tesis aislada. Tesis VI. 1º.2 K. Mayo, 1995. Rubro: *IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES DE PROCEDIMIENTO*.

hablarse de aplicación retroactiva de la ley, pues no se priva con la nueva ley de algún derecho adquirido.

ANÁLISIS DE LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 69-B DEL CFF

El artículo 69-B del CFF establece el mecanismo conforme al cual las autoridades fiscales podrán detectar y sancionar a quienes estén involucrados en la emisión de comprobantes que amparen operaciones inexistentes.

En ese sentido, dicho precepto establece determinadas facultades a cargo de las autoridades fiscales, así como diversas consecuencias de Derecho, las cuales se actualizan cuando éstas detecten que algún contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura, capacidad material –directa o indirecta– para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparen los mismos o cuando tenga la calidad de contribuyente no localizado.

Dichas facultades tienen el alcance de incidir tanto en el emisor de los comprobantes, como en el receptor de los mismos, conforme a lo siguiente:

1. Emisores de los comprobantes

Tratándose de los emisores de los comprobantes, el artículo 69-B del CFF establece las siguientes consecuencias cuando la autoridad ha detectado que han estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura, capacidad material –directa o indirecta– para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparen los mismos o cuando tengan la calidad de contribuyentes no localizados:

a) Presunción de la inexistencia de las operaciones

Ante la actualización del supuesto antes descrito, el artículo 69-B del CFF establece la presunción de la inexistencia de las operaciones amparadas con tales comprobantes, y con ello revierte la carga de la prueba a los emisores de los mismos, quienes deberán demostrar la existencia de dichas operaciones.

b) Notificación y publicidad de la resolución que actualice la presunción de la inexistencia de las operaciones

Con la finalidad de que estos contribuyentes puedan conocer la resolución por la que la autoridad fiscal determinó ubicarlos en el supuesto del artículo 69-B del CFF, y por tanto, que puedan hacer valer lo que a su derecho convenga, dicho artículo obliga a que se les notifique esa situación a través de: **(i)** buzón tributario; **(ii)** la publicación en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria (SAT); y **(iii)** la publicación en el DOF, haciendo con ello pública la presunción aplicada en perjuicio de dichos contribuyentes.

c) Publicación en el DOF y en la página de Internet del SAT, del listado de contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan

En términos del artículo 69-B del CFF, los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que les son imputados (presunción de realización de operaciones simuladas), formarán parte de una lista definitiva de contribuyentes que emiten comprobantes respecto de operaciones simuladas, la cual deberá ser publicada en la página de Internet del SAT y en el DOF, dando así publicidad a su situación fiscal.

d) Desconocimiento de los efectos de las operaciones amparadas en los comprobantes

Derivado de la publicación en el DOF y en la página de Internet del SAT del referido listado definitivo de contribuyentes, el artículo 69-B del CFF establece que se deberá considerar con efectos generales que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por los contribuyentes en cuestión, no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

2. Contribuyentes que hayan recibido los comprobantes

En caso de que los emisores de los comprobantes no hayan desvirtuado la presunción de inexistencia de las operaciones revisadas, el artículo 69-B del CFF incide también en la situación fiscal de los

contribuyentes que hayan recibido tales comprobantes, estableciéndoles las siguientes consecuencias:

a) Presunción de inexistencia de la operaciones y declaratoria de que las mismas no producen ni produjeron efecto fiscal alguno

La publicación de la lista antes referida resulta perjudicial para estos contribuyentes, toda vez que implica el que carguen con una presunción en su contra, consistente en que sus operaciones no existen ni producen ni produjeron efecto fiscal alguno; presunción que deberán, en su caso, desvirtuar ante las autoridades fiscales.

En ese sentido, aun cuando las autoridades no han acudido a efectuar un acto de fiscalización personal e individual con estos contribuyentes, por virtud de lo dispuesto por el artículo 69-B del CFF deberán demostrar, en el plazo que para tal efecto se establece, que realmente existen las operaciones que celebraron con los contribuyentes señalados en la lista publicada o, en su caso, deberán corregir su situación fiscal.

b) Actos o contratos simulados para efecto de delitos fiscales

En caso de que esos contribuyentes no logren desvirtuar la inexistencia de las operaciones amparadas por los comprobantes, el artículo 69-B del CFF establece que las mismas se consideraran “como actos o contratos simulados”, para efecto de los delitos previstos en el CFF.

APLICACIÓN RETROACTIVA O NO RETROACTIVA DE LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 69-B DEL CFF

Para determinar si lo dispuesto por el artículo 69-B del CFF resulta retroactivo, al aplicarse respecto de comprobantes emitidos con anterioridad a su vigencia (2014), nos parece que es importante analizar los siguientes puntos:

1. Carácter sustantivo o adjetivo de la norma

Uno de los temas más debatidos en torno a lo dispuesto por el artículo 69-B del CFF se refiere a su

naturaleza; esto es, si se trata meramente de una norma de carácter procesal o adjetiva o si verdaderamente establece derechos u obligaciones a cargo de los contribuyentes, que le permita clasificarse como norma sustantiva.

En ese sentido, consideramos que al permitirle a la autoridad actuar en tales términos respecto de aquellas operaciones en que detecte indicios suficientes para presumir la posible emisión de comprobantes fiscales en operaciones inexistentes, el artículo 69-B está otorgando a la autoridad materialmente una facultad de comprobación en la que la carga de la prueba recae sustancialmente en el contribuyente.

De aceptar esta lectura, la regulación de una facultad de comprobación de las autoridades –como lo es la establecida en el artículo 69-B del CFF– implica la regulación del procedimiento conforme al cual se podrá ejercer, lo que resulta en una norma de carácter procedimental o adjetiva.

Esta naturaleza adjetiva del artículo 69-B del CFF se evidencia con su sola lectura, toda vez que establece los pasos a seguir para que las autoridades puedan válida y legítimamente presumir la inexistencia de ciertas operaciones amparadas por comprobantes fiscales, así como los pasos que deberán seguir los contribuyentes implicados para demostrar la veracidad y existencia de las operaciones sujetas a debate.

Sin embargo, el hecho de que una norma regule cuestiones procedimentales, no necesariamente implica el que no establezca además derechos u obligaciones de carácter sustantivo y no procedimental.

En este sentido, resulta interesante analizar si el artículo 69-B del CFF establece también diversas situaciones que pudieran corresponder a obligaciones de carácter sustantivo y no meramente procedimental.

Bajo esta línea de pensamiento, ¿podría considerarse que la presunción que dicho precepto establece es de carácter sustantivo? Una respuesta afirmativa a esta interrogante requeriría aceptar que, por virtud de la aplicación de la norma, se está modificando la situación jurídica de los contribuyentes, toda vez que

la aplicación de la presunción da lugar a una nueva situación consistente en considerar como inexistentes (y en consecuencia, simuladas) las operaciones que fueron documentadas en los comprobantes fiscales emitidos. Situación jurídica novedosa que obliga a los contribuyentes a actuar, con el objetivo de desvirtuar la presunción y, por tanto, evitar las consecuencias de la misma.

En otras palabras, tendría que aceptarse que por virtud de la aplicación de las presunciones que establece el artículo 69-B del CFF, y con base en los indicios previamente detectados por la autoridad, se está determinando –primero en forma provisional, y luego en forma definitiva– una nueva situación jurídica de los contribuyentes.

Es decir, al actuar en los términos del artículo 69-B, actuando sólo a partir de ciertos indicios y sin necesidad de probarlo, la autoridad es capaz de modificar gravemente la situación de los contribuyentes, puesto que operará –y en última instancia, con efectos generales– la presunción de inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales emitidos, a menos que el contribuyente actúe y logre convencer a la autoridad de la realidad de tales operaciones.

Bajo esta óptica, pareciera que, sin necesidad de probar la inexistencia de las operaciones, la autoridad puede modificar drásticamente la situación jurídica de un contribuyente al resultar inmediata e inevitablemente aplicable la presunción de inexistencia, convirtiéndose así la propia presunción, en la situación jurídica a debate y los procedimientos que deberá efectuar el contribuyente para desvirtuarla, la forma de dilucidar la realidad de dicha situación jurídica.

De adoptar esta lectura, podría considerarse que el artículo 69-B del CFF es una norma de carácter sustantivo que, por una parte, establece una nueva situación jurídica frente a la ley para los contribuyentes y, por otra, los procedimientos que los contribuyentes tienen a su alcance para destruir la nueva situación jurídica creada por la propia norma.

Bajo una lectura así, y pensando en que la norma se aplique respecto de operaciones realizadas y documentadas en comprobantes fiscales emitidos con

anterioridad al 1 de enero de 2014, la preocupación relativa a la retroactividad de la norma surge inevitablemente.

No obstante, consideramos de la mayor importancia insistir en que una lectura así no es la única que puede adoptarse respecto de la naturaleza jurídica de la presunción de inexistencia prevista en el artículo 69-B del CFF, toda vez que al no tratarse de presunciones *iure et e iure*, sino *iuris tantum*, las mismas no operan de forma absoluta, sino que, respetando su garantía de audiencia, se otorga a los contribuyentes interesados la posibilidad de desvirtuar la presunción, a fin de que no se altere su situación jurídica, con lo que es también posible considerar al artículo 69-B del CFF como una norma de carácter meramente adjetivo o procedimental, en la que se atribuye al contribuyente la carga de la prueba.

Consideramos que la norma fue creada con el propósito de dotar a la autoridad con una facultad para combatir efectivamente el tráfico de comprobantes fiscales emitidos por algunos contribuyentes, sin que en realidad se hubiese efectuado una operación.

Si analizamos la norma a la luz de este propósito, encontramos que en realidad no se tiene una situación jurídica novedosa, puesto que la operación nunca existió, por lo que no podría producir efecto legal alguno. En este sentido, la norma no sería más que procedimental para reconocer en forma muy efectiva y con efectos generales, la inexistencia de tales operaciones y la ineffectividad de los comprobantes emitidos por las mismas.

Otra situación que pudiera resultar en una consecuencia de derecho novedosa y hasta en una sanción de carácter sustantiva en contra de los contribuyentes, es la publicación, tanto en la página de Internet del SAT como en el DOF, de la lista de contribuyentes de quienes se presume la emisión de comprobantes fiscales por operaciones inexistentes, tanto en su versión preliminar como en la definitiva.

Lo anterior, toda vez que al hacer del conocimiento del público en general su nueva situación fiscal (sea provisional o definitiva), se les podría estar obligando a soportar una intromisión en el derecho que el CFF

vigente hasta el 31 de diciembre de 2013 otorgaba en su favor, consistente en que su información fiscal se manejara por la autoridad con carácter reservado (en lo sucesivo, nos referiremos a este derecho como “reserva fiscal”).

En efecto, por virtud de lo dispuesto por el artículo 69-B del CFF se podría estar alterando el derecho sustantivo a la reserva fiscal de los contribuyentes, al permitirse como excepción a tal derecho el que se permita la publicación de esas listas, resultando con ello el que dicha disposición sustantiva adquiera el carácter de retroactiva.

Respecto de las publicaciones a que refiere el artículo 69-B del CFF, habrá que analizar si verdaderamente serán consecuencias de naturaleza sustantiva o bien, que únicamente corresponden a “fases” del procedimiento conforme al cual las autoridades deberán ejercer sus facultades de comprobación.

El anterior cuestionamiento resulta válido, toda vez que podría considerarse que las publicaciones son sólo fases del procedimiento de fiscalización que en sí mismas no producen consecuencias de derecho, sino que representan sólo mecanismos necesarios para el funcionamiento de la facultad de fiscalización que se confiere en el artículo 69-B a las autoridades, y para que los contribuyentes interesados se encuentren en aptitud de hacer valer su garantía de audiencia.

42

Bajo esta línea de pensamiento, las publicaciones simplemente permiten que quienes realizaron operaciones con los contribuyentes implicados tengan conocimiento oportuno respecto de la presunción de inexistencia de operaciones aplicada por la autoridad, y con ello, que puedan dar seguimiento a la defensa planteada por estos contribuyentes y, en su caso, que puedan preparar su defensa en el supuesto en que no se desvirtúe tal presunción.

Sin embargo, en nuestra opinión, el artículo 69-B del CFF al dar publicidad a los datos y situación fiscal de los contribuyentes implicados, está incidiendo en su derecho de reserva fiscal, pues aun cuando esas listas forman parte de una fase del

procedimiento de fiscalización, la publicación de las mismas implica que materialmente se reconozca una excepción respecto de la prohibición de publicación de datos que, por regla general, se consideran reservados.

No obstante lo anterior, para demostrar la posible retroactividad en perjuicio de los contribuyentes del artículo 69-B del CFF, no sólo es necesario que se evidencie que esta disposición es de naturaleza sustantiva, sino que es necesario que se demuestre la transgresión de un derecho adquirido.

En atención a lo anterior, resultaría interesante analizar lo relativo a la publicación de las listas de contribuyentes que realizan operaciones simuladas, caso que podría tratarse de una situación de carácter sustantivo, dentro del procedimiento que contempla el artículo 69-B del CFF, para determinar si esa situación podría resultar violatoria de un derecho adquirido.

2. Posible retroactividad de la publicación de los listados de contribuyentes que realizan operaciones simuladas

Desde antes de la vigencia del Decreto, y por tanto, de la vigencia de lo dispuesto por el artículo 69-B del CFF, el artículo 69 del CFF ha establecido el derecho de los contribuyentes a la reserva de la información fiscal que posean las autoridades, permitiendo excepciones al mismo, únicamente en los casos que expresamente tal precepto establece.

En ese sentido, por virtud de la vigencia de lo dispuesto por el artículo 69-B del CFF, dicho derecho de reserva fiscal adoptó una nueva excepción, la cual corresponde a los datos que se publiquen en las listas a que se refiere ese artículo sobre contribuyentes respecto de los que se hubiera ejercido la facultad.

Así, resulta interesante analizar si la nueva excepción que prevé el artículo 69-B del CFF respecto de la reserva fiscal podría resultar retroactiva en perjuicio del contribuyente si se aplica respecto de operaciones que se efectuaron con anterioridad a la entrada en vigor del Decreto, esto es, respecto de operaciones en cuya época en que se efectuaron, no existía dicha excepción a la reserva fiscal. •