

## PENSAMIENTO REFLEXIVO SOBRE LA PRUDENCIA CONSTITUCIONAL EN EL EJERCICIO DE LA FACULTAD ANULATORIA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CFF

Por: Dr. Miguel Ángel Marmolejo Cervantes<sup>1</sup>  
C. Ingrid Saucedo<sup>2</sup>

**HIPÓTESIS:** El presente artículo tiene como finalidad el realizar un estudio-ensayo sobre el ejercicio constitucional-convencional de la facultad anulatoria contenida en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, a la luz de un concepto denominado **Prudencia Constitucional**, mismo que todo servidor público hacendario debe cumplir a cabalidad, con el objeto de ponderar el cumplimiento de la obligación constitucional de ***contribuir a los gastos públicos*** de manera proporcional y equitativa, frente y en oposición aparente a los ***derechos fundamentales de certeza jurídica y presunción de inocencia*** propios del contribuyente, en base a la ***violación de la división de poderes***, disposición legal que produce la presunción de inexistencia de las operaciones amparadas en un comprobante fiscal, si el contribuyente al emitirlo, no cuenta con activos, personal, infraestructura, capacidad material o está ilocalizable, respetándosele el derecho fundamental de audiencia y debido proceso; para arribar a una *conclusión-solución-reflexión final* consistente en que la facultad de referencia, por su propia naturaleza (*per se*) puede ser arbitraria, pero aún más su ejercicio, al potencializarse su uso indebido, por ello la necesidad de un control judicial; lo anterior por ser contrario a la **Prudencia Constitucional** resultante de la aplicación de la siguiente fórmula jurídica:

**AΣ3C's= Prudencia Constitucional**, es decir:

**"La Armonización de la sumatoria de los factores Casuísticos-Constitucionales-Convencionales da como resultado una Prudencia Constitucional"**

**PALABRAS CLAVE:** Operaciones simuladas, Prudencia Constitucional, presunción de inexistencia, efectos anulatorios, Principio de Presunción de Inocencia, Principio Pro-Homine, equilibrio de poderes, juez de control fiscal, nulidad de actos, facultades potencialmente arbitrarias.

**ABSTRACT:** This article represents my first effort to write an essay on tax matters so I truly hope it may not be the last one, because when you write on a free but still responsible way is something enjoyable. The head of the article is: "**Reflexive thinking**"

<sup>1</sup> Miembro del Sistema Nacional de Investigadores, CONACYT, adscrito al cuerpo de investigadores del ITESM, Presidente del Centro de Investigación Privado Innovajure: <http://innovajure.com/sitio/>

<sup>2</sup> Pasante en Derecho de la UAA.

## **about the 'Good Constitutional Judgment' Enforcement when the Annulment Power Contained in Article 69b of the Federal Tax Code is Taking Place"**

The concept "**Good Constitutional Judgment**" basically means a wise decision which takes into consideration all legal and fact factors surrounding the case when a tax authority executes its annulment power against fake operations contained on invoices issued and/or used (for tax deduction purposes) by tax payers, indeed the concept that is developed during the reading can be appreciated through the following formula:

**AΣ3C's= Good Constitutional Judgment**, which means:

**"The customization of all Common (facts)-Constitutional-Conventional factors produces a Good Constitutional Judgment"**

I have been asked to explain, particularly to foreign attorneys, all about this new article first of the Mexican Federal Constitution that talks about the mandatory command to respect and apply at all levels of authority human rights and my answer has always been this: *"The biggest change ever suffered on the Mexican legal system since its constitutional foundation, not less and not more than that, due to the reason that now, all kind of authorities shall take into account human rights according to international standards, every single time they enforce their duties, something that is breaking legal paradigms among the Mexican legal community members and abroad in order to try to purify and enhance justice in Mexico."*

Therefore this article analyzes: **(i)** if the annulment power is constitutional according to the new separation of powers doctrine and **(ii)** if the Mexican tax authority is using wisely its annulment power in terms of the **Good Constitutional Judgment**.

**KEYWORDS:** Fraud, good judgment, separation of powers, human rights, annulment authority.

## **Introducción**

Para comenzar con el desarrollo de la reflexión y por constituir la base legal de nuestro ensayo, se transcribe a continuación el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación ("facultad anulatoria"):

**"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.*

*Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.*

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

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

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

Ahora bien de una primera lectura, se aprecia que la disposición legal que genera la presunción de inexistencia de la operación amparada en el comprobante fiscal, se integra básicamente de 3 secciones, a saber: **1) Supuestos de ley** para considerar fiscalmente existente el otorgamiento o entrega de un bien o servicio, **2) Derecho de audiencia y debido proceso a favor del contribuyente que emitió el comprobante fiscal y **3) Derecho de audiencia y debido proceso para el contribuyente que utilizó el comprobante fiscal para su deducción.****

Enfocándonos a detalle en la primera sección denominada supuestos de ley, estos se encuentran conformados e integrados por dos casos que producen la inexistencia: el primero representa la falta de **activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente (“capacidad instalada”)** y el segundo, cuando el **contribuyente esta ilocalizable**.

Para la definición de capacidad instalada, encontramos la falta de un alcance preciso y concreto de su contenido, por lo que al momento de individualizarse, podrían presentarse problemas en su encuadre, ya que la pregunta sería, cuánta capacidad instalada es suficiente para no incurrir en el supuesto, entonces esto implica un ejercicio subjetivo casuístico de la autoridad, generándose inseguridad al respecto.

Claro que desde un punto de vista de negocio o económico, son razonables y lógicos los supuestos básicos citados, basta con pensar que todo servicio prestado al público en general, supone que el prestador cuenta con una infraestructura básica y adecuada, con personal capacitado y físicamente en un lugar ubicable, de lo contrario a dónde se acudiría para la satisfacción de la necesidad.

Dicho de otra forma, no es posible prestar un servicio, si no se cuenta con una capacidad instalada suficiente y coherente al tipo de servicio que se presta, con un personal diligente que pueda atender al cliente y que conozca ampliamente la materia del servicio para que este sea comercializable, que tenga competidores que lo obliguen a ser mejor y a innovar, que esté reconocido en el mercado, es decir, que cuente con una reputación y prestigio profesional o de mercado, lo que le permitiría la prestación debida del servicio, de manera tal que no es posible, desde una lógica de mercado, que el prestador provea un bien u otorgue un servicio, si este no tiene una oficina, un lugar de ubicación, si sus activos no son suficientes y necesarios para el desarrollo de su actividad, si él o su personal no conocen de la materia y por encima de ello no dé la cara, no está localizable, no sea conocido en el medio; en términos simples, significa que un bien o servicio, contienen implícitamente estos insumos esenciales, de lo contrario, es inviable su realización, es un cascarón sin contenido, una fachada, un cuerpo sin alma, ya que se requiere de condiciones básicas e intrínsecas para la existencia del bien o servicio en el mercado, finalmente y filosofando, la “nada” no produce “algo”, produce invariablemente “nada”.

No cabe duda pues que lo escrito en líneas anteriores es razonable e inobjetable, por tanto el castigo de la inexistencia de las operaciones amparadas en el comprobante fiscal, es coherente y justo, con ello se evita el abuso del derecho del uso del mismo, sin embargo al transpolar la visión económica al mundo jurídico, es en donde las cosas se complican, ya que resulta insuficiente solamente tomar por válidos los elementos económicos, como actualmente se encuentra incorporada la facultad anulatoria, sino que debe ir más allá para que su adaptación al mundo jurídico sea más fácil, en consecuencia no se agota con el mero acto legislativo, sino que el ejercicio de positivización es más amplio, abarca igualmente y de una manera expansiva, la adaptación-tropicalización de la nueva figura legislativa, a la regulación

de nuestro marco constitucional-convencional ("armonización"), una tarea sin duda difícil de ejecutar de manera anticipada.

Si se acepta que el acto legislativo parte, en algunas ocasiones, del criterio de legislar y liberar la facultad anulatoria al mundo jurídico y conocer posteriormente sus futuras consecuencias, que para el caso que nos ocupa, otórguese la misma para que exista una herramienta adicional en el combate de la evasión fiscal y si alguien se viese afectado en sus derechos, pues simplemente que lo haga valer en la vía y forma correspondiente, es decir el ejercicio de armonización se delega en último de los casos, al Poder Judicial; al Local, mediante el ejercicio del control difuso de constitucionalidad y convencionalidad y; al Federal, a través del Control Judicial de la Constitución, a pesar de que el artículo primero de nuestra Carta Magna, ordena que "toda" autoridad, en el ámbito de su competencia, debe promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, consecuentemente y a fin de materializar lo anterior, resulta conveniente la elaboración de un "**dictamen legislativo de impacto de constitucionalidad y convencionalidad**", al menos, para el otorgamiento de este tipo de facultades anulatorias a cargo del **SAT** a la luz de los derechos humanos de los contribuyentes.

De realizar lo anterior, se estaría dando cumplimiento a lo dispuesto en la Carta Magna, pero sobre todo, se tendría una película amplia y completa de la forma en que la autoridad legislativa, realizó y aplicó la fórmula de la Prudencia Constitucional, se conocería de antemano el resultado del ejercicio ponderado de los derechos derivados del interés colectivo frente al privado, esquema matemático que se sintetiza de la siguiente manera:

**"AΣ3C's=Prudencia Constitucional, es decir:  
La Armonización de la sumatoria de los factores Casuísticos-Constitucionales-Convencionales da como resultado una Prudencia Constitucional"**

Véase que esto no es una simple ocurrencia, sino incluso ha sido materia de estudio en la acción de constitucionalidad cuyo rubro establece: "**CONTROL PREVIO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE PROYECTOS DE LEY APROBADOS POR LA LEGISLATURA LOCAL. SU ESTABLECIMIENTO NO AFECTA EL PRINCIPIO DE DIVISIÓN DE PODERES**"<sup>3</sup> en donde se establece que de manera preventiva, es factible la ejecución del control previo de la constitucionalidad de los proyectos de ley aprobados por la Legislatura Local, antes de su promulgación y publicación, sin que ello afecte el principio de división de poderes.

Más adelante continuaré con el desarrollo de esta fórmula, sin embargo déjese constancia de la aplicación universal de este esquema para cualquier acto de autoridad.

Continuando con el análisis de la facultad anulatoria, se desprende que el primer caso de los *supuestos de ley*, referente a la falta de activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar

<sup>3</sup>Décima Época, Registro: 2001874, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XIII, Octubre de 2012, Tomo 1, Materia(s): Constitucional, Tesis: P. III/2012 (10a.), Página: 714.

los bienes que amparan tales comprobantes, debe verse como un todo, es decir se trata de un caso complejo y no autónomo e independiente, sino de un bloque, un multi-caso, íntegro-indivisible, en virtud de que se advierte, de la literalidad de su redacción, la utilización de los signos ortográficos de puntuación denominados “comas” (,), mismos que se emplean para separar elementos dentro de la oración, para encerrar incisos o aclaraciones, para señalar omisiones, etc.; normalmente indica una pausa breve dentro de la frase<sup>4</sup> o bien en términos del Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española,<sup>5</sup> la define como el signo ortográfico (,) que sirve para indicar la división de las frases o miembros más cortos de la oración o del periodo, y que también se emplea en aritmética para separar los enteros de las fracciones decimales.

En este sentido, al haberse utilizado comas en los elementos integrantes del primer caso, se interpreta como un mismo caso, al tratarse de signos ortográficos disyuntivos, simplemente se fraccionan los casos, pero se interpretan de forma íntegra en cuanto a su contenido, lo que lleva a la autoridad a la obligación de acreditar todos los elementos de la capacidad instalada y de faltar uno, no podría acreditarse el primer caso del referido supuesto y por lo tanto, no se generaría la inexistencia del comprobante fiscal, ello con fundamento en el principio de *estricta aplicación de la ley* que rige en materia fiscal, particularmente por lo dispuesto en el artículo quinto del Código Fiscal de la Federación primer párrafo,<sup>6</sup> por tratarse de la fijación de infracciones y sanciones, como lo es, la inexistencia de las operaciones que ampara el comprobante fiscal, independientemente de que dicha conducta podría actualizar el delito de defraudación fiscal establecido en los artículos 108 y 109 del ordenamiento legal citado.

A mayor abundamiento, de haberse querido segmentar los casos de la capacidad instalada por parte del legislador, se hubiese incorporado la leyenda “cualesquiera de ellos” o “índistintamente”, situación que en la especie no acontece, es más, en los oficios del SAT sobre operaciones presuntivamente inexistentes se fundamenta de igual forma, ya que se señalan todos los casos de la capacidad instalada como un todo, así se aprecia del oficio número: 500-05-2014-32641 de fecha 15 de octubre del año 2014<sup>7</sup> y en los estudios de la propia Prodecon.

Respecto al segundo caso del supuesto de ley, contribuyente ilocalizable, resulta altamente preocupante que el goce del derecho de la deducción de la operación que ampara el comprobante fiscal, esté sujeto a un acontecimiento de realización futura, incierta y no controlable como lo es la localización o no del contribuyente que emitió el mismo, responsabilizándole solidariamente al contribuyente que recibió el servicio, de la conducta ilegal del contribuyente emisor, tratándolos como una misma entidad económica, lo cual, en sí es absurdo jurídicamente al no respetarse la personalidad jurídica y patrimonio independiente de cada individuo, en virtud del principio general del derecho que reza que cada quien es responsable de sus propios actos, consecuentemente el hecho de que el contribuyente no esté localizable a los ojos del SAT, en nada afecta al contribu-

<sup>4</sup> El Pequeño Larousse Ilustrado 2013 en Línea, Ediciones Larousse, S.A. de C.V., Décimo novena Edición, Impreso en Colombia, Pág. 265.

<sup>5</sup> Disponible el 2 de noviembre del 2014 en <http://lema.rae.es/drae/?val=coma>.

<sup>6</sup> “Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta”.

<sup>7</sup> Disponible el 03 de noviembre del 2014 en [http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/Documents/oficio\\_32641.pdf](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/Documents/oficio_32641.pdf)

yente que gozó de sus servicios, corresponde pues a la autoridad perseguir al infractor, por efectos de su propia conducta ilegal.

Es inconcebible el forzar legalmente a un contribuyente a convertirse en un investigador privado coadyuvante de la autoridad fiscal para estar monitoreando a sus proveedores de bienes y servicios, controlando de alguna manera, el futuro de la conducta fiscal de estos.

Recientemente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, reconsideró este tema mediante la interrupción y emisión de una nueva jurisprudencia vía contradicción de tesis, al apartarse de un criterio previo, para ahora establecer que el hecho de que el contribuyente que expide comprobantes fiscales no haya dado aviso a la autoridad fiscal respecto a su cambio de domicilio y, por ende, no se encuentre localizable, no trae como consecuencia necesaria que estos sean nulos o carezcan de valor probatorio, pues dicha omisión, *aisladamente considerada*, no da lugar a la referida sanción, por no encontrarse prevista en esos términos en los artículos 27, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, en razón de que las normas de restricción o las que imponen sanciones a los particulares *deben estar expresamente reguladas* para cumplir con el derecho a la seguridad jurídica. Cabe destacar que la conclusión anterior no restringe las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, pues de considerar que los comprobantes exhibidos por un contribuyente no amparan la transacción realizada, pueden requerir la información necesaria y, en su caso, no acceder a la pretensión del contribuyente de ejercer su derecho de deducción o acreditamiento, sin perjuicio de que existan otras razones por las que no se deba acceder a aquella.<sup>8</sup>

Motivo por lo anterior, la tendencia a que esta disposición sea letra muerta es alta, ya que sin duda hay razones para ser declarada inconstitucional y/o inconvencional por ser violatoria al derecho fundamental de seguridad jurídica, debido proceso y del principio *pro-homine* materia de los derechos humanos de los contribuyentes.

No puede pasar por alto, el análisis de la exposición de motivos que dio origen a la reforma del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, para adicionar un inciso B), a fin de restringir el uso indebido de los comprobantes fiscales, manifestando la autoridad, en síntesis, los siguientes argumentos:<sup>9</sup>

En suma, derivado de la información procesada por el Servicio de Administración Tributaria se han podido identificar una serie de patrones que generalmente están presentes en las sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales, como son:

<sup>8</sup> “**COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO EL CONTRIBUYENTE QUE LOS EXPIDIÓ NO SE ENCUENTRA LOCALIZABLE [ABANDONO DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 161/2005 (\*)]**”. Época: Décima Época, Registro: 2003939, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXII, Julio de 2013, Tomo 1, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 87/2013 (10a.), Página: 717.

<sup>9</sup> Disponible el 15 de octubre del 2014 en [http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog\\_leg/103\\_DOF\\_09dic13.pdf](http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf)

- Tienen un objeto social muy amplio para poder ofrecer al cliente un comprobante fiscal con un concepto que pueda disfrazarse mejor dentro de las actividades preponderantes de este.
- Emiten comprobantes fiscales correspondientes a operaciones que no se realizaron.
- Emiten comprobantes fiscales cuya contraprestación realmente pagada por las operaciones consignadas en los mismos es solo un mínimo porcentaje y no tiene proporción con dichas operaciones.
- No tienen personal o este no es idóneo o suficiente para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.
- No tienen activos o estos no son idóneos o suficientes para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.
- Reciben ingresos que no tienen proporción a las características de su establecimiento.
- Tienen cuentas bancarias o de inversiones que se encuentran activas durante un periodo determinado y después son canceladas o las dejan con saldos ínfimos después de haber manejado cantidades elevadas.
- Tienen sus establecimientos en domicilios que no corresponden al manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes.
- Sus sociedades se encuentran activas durante un período y luego se vuelven no localizables.
- Sus ingresos en el ejercicio de que se trate son casi idénticos a sus deducciones o bien, estas son mayores por escaso margen.
- Prestan servicios y a la vez reciben servicios por casi exactamente los mismos montos.
- Comparten domicilios con otros contribuyentes también prestadores de servicios.

Las anteriores argumentaciones a cargo del SAT son más que válidas, tomando en consideración que son argumentos de negocio o de tipo económicos tal y como se ha hecho referencia anteriormente, además, es grave el fenómeno de la evasión fiscal, por ser uno de los mayores retos que enfrenta la autoridad hacendaria en tiempos recientes, según así lo confirma la **OCDE** mediante su Centro para la Política Fiscal y Administración; entonces no se está ante la presencia de un problema menor, sobre todo cuando estos esquemas se están profesionalizando cada día más y si se toma en consideración, los resquebrajos existentes en las legislaciones fiscales que voluntaria o involuntariamente se encuentran representadas.

Adicionalmente y de un estudio superficial sobre las estadísticas respecto del ejercicio de esta facultad anulatoria, sin dejar de mencionar que no es propiamente correcto el referir-

nos a las mismas, porque la violación del derecho humano de un contribuyente importa y es relevante al menos constitucionalmente, sin embargo, nos da una idea genérica sobre el uso de la misma, encontrando que conforme a la nota periodística de “*El Universal*”, el Administrador General de Auditoría Fiscal Federal del SAT, José Genaro Ernesto Luna Vargas, señaló que la publicación de estas listas motivó que 58 causantes interpusieran quejas ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) en contra de lo dispuesto en el **artículo 69-B del CFF**, argumentando que violaba sus derechos fundamentales de audiencia, debido proceso y a la protección de datos personales.

Al respecto, el ombudsman del contribuyente validó la publicación de la lista de contribuyentes que presuntamente simulan operaciones y emiten facturas falsas, y desestimó las quejas presentadas por los que alegaban ese tipo de violaciones. Ello, mencionó en su momento la Prodecon, porque el propio artículo 69-B establece el procedimiento para que los contribuyentes notificados aclaren su situación ante la autoridad fiscal y aporten las pruebas que consideren necesarias para ello. Luna Vargas además, comentó que también se interpusieron 222 juicios de amparo en contra de esta nueva atribución del SAT para publicar los datos de empresas que se presume realizan operaciones simuladas, de los cuales hasta ahora 134 resultaron a favor de la autoridad fiscalizadora.<sup>10</sup>

La anterior nota da luz a que dicha facultad al menos en lo que respecta a los derechos fundamentales de audiencia, debido proceso y la protección de datos personales, se ha venido confirmando por el Poder Judicial Federal y por la propia Prodecon, es decir, en lo que respecta a los citados derechos fundamentales la facultad anulatoria se encuentra ajustada a derecho, dicho en nuestros términos, la Prudencia Constitucional se encuentra legítimamente desarrollada, porque se le otorga el derecho de ser oído y vencido previa la resolución administrativa, existe un proceso que detalla la serie de pasos, términos y estructura de prueba para desvirtuar la presunción y la publicación de su nombre en la lista negra no es violatorio a la privacidad de sus datos personales por la no violación al secreto fiscal, no obstante a ello siempre puede existir un mejor desarrollo de la Prudencia Constitucional como más adelante se hará mención.

Lo anterior lo fundamentamos en el reporte de la Prodecon<sup>11</sup> y en la tesis jurisprudencial emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que establece: **“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.”**<sup>12</sup>

<sup>10</sup> Consultado en fecha 01 de noviembre del 2014 en la página web <http://m.eluniversal.com.mx/notas/cartera/2014/operacion-carrusel-evasion-1015744.html>

<sup>11</sup> “*Transparencia, Secreto Fiscal y Uso Indebido de Comprobantes Fiscales*” disponible el 03 de noviembre de 2014 en [http://www.prodecon.gob.mx/portal/estudios\\_tecnicos/Secreto\\_fiscal\\_y\\_uso\\_indebido\\_de\\_comprobantes.pdf](http://www.prodecon.gob.mx/portal/estudios_tecnicos/Secreto_fiscal_y_uso_indebido_de_comprobantes.pdf)

<sup>12</sup> Décima Época, Registro 2007347, Segunda Sala, Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 10, Septiembre de 2014, Tomo I, Materia(s): Común, Tesis: 2a./J. 88/2014 (10a.), Página: 858.

Coincidentemente en el desarrollo del presente ensayo, fue publicado recientemente el comunicado 141 a cargo del Servicio de Administración Tributaria, mismo que se sintetiza en líneas siguientes, el cual enriquece la información estadística, al señalar que existen 41 contribuyentes que emitieron comprobantes fiscales cuyas operaciones se presumen inexistentes, independientemente de que el comunicado no precisa si son 41 nuevos contribuyentes o la actualización del listado para dar un total de 41 contribuyentes, tal y como lo señala "El Financiero" en la nota del día lunes 03 de noviembre del 2014,<sup>13</sup> mismo que narró lo siguiente: "fueron publicadas los datos -nombre, razón social y RFC- de 41 contribuyentes que emitieron comprobantes fiscales cuyas operaciones se presumen inexistentes. En la misma aplicación donde se da a conocer la lista, los contribuyentes pueden generar una línea de captura para pagar o bien presentar la aclaración; en este caso, su aclaración se resolverá en tres días hábiles y si resulta procedente, se eliminarán los datos publicados"<sup>14</sup> o bien, tomemos las cifras publicadas a julio y agosto del presente año por "El Arsenal" que establecen que han sido descubiertos 416 contribuyentes con facturas falsas o apócrifas y 27,882 empresas vinculadas detectadas en fechas del 01 de enero a julio del presente año, siendo consistentes estos números si se considera que hasta al 31 de diciembre del 2013 se tenían identificadas a 316 empresas "facturadas" de operaciones que simulaban operaciones inexistentes, el monto acumulado de estas operaciones se calculaba en 105 mil millones de pesos con un impacto fiscal de unos 30 mil millones de pesos por concepto de ISR y 16 mil millones de pesos por IVA.<sup>15</sup>

Estas últimas cifras fueron las que motivaron la reforma al artículo 69 del multicitado Código, a fin de otorgarle al SAT las facultades anulatorias para el combate de las operaciones inexistentes efectuadas por los contribuyentes.

Las citadas información estadísticas, son ilustrativas para afirmar especulativamente, sin que afecte el análisis de la Prudencia Constitucional, la percepción grave que genera el cáncer de la evasión fiscal, porque estamos hablando de miles de millones de pesos, en donde la posición de la autoridad ha sido ejecutar la facultad anulatoria al máximo posible, pero a pesar de ello, no se cuenta con la certeza de conocer los impactos y cifras exactas que dicho ejercicio genera, justificándose económicamente la inclusión y el ejercicio de esta facultad anulatoria, concluyéndose especulativamente, que su ejercicio genera recaudación y que ha cumplido con el universo de los contribuyentes target según las cifras citadas en párrafos anteriores, expandiéndose la práctica de forma exponencial a otro universo de contribuyentes target.

<sup>13</sup> Disponible el 03 de noviembre del 2014 en <http://www.elfinanciero.com.mx/economia/sat-aumenta-el-numero-de-contribuyentes-que-emiten-facturas-falsas.html>

<sup>14</sup> Disponible el 03 de noviembre de 2014 en [http://www.sat.gob.mx/sala\\_prensa/comunicados\\_nacionales/Paginas/com2014\\_141.aspx](http://www.sat.gob.mx/sala_prensa/comunicados_nacionales/Paginas/com2014_141.aspx)

<sup>15</sup> Disponible el 04 de noviembre del 2014 en <http://www.elarsenal.net/2014/07/06/publica-sat-primeras-ocho-empresas-con-operaciones-inexistentes>

## **Análisis de la facultad anulatoria *per se***

Toca el turno de aplicar la fórmula de la Prudencia Constitucional a la facultad anulatoria contenida en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

La fórmula de Prudencia Constitucional implica el análisis íntegro del proceso de armonización de la facultad anulatoria al Bloque de Constitucionalidad a través de la sumatoria de los factores Casuísticos, Constitucionales y Convencionales; se reproduce nuevamente la fórmula de referencia:

**“AΣ3C’s=Prudencia Constitucional, es decir:  
La Armonización de la sumatoria de los factores Casuísticos-Constitucionales-Convencionales da como resultado una Prudencia Constitucional”**

Para el presente análisis se descartan los derechos fundamentales de audiencia, debido proceso y datos personales, en virtud de que como se ha manifestado con anterioridad y conforme a los criterios fundatorios citados, han sido temas ya abordados por los órganos de referencia, con única precisión para el debido proceso, en el sentido de que si el contribuyente que utilizó el comprobante fiscal, no desvirtúa en el proceso *ad hoc* la presunción de inexistencia, tiene aún y sin afectación alguna, la posibilidad de desvirtuarlo en el proceso de fiscalización correspondiente, ya que no implica la caducidad del derecho por no agotarse, básicamente porque el ejercicio de las facultades de comprobación cuentan con mecanismos de audiencia, debido proceso y defensa propios, autónomos e independientes del proceso *ad hoc*, tan es así, que de la recta lectura del artículo 69-B del CFF, establece que en caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, **detecte** que el contribuyente no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan, esto representa una norma de entronque entre el proceso *ad hoc* citado y el proceso propio del ejercicio derivado de las facultades de comprobación y/o visitas domiciliarias y/o revisión de gabinete, contemplados en el Código Fiscal de la Federación, por tanto es decisión del contribuyente, el momento procesal más apropiado, conforme a sus intereses, para desvirtuar la presunción de inexistencia en su contra.

Se inicia pues el estudio de la Prudencia Constitucional de la facultad anulatoria, a la luz del principio de la división de poderes, mismo que es interpretado como el principio a través del cual *“los órganos legislativos, ejecutivo y judicial realizan las funciones de producción de normas jurídicas, de ejecución de tales normas y de solución de controversias, respectivamente”*<sup>16</sup> y a fin de evitar la vulneración del mismo, se presentan ciertas prohibiciones implícitas consistentes: **1) A la no intromisión, 2) A la no dependencia y 3) A la no subordinación entre los poderes públicos**, tal como se desprende de la tesis jurisprudencial cuyo rubro establece: **“DIVISIÓN DE PODERES. PARA EVITAR LA VULNERACIÓN A ESTE PRINCIPIO EXISTEN PROHIBICIONES IMPLÍCITAS REFERIDAS A LA NO INTROMISIÓN, A LA NO DEPENDENCIA**

<sup>16</sup> Consultado en fecha 31 de octubre del 2014 en la página web <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/revlad/cont/7/cnt/cnt7.pdf>

**Y A LA NO SUBORDINACIÓN ENTRE LOS PODERES PÚBLICOS DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS**” emitida por la SCJN,<sup>17</sup> en donde se menciona que la intromisión es el grado más leve de violación al principio de división de poderes, pues se actualiza cuando uno de los poderes se inmiscuye o interfiere en una cuestión propia de otro, sin que de ello resulte una afectación determinante en la toma de decisiones o que genere sumisión. La dependencia conforma el siguiente nivel de violación al citado principio, y representa un grado mayor de vulneración, puesto que implica que un poder impida a otro, de forma antijurídica, que tome decisiones o actúe de manera autónoma. La subordinación se traduce en el más grave nivel de violación al principio de división de poderes, ya que no solo implica que un poder no pueda tomar autónomamente sus decisiones, sino que además debe someterse a la voluntad del poder subordinante; la diferencia con la dependencia es que mientras en esta el poder dependiente puede optar por evitar la imposición por parte de otro poder, en la subordinación el poder subordinante no permite al subordinado un curso de acción distinto al que le prescribe. En ese sentido, estos conceptos son grados de la misma violación, por lo que la más grave lleva implícita la anterior.

Justamente este principio de división de poderes se entrelaza con la facultad exclusiva del Poder Judicial para anular actos jurídicos tal y como se establece en la tesis cuyo rubro cita: **“INEXISTENCIA Y NULIDAD DE LOS ACTOS JURÍDICOS. DEBEN DETERMINARSE JURISDICCIONALMENTE”**<sup>18</sup> la cual se señala que si bien es cierto que tanto en el Código Civil Federal como en la doctrina establecen diferencias entre inexistencia y nulidad (*absoluta y relativa*), también lo es que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado, en algunos precedentes, que esas diferencias son meramente teóricas y, en otros, que sí existen, lo que denota que las distintas integraciones del Máximo Tribunal de la República no han escapado al debate doctrinal suscitado al respecto. No obstante, la doctrina, la ley y la jurisprudencia de este Alto Tribunal, en sus distintas épocas, convergen en que **es necesaria la intervención jurisdiccional para comprobar la inexistencia del acto, o bien, para declarar su nulidad**, de donde deriva que tanto la inexistencia como la nulidad de los actos jurídicos deben determinarse jurisdiccionalmente.

Partiendo de esta reflexión, encontramos que la facultad para anular actos jurídicos, es decir, la nulidad relativa y/o absoluta, es una facultad exclusiva del Poder Judicial, ello de conformidad con lo establecido en la tesis anterior, que nos indica que tanto la inexistencia como la nulidad de los actos jurídicos deben determinarse jurisdiccionalmente,<sup>19</sup> es decir, que es necesaria la intervención jurisdiccional a fin de comprobar la inexistencia del acto, o bien, decretar su nulidad.

<sup>17</sup> Novena Época, Registro: 180648, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XX, Septiembre de 2004 Materia(s): Constitucional, Tesis: P/J. 80/2004, Página: 1122.

<sup>18</sup> Novena Época, Registro: 168113, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, Enero de 2009, Materia(s): Civil, Tesis: 2a. CLXIII/2008, Página: 785.

<sup>19</sup> Novena Época, Registro: 168113, Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, Enero de 2009, Materia(s): Civil, Tesis: 2a. CLXIII/2008, Página: 785.

Es cierto que esta conclusión se fundamenta en una tesis aislada, sin embargo fue decidida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, además de que hace una síntesis de la historia jurisprudencial en relación a la facultad exclusiva del Poder Judicial para efectos de la anulación y/o inexistencia de un acto jurídico, incluso esto se fortalece con lo dispuesto en el Capítulo II, “De la Simulación de los Actos Jurídicos”, establecido en el Código Civil Federal, a saber:

## **CAPÍTULO II**

### **De la Simulación de los Actos Jurídicos**

**“ Artículo 2180.-** Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas.

**Artículo 2181.-** La simulación es absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real; es relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.

**Artículo 2182.-** La simulación absoluta no produce efectos jurídicos. Descubierto el acto real que oculta la simulación relativa, ese acto no será nulo si no hay ley que así lo declare.

**Artículo 2183.- Pueden pedir la nulidad de los actos simulados, los terceros perjudicados con la simulación, o el Ministerio Público cuando ésta se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública.**

**Artículo 2184.-** Luego que se anule un acto simulado, se restituirá la cosa o derecho a quien pertenezca, con sus frutos e intereses, si los hubiere; pero si la cosa o derecho ha pasado a título oneroso a un tercero de buena fe, no habrá lugar a la restitución. También subsistirán los gravámenes impuestos a favor de tercero de buena fe.”

De este Capítulo se desprende lo dispuesto por el artículo 2183, en donde se le otorga la legitimación al Ministerio Público, cuando el acto simulado se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública, de tal forma que esta autorización implica la facultad jurisdiccional del Juez competente para decidir sobre la simulación de un acto jurídico.

En este sentido, si la facultad anulatoria es exclusiva del Poder Judicial, esto significaría que existe una violación a la división de poderes, por la razón de que el Poder Ejecutivo invade facultades propias del Poder Judicial, ello a través de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público y esta a su vez al Servicio de Administración Tributaria, en por lo menos, en grado de intromisión, por inmiscuirse e interferir en una cuestión propia de aquel y en grado máximo, de dependencia, puesto que implica que el Poder Ejecutivo impide al Poder Judicial, de forma antijurídica, que tome decisiones o actúe de manera autónoma, toda vez que dicha facultad anulatoria es exclusiva del Poder Judicial, por tanto es un grado de *violación grave* que produce la inconstitucionalidad de la facultad anulatoria del SAT.

No obstante lo anterior, hay que hacer frente a los argumentos que señalan que la facultad es delegable puesto que se trata de una presunción de inexistencia que admite prueba en contrario, lo cual es razonable, pero acaso es factible técnica y jurídicamente que un acto jurídico produzca plenos efectos legales, pero no fiscales, sin la intervención judicial, es posible que una autoridad administrativa genere la segmentación, limitación y división del acto jurídico y restringir sus efectos jurídicos-fiscales, la respuesta se debe buscar a luz de la Prudencia Constitucional en términos de la división de poderes y sigue siendo la misma, no es jurídicamente posible, ya que la gravedad de la anulación de los efectos jurídicos de un acto, no puede realizarse, ni siquiera de forma parcial y temporal ya que no dejó ese espacio el razonamiento de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

De hecho para que haya una delegación de facultades válidas y uno de los Poderes de la Unión ejerza funciones propias de otro Poder, desde un punto de vista constitucional, es necesario:

- 1) Que así lo consigne expresamente la Carta Magna o que la función respectiva sea estrictamente necesaria para hacer efectivas las facultades que le son exclusivas, y, ("**EN LA ESPECIE**: no existe esta delegación expresa en la Constitución Federal para que el Poder Judicial delegue la facultad anulatoria al Poder Ejecutivo, ya que es intrínseca y exclusiva.").
- 2) Que la función se ejerza únicamente en los casos expresamente autorizados o indispensables para hacer efectiva una facultad propia, puesto que es de explorado derecho que las reglas de excepción son de aplicación estricta. ("**EN LA ESPECIE**: Hay opciones legales alternas para hacer efectiva la facultad anulatoria sobre actos jurídicos, mismas que contienen control judicial.").

Aunque el sistema de división de poderes que consagra la Constitución General de la República es de carácter flexible, ello no significa que los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial puedan, motu proprio, arrogarse facultades que corresponden a otro poder, ni que las leyes ordinarias puedan atribuir, en cualquier caso, a uno de los poderes en quienes se deposita el ejercicio del Supremo Poder de la Federación, facultades que incumben a otro poder.

Así lo ha establecido el criterio de la Segunda Sala de la SCJN en la tesis cuyo rubro cita: "**DIVISIÓN DE PODERES. SISTEMA CONSTITUCIONAL DE CARÁCTER FLEXIBLE**",<sup>20</sup> así como por el criterio emitido por la Primera Sala, mediante la tesis que al rubro se cita como: "**TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN**"<sup>21</sup> al señalarse que simplemente basta que la intervención legislativa persiga: (1) una **finalidad objetiva y constitu-**

<sup>20</sup> Época: Séptima Época, Registro: 237686, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 151-156, Tercera Parte, Materia(s): Constitucional, Común. Tesis: Página: 117.

<sup>21</sup> Época: Décima Época, Registro: 2000683, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro VII, Abril de 2012, Tomo 1, Materia(s): Constitucional, Tesis: 1a. LIII/2012 (10a.), Página: 882.

***cionalmente válida; (2)*** la elección del medio para cumplir tal finalidad no conlleva a exigirle al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo y no máximo de idoneidad y, **(3)** finalmente, ***debe existir una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención*** legislativa diferenciada entre los sujetos comparables, requisitos que no se cumplen, por ser una facultad celosamente exclusiva del Poder Judicial y no haber correspondencia proporcional mínima entre el medio y el fin que justifique la intervención del Poder Ejecutivo, vía SAT, para anular actos jurídicos, ya que existen mejores opciones legales que permiten una mejor correspondencia entre el medio y el fin.

Otra perspectiva para soportar el análisis de la Prudencia Constitucional en relación a que la facultad es delegable, la encontramos en la Jurisprudencia cuyo rubro cita: **“RESTRICCIONES A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES. ELEMENTOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBETOMAR EN CUENTA PARA CONSIDERARLAS VÁLIDAS”**<sup>22</sup> cuyo contenido establece que ningún derecho fundamental es absoluto y en esa medida todos admiten restricciones. Sin embargo, la regulación de dichas restricciones no puede ser arbitraria. Para que las medidas emitidas por el legislador ordinario con el propósito de restringir los derechos fundamentales sean válidas, deben satisfacer al menos los siguientes requisitos:

- a) *Ser admisibles dentro del ámbito constitucional, esto es, el legislador ordinario solo puede restringir o suspender el ejercicio de las garantías individuales con objetivos que puedan enmarcarse dentro de las previsiones de la Carta Magna;*
- b) *Ser necesarias para asegurar la obtención de los fines que fundamentan la restricción constitucional, es decir, no basta que la restricción sea en términos amplios útil para la obtención de esos objetivos, sino que debe ser la idónea para su realización, lo que significa que el fin buscado por el legislador no se pueda alcanzar razonablemente por otros medios menos restrictivos de derechos fundamentales; y,*
- c) *Ser proporcional, esto es, la medida legislativa debe respetar una correspondencia entre la importancia del fin buscado por la ley, y los efectos perjudiciales que produce en otros derechos e intereses constitucionales, en el entendido de que la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida a otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos.*

Así, el juzgador debe determinar en cada caso si la restricción legislativa a un derecho fundamental es:

<sup>22</sup> Décima Época, Registro: 160267, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro V, Febrero de 2012, Tomo 1, Materia(s): Constitucional, Tesis: 1a./J. 2/2012 (9a.), Página: 533.

- 1) *Admisible dadas las previsiones constitucionales;*
- 2) *Si es el medio necesario para proteger esos fines o intereses constitucionalmente amparados, al no existir opciones menos restrictivas que permitan alcanzarlos; y*
- 3) *Si la distinción legislativa se encuentra dentro de las opciones de tratamiento que pueden considerarse proporcionales.*

De igual manera, las restricciones deberán estar en consonancia con la ley, incluidas las normas internacionales de derechos humanos, y ser compatibles con la naturaleza de los derechos amparados por la Constitución, en aras de la consecución de los objetivos legítimos perseguidos, y ser estrictamente necesarias para promover el bienestar general en una sociedad democrática.

Armonizada dicha tesis para nuestro caso en concreto, el análisis quedaría integrado de la siguiente forma:

- 1) *Admisible dadas las previsiones constitucionales:* es admisible en virtud de lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna. Toda vez que corresponde al Estado allegarse de recursos para el sostenimiento del gasto público, y con ello la viabilidad del Estado Constitucional Democrático Mexicano. De manera tal que se encuentra constitucionalmente justificable el que el Estado cuente con herramientas efectivas y asertivas para la recaudación de ingresos públicos máxime si estas herramientas jurídicas tienen por objeto el combatir frontalmente la evasión fiscal en un doble canal, el combatir el tráfico de comprobantes fiscales, así como la restricción de la erosión a la base fiscal entendiéndose esta como las deducciones ficticias, por tanto hay base constitucional para la implementación de estas herramientas a pesar de la restricción a los derechos fundamentales del gobernado, por ser el tema del gasto público un interés colectivo superior frente al interés privado del contribuyente.
- 2) *Si es el medio necesario para proteger esos fines o intereses constitucionalmente amparados, al no existir opciones menos restrictivas que permitan alcanzarlos:* en este rubro de acuerdo con el criterio judicial de la Segunda Sala citado, se estima que efectivamente sí existen opciones menos restrictivas que la facultad anulatoria contenida en el artículo 69-B del CFF, tal como la acción civil derivada por la simulación de actos jurídicos que establece el artículo 2183 del Código Civil Federal y el ejercicio de los tipos penales que se establecen por defraudación fiscal en los artículos 108 y 109 del CFF, por tanto sí existen opciones menos restrictivas que permitan alcanzarlos sobre todo bajo la óptica de que la presunción de inexistencia, que no es una verdadera presunción sino una nulidad, porque como se ha señalado los efectos legales que produce un acto jurídico no pueden verse limitados ni de manera temporal, provisional, momentánea y parcial, porque se insiste sería una nulidad y esto es contrario al principio de certeza y seguridad jurídica para el contribuyente que emite el comprobante fiscal, para el contribuyente que deduce el mismo

y para los terceros que realizan negocios jurídicos con estos (autoridades y gobernados), porque generaríamos un nuevo concepto de acto jurídico denominado “*acto jurídico trunco*”, o lo que es lo mismo decir, un “*frankenstein jurídico*”, sin perjuicio de que el criterio que funda lo anterior es propiamente la división de poderes y que al Poder Judicial, dicho por la SCJN, corresponde el decretar la nulidad del acto y no al Poder Ejecutivo, ni siquiera de forma inicial o preliminar, mucho menos definitiva.

Por tales motivos, a pesar de que es útil y efectiva la facultad anulatoria en comento, no es la idónea, ya que el fin buscado por el legislador, es decir, el combate frontal a la evasión fiscal, puede ser alcanzado razonablemente por otros medios menos restrictivos de derechos fundamentales. Tal vez aquí esté el núcleo del argumento, en la idoneidad de la razonabilidad para lograr una recaudación más efectiva, ya que también es posible interpretarlo como la rapidez y asertividad para frenar la defraudación fiscal, pero aún así no es suficiente para justificarse la restricción de los derechos fundamentales realizada por el legislador para alcanzar su fin, que es el combate a la defraudación fiscal y no el aumento de la recaudación, por lo tanto, el fin aparente es el combate a un delito, pero el real es el aumento de la recaudación indirecta (al rechazar las deducciones se amplía la base gravable y consecuentemente, se cobran más impuestos) y esto no es un juego de palabras, sino es desvirtuar el objetivo y fin por la cual fue creada la facultad anulatoria.

- 3) *Si la distinción legislativa se encuentra dentro de las opciones de tratamiento que pueden considerarse proporcionales:* al respecto se considera desproporcional esta medida toda vez que van de la mano con la argumentación del requisito anterior, de producirse una afectación innecesaria y desmedida a los bienes y derechos constitucionalmente protegidos a favor de los contribuyentes y terceros relacionados, por lo tanto no hay correspondencia entre el fin buscado que se reitera, es el combate de la defraudación fiscal y los efectos perjudiciales que producen en los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Para concluir el análisis de referencia, resulta necesario generar nuevas teorías sobre la división de poderes a la luz del Bloque de Constitucionalidad, sirva la presente como un incentivo para el continuo desarrollo de esta y haciendo propio una parte del ensayo de la división de poderes efectuada por Bruce Ackerman,<sup>23</sup> que a la letra reza:

*“Aunque deberíamos contener la exportación de nuestro peculiar sistema institucional, (sic. Se refiere al modelo estadounidense) deberíamos también ser capaces de imaginar modos alternativos a nuestro esquema de división de poderes. Apenas estamos en una etapa temprana para enfrentar tres grandes retos de la época moderna: hacer del ideal de la soberanía popular una realidad creíble en el gobierno moderno, redimir el ideal de la experiencia y la integridad burocráticas sobre una base permanente, y salvaguardar los derechos liberales fundamentales garantizando recursos básicos para el autodesarrollo de todos y cada uno de los ciudadanos. El mejor ho-*

<sup>23</sup> ACKERMAN Bruce, traducido por José Manuel Salazar, *La nueva división de poderes*, Primera edición en inglés 2000, Primera versión en Español 2007, Fondo de Cultura Económica, pp. 127, 128.

*menaje a Montesquieu y Madison será buscar nuevas formas constitucionales para enfrentar estos desafíos, incluso el costo de trascender las típicas formulaciones trinitarias.”*

Esto se traduciría para nuestro caso que sin recursos no hay Estado, y que el equilibrio entre los medios para allegarse de recursos y los derechos fundamentales de los contribuyentes no ha sido, es, ni será tarea fácil de lograr, mucho menos cuando los lineamientos del Poder Judicial restringen la forma en que dichas herramientas de recaudación deben tener un contenido implícito de respeto a los Derechos Humanos, sobre todo cuando el ejercicio de esta facultad anulatoria está siendo aplicada a la base de contribuyentes cautivos del SAT, es decir, sobre aquellos que finalmente hablando si bien evaden lo cierto es que son formales y contribuyen de forma irregular con ingresos, pero contribuyen, contrario a los que están en la informalidad los cuales están en un grado jerárquicamente superior de evasión fiscal y el alcance de la facultad no les para perjuicio porque no necesitan de un comprobante inexistente, simplemente no declaran ningún ingreso.

El reto es **MAYÚSCULO**, porque los formales pueden convertirse en informales, y en términos generales es un riesgo mayor esta actividad, ya que se pone en peligro la viabilidad del Estado mexicano, puesto que cuando se cierra una fuente fiscal de un contribuyente formal no es fácilmente reemplazable, en virtud de que para compensar el ingreso perdido del contribuyente formal, se requiere la ampliación de la base de contribuyentes, y esto se logra reclutando contribuyentes de la fila de la informalidad del mismo calibre del contribuyente desertor, es decir, el tema aquí es encontrar fuentes fiscales equivalentes, no más contribuyentes desiguales, además de que el informal no querrá fácilmente convertirse en formal, consecuentemente la brecha para generar más contribuyentes equivalentes se amplía aún más.

### **Análisis del ejercicio de la facultad anulatoria a cargo del SAT**

No todo está perdido para el Estado, porque al final del día, menos ingresos para este se traducen en un menor desarrollo y bienestar para los gobernados, entonces qué pasaría si se partiese del supuesto consistente de que al atacarse la defraudación fiscal lleva implícito el recaudar más ingresos a cargo de los contribuyentes, aquí la percepción cambiaría porque sería un concepto indivisible y entonces se podría encuadrar el que el fin es la recaudación vía combate al tráfico de comprobantes fiscales, lo cual representaría, probablemente un mejor camino para lograr una mejor Prudencia Constitucional, pero forzosamente implicaría el armonizarlo mediante el fortalecimiento de los derechos fundamentales del contribuyente, por lo tanto es factible el perfeccionamiento de la facultad anulatoria materia del presente ensayo, de serlo ¿Cómo se lograría esto?

Como se mencionó en el Capítulo de Introducción, las estadísticas nos ilustran en el sentido de que es grave el problema del tráfico de comprobantes fiscales, sin que le pare perjuicio al análisis de Prudencia Constitucional, sin embargo para lograr un equilibrio más efectivo y asertivo entre las finanzas públicas y los derechos fundamentales de los contribuyentes, se

propone un esquema análogo a la figura del **JUEZ DE CONTROL** en términos del artículo 16 de la Constitución Federal reformada el día 18 de junio del 2008, mismo que establece a la letra:

*“Los Poderes Judiciales contarán con jueces de control que resolverán, en forma inmediata, y por cualquier medio, las solicitudes de medidas cautelares, providencias precautorias y técnicas de investigación de la autoridad, que requieran control judicial, garantizando los derechos de los indiciados y de las víctimas u ofendidos. Deberá existir un registro fehaciente de todas las comunicaciones entre jueces y Ministerio Público y demás autoridades competentes.”*

El esquema consistiría en un **JUEZ DE CONTROL FISCAL**, el cual sea parte de la estructura orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA), mediante una estructura técnica y operativa independiente a las Salas Regionales, cuidando el grado de imparcialidad de estas, cuyas funciones, al menos para el caso que nos ocupa, sea la revisión de la Prudencia Constitucional del ejercicio de la facultad anulatoria a cargo del SAT.

Esto generaría **(1)** que se reintegre el principio de división de poderes, **(2)** se armonice la protección de los derechos fundamentales del contribuyente y **(3)** se legitime el ejercicio de la facultad anulatoria a cargo de la autoridad hacendaria en aras de una mayor asertividad, efectividad y productividad en el combate y obtención de mayor recaudación, respetando el principio de pesos y contrapesos (*checks and balances*) que deben existir para el fortalecimiento del Estado Constitucional de Derecho.

A detalle esta idea implica que el Juez de Control Fiscal tome el control y tutela judicial del derecho fundamental de audiencia y debido proceso del contribuyente dentro y a partir del proceso *ad hoc* contenido en el artículo 69-B del C.F.F., de esta manera, se lleva a cabo y se califica a priori y por un tercero imparcial, el proceso para desvirtuar la inexistencia de la operación contenida en el comprobante fiscal a cargo del contribuyente, a través de criterios jurisprudenciales aplicados por el Juez.

En términos legislativos y haciendo efectiva la Prudencia Constitucional, el artículo 69-B del CFF quedaría reformulado de la siguiente manera:

**“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 ejercitar optativamente, ante el Juez de Control Fiscal o la propia autoridad fiscal, lo que a su derecho conven- ga y aportar la documentación e información y demás medios probatorios que conside- ren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad fiscal a notificarlos.*

*Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días con- tados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado. Transcurrido dicho plazo, el Juez de Control Fiscal o la propia autoridad fiscal, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho va- ler y emitirá la resolución, la cual no admitirá medio de defensa legal ordinario, de haberse pronunciado el Juez de Control Fiscal y notificará de la misma a las partes; la autoridad fiscal notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan o bien haya sido desfavorable la resolución del Juez de Control Fiscal y, por tanto, se en- cuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posterio- res a la notificación de la resolución.*

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

*Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los compro- bantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada pu- blicación, para que, optativamente, acrediten ante el Juez de Control Fiscal, que efec- tivamente 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 ante la autoridad fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementa- rias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.*

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

Ejemplificando lo anterior, entronca y existe un mejor ejercicio de justicia para todos los invo- lucrados, al armonizarse el ejercicio de la facultad anulatoria contra el principio de Presunción

de Inocencia del contribuyente, en virtud de que el Juez de Control Fiscal integrante del TFJFA, aplicará lineamientos claros y objetivos derivados de criterios jurisprudenciales al momento de decidir, a saber:

- 1) *Como regla de trato procesal;*
- 2) *Como regla probatoria; y*
- 3) *Como estándar probatorio o regla de juicio.*

Como se aprecia, al momento de valorar los elementos de convicción en los que se sustenta el ejercicio de la facultad anulatoria, un tercero imparcial, en este caso el Juez de Control Fiscal, verificará que los elementos de prueba, reúnan las condiciones para ser consideradas como tales, que produzcan indicios suficientes para desvanecer la presunción de inocencia, asimismo se cerciorará de que están desvirtuadas las hipótesis de inocencia e igualmente descartará la existencia de contraindicios que den lugar a una duda razonable sobre la que se atribuye al contribuyente por parte del SAT.<sup>24</sup>

## Conclusión

Todos los argumentos esgrimidos a lo largo del presente ensayo, tienen como finalidad, la realización continua del ejercicio de la Prudencia Constitucional previo a la generación del acto jurídico, para así dar cumplimiento al artículo Primero de la Constitución Federal.

Es válido finalizar que la propuesta relativa al fortalecimiento del principio de división de poderes, vía la incorporación de Jueces de Control Fiscal, es factible, ya que no implica mayor egreso para el Estado, pero sí una eficientización de los recursos del TFJFA, independientemente de que pueden ser complementados, con la creación de una partida presupuestaria especial, en la que se alleguen de los recursos obtenidos del combate a la evasión fiscal a cargo de la autoridad hacendaria (mismos que no deben estar condicionados, porque se afectaría la imparcialidad del Juez de Control Fiscal).

En síntesis la lógica de la Prudencia Constitucional que impera en el presente ensayo, es **"A MAYOR RESTRICCIÓN LEGÍTIMA DE LOS DERECHOS HUMANOS DEL CONTRIBUYENTE, MAYOR CONTROL JURISDICCIONAL A CARGO DEL JUEZ DE CONTROL FISCAL"**.

<sup>24</sup> **PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. AL SER UN PRINCIPIO APLICABLE AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR, LAS SALAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA DEBEN UTILIZAR UN MÉTODO DE VALORACIÓN PROBATORIO ACORDE CON ÉL**". Tesis Aislada, Cuarto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Tercera Región, Décima Época, Mayo 2014, Pág. 2096.