



UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA

Diagnóstico FACIL Empresarial, Finanzas,
Auditoría, Contabilidad, Impuestos, Legal

EDICIÓN ESPECIAL 2023

DIVISIÓN DE CONTADURÍA
CENTRO UNIVERSITARIO DE CIENCIAS
ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS

Directorio

Director de la Revista

Dr. Cristian Omar Alcantar López
Universidad de Guadalajara (México)

Editor Responsable

Dr. Gerardo Flores Ortega
Universidad de Guadalajara (México)

Corrector de Estilo

Mtro. Miguel Ángel Serrano Núñez
Universidad de Guadalajara (México)

Diseño de Portada

Lic. Daniel García Arellano
Universidad de Guadalajara (México)

Consejo Editorial Interno

Dr. Francisco de Jesús Mata Gómez
Universidad de Guadalajara (México)
Dr. Javier Ramírez Chávez
Universidad de Guadalajara (México)
Dr. Alejandro Campos Sánchez
Universidad de Guadalajara (México)
Dr. José Trinidad Ponce Godínez
Universidad de Guadalajara (México)

Consejo Editorial Externo

Internacionales

Dr. Ricardo José María Pahlen Acuña
Universidad de Buenos Aires (Argentina)
Dr. Francisco Borrás Atiénzar
Universidad de La Habana (Cuba)
Dra. Begoña Prieto Moreno
Universidad de Burgos (España)
Dra. Ana de Dios Martínez
Universidad de Camagüey, (Cuba)

Consejo editorial

Dra. Leticia Ortiz Torricos
Universidad Autónoma Gabriel René Moreno (Bolivia)
Dra. Cecilia Rita Ficco
Universidad Nacional de Río Cuarto (Argentina)
Dr. Ricardo Alonso Colmenares Flórez
Corporación Universitaria U de Colombia (Colombia)
Dr. Victor Dante Ataupillco Vera
Universidad Nacional Mayor de San Marcos (Peru)
Dr. Gonzalo Wandosell Fernández de Bobadilla
Universidad Católica de Murcia (España)
Dra. Cleofé Maritza Verástegui Corrales
Universidad Nacional Mayor de San Marcos (Peru)

Nacionales

Dr. Isaac Leobardo Sánchez Juárez
Universidad Autónoma de Ciudad Juárez (México)
Dr. Jesús María Martín Terán Gastelúm
Universidad Estatal de Sonora (México)
Dr. José Manuel Osorio Atondo
Universidad Estatal de Sonora (México)
Dr. Oscar González Muñoz
Universidad Veracruzana (México)
Dr. Juan Manuel Ortega Maldonado
Universidad Autónoma de Morelos (México)
Dra. Leticia María González Velasquez
Universidad de Sonora (México)
Dr. Oscar Bernardo Reyes Real
Universidad de Colima (México)
Dr. Jerónimo Ricárdez Jiménez
Universidad Veracruzana (México)
Dra. Aurea Arellano Cruz
Instituto Universidad de la Sierra Sur (México)
Dr. Juan José García Ochoa
Universidad de Sonora (México)
Dr. Saulo Sinforoso Martínez
Universidad Veracruzana (México)

Derechos humanos de los contribuyentes en México y el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación: Una perspectiva crítica

Human rights of taxpayers in Mexico and Article 69-B of the Federal Tax Code: A critical perspective

Fecha de recepción: 16/08/2023
Fecha de revisión: 21/08/2023

Fecha de aceptación: 05/09/2023
Fecha de publicación: 02/10/2023

Mildred Ivonne del Castillo Gómez [Investigación y Metodología]. Universidad de Guadalajara/Jalisco/México | mildred@cucea.udg.mx | <https://orcid.org/0000-0002-0934-2712>. Artemia Dalila Magaña Hinojosa [Investigación y Metodología]. Universidad de Guadalajara/Jalisco/México | a.dalilam@cucea.udg.mx | <https://orcid.org/0009-0003-9758-4830>. Ismael Loza Vega [Investigación y Metodología]. Universidad de Guadalajara/Jalisco/México | iloza@cucea.udg.mx | <https://orcid.org/0000-0002-7357-0747>

Resumen

Los derechos humanos de los contribuyentes en México deben ser respetados y protegidos por el Estado durante el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Estos preceptos se derivan de los principios universales de igualdad, dignidad y justicia, los cuales son fundamentales para asegurar una relación justa y equitativa entre el Estado y los sujetos pasivos.

Este artículo aborda los derechos humanos de los contribuyentes en México, centrándose en los relacionados con el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF); el objetivo es analizar cómo las disposiciones establecidas en el artículo mencionado pueden afectar los derechos humanos de los contribuyentes en México.

La metodología utilizada es de tipo descriptivo, con enfoque cualitativo, se realiza una revisión exhaustiva de la literatura y la normativa vigente sobre el tema. Los resultados indican que el artículo 69-B del CFF puede tener implicaciones en los siguientes derechos humanos de los contribuyentes: presunción de inocencia, derecho a la defensa, acceso a la justicia y derecho a la privacidad y protección de datos personales. Se concluye que, en México es esencial fortalecer los mecanismos para proteger los derechos humanos de los contribuyentes durante la fiscalización y promover una aplicación justa y equitativa del artículo en cuestión.

Palabras clave: Derechos humanos de los contribuyentes, Artículo 69-B del CFF, México.

Abstract

The human rights of taxpayers in Mexico must be respected and protected by the State while complying with its tax obligations. These precepts are derived from the universal principles of equality, dignity, and justice, which are essential to ensure a just and equitable relationship between the State and taxpayers.

This article addresses the human rights of taxpayers in Mexico, focusing on those related to article 69-B of the Federal Tax Code; The objective is to analyze how the provisions established in the mentioned article can affect the human rights of taxpayers in Mexico.

The methodology used is descriptive, with a qualitative approach, an exhaustive review of the literature and current regulations on the subject is carried out. The results indicate that article 69-B of the Federal Tax Code may have implications for the following human rights of taxpayers: presumption of innocence, right to defense, access to justice, and right to privacy and protection of personal data. It is concluded that, in Mexico, it is essential to strengthen the mechanisms to protect the human rights of taxpayers during the examination and promote a fair and equitable application of the article in question.

Keywords: Human rights of taxpayers, Article 69-B of the Federal Tax Code, Mexico.

Introducción

En junio de 2011 se llevaron a cabo dos reformas constitucionales de gran trascendencia para México, ambas provocaron un impacto en las autoridades fiscales del país. La primera, el 6 de junio, fue en materia de amparo y la segunda, el 10 de junio, en derechos humanos, la cual forma parte de este análisis.

La reforma en materia de derechos humanos involucra tres aspectos importantes a resaltar. El primero de ellos, se da en el artículo primero y en algunos otros numerales de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), en los que se estipula el respeto y la protección de los derechos humanos; el segundo contiene una importan-

te dimensión internacional, es decir, se refuerza el estatus jurídico de los tratados internacionales en derechos humanos; y el tercer aspecto, que sirve de base para este análisis, es que esta reforma involucra a las autoridades fiscales del país, pues la nueva redacción del artículo primero constitucional prevé que “Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos ...”

Considerando que las garantías son un instrumento que protege a los derechos humanos, es necesario hacer una breve reflexión de la reforma al artículo primero constitucional; a continuación, en la tabla 1, se presenta un fragmento del artículo, desglosándolo en partes y haciendo una breve reflexión.

TABLA 1. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 1º DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Texto del artículo 1º Constitucional	Reflexión
“En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Titular de las garantías. Cambió la expresión “individuo” a la de “personas”, pierde el calificativo de “individuales”. 2. Ámbito territorial de validez de las garantías. Las garantías tienen vigencia en todo el territorio nacional (recuérdese que las garantías es el compromiso del Estado para proteger esos derechos humanos).
Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.	<ol style="list-style-type: none"> 3. Obligatoriedad de las garantías consagradas en tratados internacionales. No hace referencia únicamente a los tratados internacionales de derechos humanos, sino también a las disposiciones que contengan tales derechos, así se encuentren en tratados internacionales que no forman parte del grupo reconocido de tratados de derechos humanos.
Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.	<ol style="list-style-type: none"> 4. Las autoridades garantizan los derechos humanos. Cada autoridad del país se convierte en un “órgano de defensa constitucional”.
En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos , en los términos que establezca la ley...”	<ol style="list-style-type: none"> 5. Obligaciones de los servidores públicos en torno a las garantías. Prevenir, investigar, sancionar y reparar violaciones a derechos humanos.

Nota. Elaboración propia con información de Castillo (2019).

Para una mejor comprensión, en la tabla 2 se anota la definición que da la ONU de algunos de los conceptos que se señalan en el artículo 1º constitucional.

Con esta reforma, cualquier autoridad está obligada a responder a las recomendaciones emitidas por comisiones u órganos competentes en materia de derechos humanos,

TABLA 2. DEFINICIONES DE LA ONU

Respetar	Proteger	Cumplir o realizar
El Estado debe abstenerse de cualquier cosa que viole la integridad de los individuos, grupos sociales.	El Estado debe adoptar las medidas destinadas a evitar que otros agentes o sujetos violen los derechos fundamentales.	El Estado debe adoptar medidas, acciones positivas a favor de grupos vulnerables.

Nota. Elaboración propia con información de la Observación General 3, 1990 y la Observación General 9, párrafo 9, 1998, del Comité de Derechos Económicos Sociales y Culturales de la ONU.

según lo señalado en los dos primeros párrafos del artículo 102, apartado B, de la CPEUM.

Por lo tanto, la protección de los derechos humanos en México es un tema fundamental en el marco legal y constitucional del país y lo mismo debería ser con los derechos de los contribuyentes, sin embargo, el 9 de diciembre de 2013 se publicó en el *Diario Oficial de la Federación (DOF)*, el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación (CFF) en el que se establecieron múltiples modificaciones y adiciones a dicho ordenamiento, entre las que se encuentran la integración del artículo 69-B.

Con las disposiciones establecidas en este artículo, se le otorga una nueva facultad a las autoridades fiscales que les permite combatir 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 agresivo mecanismo de fiscalización que pudiera afectar los derechos humanos de los contribuyentes.

La protección de los derechos humanos del contribuyente es esencial para asegurar la justicia y equidad en el sistema fiscal de México. El artículo 69-B del CFF, si bien es una herramienta para combatir la evasión fiscal, debe ser analizado con cuidado para asegurar que no vulnere los derechos fundamentales de los contribuyentes. Es necesario buscar un equilibrio entre las necesidades fiscales del Estado y la salvaguarda de los derechos humanos, promoviendo un sistema fiscal transparente y respetuoso con los derechos de todos los contribuyentes.

Desarrollo

Los derechos humanos son fundamentales para garantizar la dignidad y protección de los individuos en una sociedad democrática. En el ámbito fiscal, los contribuyentes también tienen derechos que deben ser respetados y protegidos

durante el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Uno de los artículos que ha generado debate en relación con los derechos humanos de los contribuyentes en México es el artículo 69-B del CFF que busca desalentar la evasión fiscal ya que permite a las autoridades fiscales presumir la inexistencia de operaciones realizadas por los contribuyentes, pero su aplicación también puede vulnerar los derechos de los contribuyentes. En este contexto, el citado artículo 69-B del CFF ha sido objeto de controversia en términos de su impacto en los derechos humanos de los contribuyentes.

Es de suponer entonces que, las disposiciones establecidas en el artículo 69-B del CFF afectan los derechos humanos de los contribuyentes, especialmente en lo referente a la presunción de inocencia, el derecho a la defensa, el acceso a la justicia y la privacidad y protección de datos personales y el objetivo que se tiene es analizar de qué manera el artículo en cuestión, afecta los derechos humanos de los contribuyentes en México.

Marco legal de los derechos humanos en México

El marco legal de los derechos humanos en México está conformado por diversos instrumentos jurídicos, siendo la CPEUM la piedra angular. A continuación, se presenta una descripción de los principales componentes del marco legal de los derechos humanos en México:

1] Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917: Como ya se mencionó, es considerada el máximo ordenamiento jurídico, establece los principios rectores de una sociedad basada en la justicia y la igualdad. A través de sus artículos, consagra los derechos humanos fundamentales y sienta las bases para una convivencia armoniosa y respetuosa de los derechos individuales y colectivos.

Una de las últimas modificaciones a la Constitución se llevó a cabo en junio de 2011 para adaptarse a los cambios sociales y reflejar los avances en materia de derechos humanos. En su primer artículo, encontramos la garantía de los derechos humanos, pues establece el reconocimiento y la protección de los derechos humanos como uno de los fundamentos esenciales del orden jurídico mexicano. Asimismo, garantiza la aplicabilidad de los tratados internacionales en materia de derechos humanos, reafirmando el compromiso del país con el derecho internacional.

2] **Tratados internacionales:** México es signatario de diversos tratados internacionales en materia de derechos humanos, los cuales forman parte del marco legal del país. Algunos de los más importantes son la Declaración Universal de Derechos Humanos, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

3] **Leyes federales y estatales:** Existen leyes federales y estatales que complementan la protección de los derechos humanos establecidos en la CPEUM y en los tratados internacionales. Estas leyes abordan aspectos específicos de los derechos humanos, como los derechos de las personas con discapacidad, los derechos de las mujeres, y la protección de los derechos indígenas, entre otros.

4] **Amparo:** El juicio de amparo es una figura jurídica que garantiza la protección de los derechos humanos en casos de violación por parte de autoridades. Permite a los ciudadanos impugnar actos de autoridades que consideren violatorios de sus derechos fundamentales.

5] **Organismos autónomos:** México cuenta con instituciones autónomas, como la Comisión Nacional de los Derechos Humanos y los organismos de derechos humanos en los estados, que tienen como objetivo proteger, promover y defender los derechos humanos de las personas. Estos organismos pueden recibir quejas, investigar violaciones de derechos, emitir recomendaciones a las autoridades y velar por la protección de los derechos de todas las personas en el país.

6] **Jurisprudencia:** La Suprema Corte de Justicia de la Nación emite las jurisprudencias, que son criterios legales establecidos por el máximo tribunal. Estos criterios interpretan y aplican las normas en casos concretos y son vinculantes para los jueces y tribunales del país.

7] **Programas y políticas públicas:** El gobierno de México también implementa programas y políticas públicas que buscan promover y proteger los derechos humanos. Estas acciones pueden abarcar desde la lucha contra la discriminación hasta la garantía del acceso a la justicia para grupos vulnerables.

Los derechos humanos de los contribuyentes en México

Los derechos humanos de los contribuyentes que deben ser respetados y protegidos por el Estado se derivan de los principios universales de igualdad, dignidad y justicia, y aseguran que los ciudadanos tengan un trato justo y equitativo en el ámbito fiscal. Entre los más destacados, podemos mencionar los siguientes:

Derecho a la presunción de inocencia

El derecho a la presunción de inocencia es fundamental para los contribuyentes durante los procedimientos de fiscalización. Se debe respetar la presunción de que el contribuyente es inocente hasta que se demuestre su culpabilidad. “El principio de presunción de inocencia es esencial para garantizar un proceso fiscal justo y evitar la estigmatización injusta de los contribuyentes” (Ramírez 2021).

El derecho a la presunción de inocencia es un principio fundamental en el sistema jurídico de México y está consagrado en la Constitución. El artículo 69-B del CFF de la Federación, sin embargo, ha sido objeto de críticas debido a su presunción de culpabilidad sobre los contribuyentes en caso de discrepancias en sus ingresos y gastos. Esta disposición invierte la carga de la prueba, colocando al contribuyente en una posición desventajosa, siendo considerado culpable hasta que demuestre su inocencia.

En este sentido, el artículo 69-B del CFF, “al presumir la culpabilidad del contribuyente, vulnera el derecho a la presunción de inocencia, esencial para garantizar un juicio justo y equitativo” (Hernández, 2021).

Derecho a la privacidad y protección de datos personales

El derecho a la privacidad es un derecho humano fundamental protegido por la Constitución Mexicana y otros tratados internacionales, sin embargo, el artículo 69-B otorga a las autoridades fiscales la facultad de llevar a cabo actos de fiscalización y revisión sin previo aviso, lo que puede afectar la privacidad de los contribuyentes.

El acceso sin previo aviso a información personal y financiera de los contribuyentes por parte de las autoridades fiscales, como lo permite el artículo 69-B, puede vulnerar el derecho a la privacidad de los contribuyentes (Gómez, 2020).

Los contribuyentes tienen derecho a que su información fiscal y personal sea tratada de manera confidencial y protegida contra cualquier uso indebido. El respeto a la privacidad y la protección de datos personales son derechos fundamentales de los contribuyentes que deben ser garantizados por las autoridades fiscales.

Derecho a una defensa adecuada y acceso a la justicia

El derecho a la defensa es un pilar esencial en cualquier proceso legal. El artículo 28 del CFF establece el derecho de los contribuyentes a presentar pruebas y argumentos para su defensa. Sin embargo, el reto para los contribuyentes es ejercer este derecho de manera efectiva y oportuna, especialmente cuando se enfrentan a revisiones o actos de fiscalización.

El artículo 28 del CFF garantiza el derecho a la defensa, pero “los contribuyentes a menudo se enfrentan a plazos restrictivos y complejidades administrativas que dificultan el ejercicio pleno de su derecho a la defensa” (Torres, 2019).

El acceso a una defensa adecuada y el derecho a una revisión judicial efectiva son esenciales para los contribuyentes en caso de controversias fiscales. González (2022) sostiene que “el acceso a la justicia es fundamental para proteger los derechos de los contribuyentes y asegurar un debido proceso en las actuaciones fiscales”.

Derecho a la transparencia y rendición de cuentas

Los contribuyentes tienen derecho a conocer y comprender las políticas fiscales y a que las autoridades rindan cuentas sobre el uso de los recursos recaudados. La transparencia y rendición de cuentas en el ámbito fiscal son esenciales para generar confianza en el sistema y fortalecer la relación entre el Estado y los contribuyentes.

Análisis del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

En la exposición de motivos del decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del CFF, publicado en el DOF el 9 de diciembre de 2013, en lo referente a la creación del artículo 69-B del propio CFF, se indica que una de las causas más dañinas y que más ha contribuido para agravar la recaudación fiscal en México, son los esquemas agresivos de evasión fiscal, por lo que deben

ser eliminados o corregidos los motivos que los originan, mediante instrumentos eficaces que permitan combatir frontalmente el referido fenómeno.

El artículo 69-B del CFF ha sido una herramienta importante para combatir la emisión y uso de facturas falsas en México, otorgando mayores facultades al Servicio de Administración Tributaria (SAT) para identificar y sancionar a los contribuyentes que incurrir en estas prácticas.

El artículo 69-B del CFF fue implementado en 2014 como un mecanismo fundamental en la lucha contra la evasión fiscal y el uso de facturas falsas. Este artículo permite a las autoridades fiscales presumir la inexistencia de operaciones amparadas por comprobantes fiscales emitidos por empresas que facturan operaciones simuladas (EFOS), y la ilegalidad de las deducciones realizadas por empresas que deducen operaciones simuladas (EDOS), cuando se detecten irregularidades en la documentación presentada por los contribuyentes. Esta presunción puede acarrear sanciones significativas para los sujetos pasivos involucrados en estas prácticas.

La evasión fiscal a través de la simulación de operaciones es un problema que afecta la economía y el estado de derecho en México. Y aunque las disposiciones establecidas en el multicitado artículo 69-B del CFF ha sido un instrumento para combatir estas prácticas, también ha generado preocupaciones sobre la protección de los derechos humanos de los contribuyentes.

Materialidad de las operaciones fiscales y el artículo 69-B del CFF

La reforma fiscal al CFF, vigente desde el 1º de enero de 2014 en la que se incluye el artículo 69-B, con la que se da vida jurídica a las EFOS y a las EDOS, tiene como principal objetivo evitar la evasión fiscal, eliminando los esquemas de las operaciones simuladas.

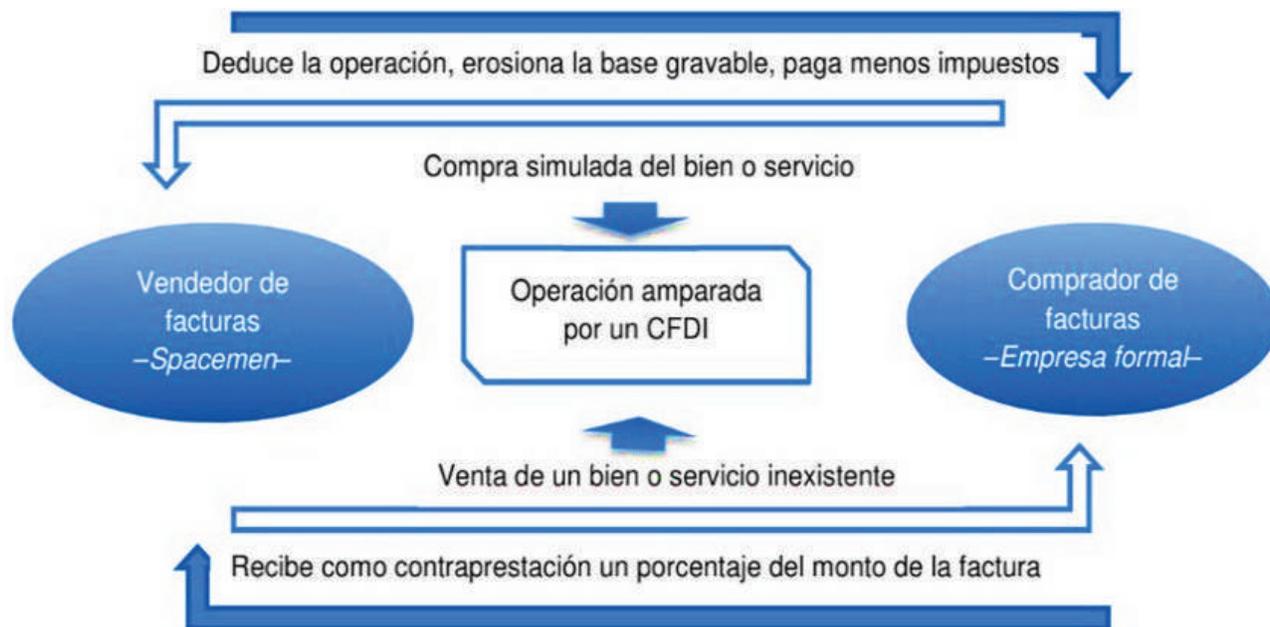
Se presume simulada una operación, “para quien emite un Comprobante fiscal digital por internet (CFDI), y no cuenta con activo, ni con personal, ni con infraestructura directa o indirecta, y, además, dicho emisor, no pueda ser localizado, en su domicilio fiscal” (Kaye, 2019).

En esta tesitura, se puede afirmar que, desde la entrada en vigor de los artículos 108 y 109 del CFF, la acreditación de la materialidad de los actos que amparan los comprobantes fiscales se volvió de trascendental importancia, tanto para el que los emite, como para quien los deduce, buscando con ello un equilibrio, entre las autoridades y los contribuyentes, sustentado en el pleno respeto a la verdad.

Como ya se mencionó en uno de los párrafos que anteceden, para acreditar la materialidad de los actos, se necesita primordialmente comprobantes fiscales, pero estos pueden también soportar operaciones inexistentes, de acuerdo con Cruz (2020) el concepto de operación simulada u operación inexistente se refiere a “aquella operación mercantil que no es materialmente real en el intercambio

de bienes o servicios”, cuyo objeto es fingir una operación de compra-venta o de prestación de servicios amparada por la emisión o recepción de un comprobante fiscal con la finalidad de no obtener beneficios comerciales de dicha simulación, sino de engañar a las autoridades fiscales al utilizar dichos comprobantes fiscales como material de deducción de la base impositiva. (Véase figura 1).

FIGURA 1. EJECUCIÓN DE UNA OPERACIÓN SIMULADA



Nota. Adaptado de Mercado de facturas apócrifas en México, (p.315), por Brenda Cruz, 2020. *El semestre de las Especializaciones*, 1 (2), UNAM.

Cuando un contribuyente emite o recibe un CFDI, sin que exista realmente una operación puede ser sujeto al procedimiento de operaciones inexistentes referido en el artículo 69-B del CFF.

Sin embargo, el procedimiento descrito no es el único supuesto en el que la autoridad puede concluir que el contribuyente lleva a cabo este tipo de operaciones; toda vez que el artículo 42 del CFF, le confiere al fisco facultades de comprobación para verificar si los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales. “El cumplimiento de obligaciones fiscales también comprende la revisión de las operaciones que integran su contabilidad” (Kaye, 2019). De igual manera lo relacionado con el artículo 28 del CFF donde los contribuyentes deben ir integrando su contabilidad con todos los elementos que refiere ese precepto.

El problema es que, si bien es cierto que son medidas para combatir la evasión fiscal en México, también lo es que se visualiza un abuso en la exigencia de la materialidad

de las operaciones de los contribuyentes, pues se les olvida la reforma constitucional en derechos humanos de 2011 donde a las personas se les debe dar la protección más amplia. De acuerdo con la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon, 2013), “los derechos humanos que más han sido violados a los contribuyentes por autoridades fiscales son los de legalidad y seguridad jurídica”.

La documentación que soporte una operación, dependerá de la naturaleza de la operación de que se trate, al ser tan variable es muy difícil y a veces hasta imposible reunir la documentación comprobatoria que satisfaga las pretensiones de la autoridad fiscalizadora”, no basta con soportarla con el contrato celebrado, aun cuando haya sido celebrado ante fedatario público (De la Cruz, 2019).

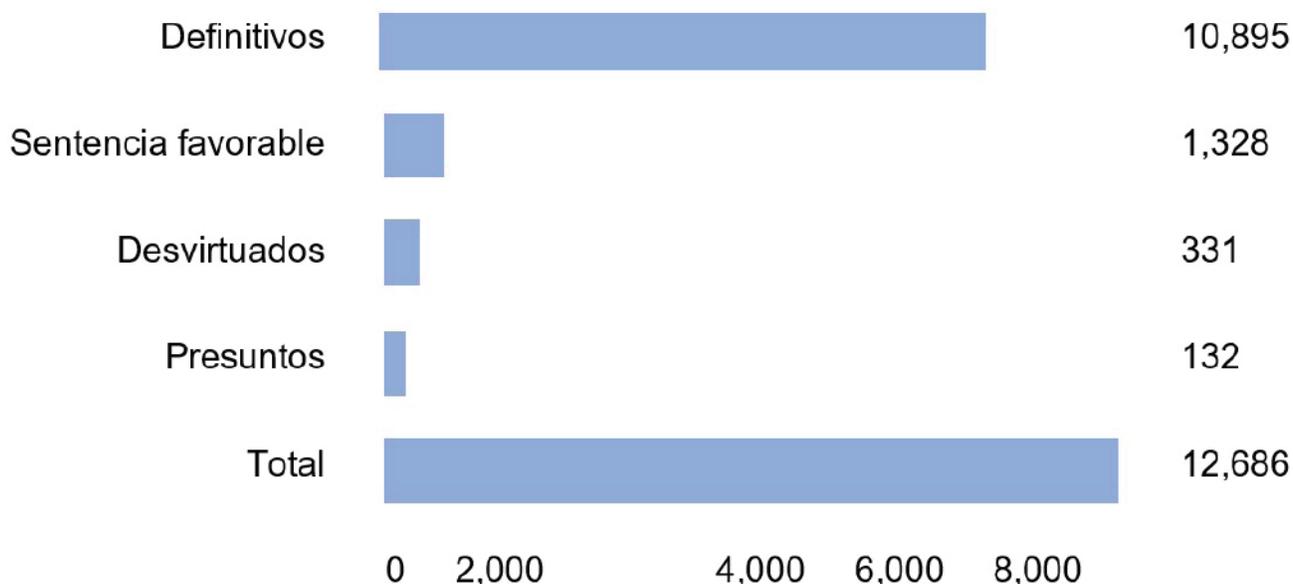
De lo anterior se han emitido diversidad de criterios publicados en el Seminario Judicial de la Federación, apoyando en su mayoría a las facultades de comprobación de las autoridades fiscales federales y lo relativo a ellas. Se

podría creer que los criterios que se emiten caen en el exceso, pues suele pasar cuando en una legislación el diseño jurídico no es claro.

De acuerdo con estadísticas del Servicio de Administración Tributaria (SAT, 2023) hasta el 30 de junio de 2023, publi-

có un listado con 12,686 contribuyentes que caen en el supuesto del artículo 69 B, de los cuales, hasta ese momento 331 contribuyentes han sido desvirtuados y 1,328 contribuyentes tienen sentencia favorable; así mismo se tiene que 132 son presuntos y 10,895 son definitivos (Véase figura 2).

FIGURA 2. CONTRIBUYENTES SITUADOS EN LOS SUPUESTOS DEL ART. 69-B DEL CFF



Nota. Elaboración propia con información de los datos abiertos del SAT, 30 junio de 2023. (http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=ListCompleta69B.html)

Impacto de las empresas que facturan operaciones simuladas (EFOS) y su venta a empresas que deducen operaciones simuladas (EDOS) en el marco del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

La evasión fiscal y las prácticas fraudulentas son temas de preocupación para las autoridades fiscales en todo el mundo y representan un desafío para la estabilidad económica y el desarrollo de un país. En México, el fenómeno de las EFOS y de las EDOS es objeto de especial atención por parte del gobierno y las autoridades fiscales.

El artículo 69-B del CFF busca combatir estas prácticas al desincentivar el uso de facturas falsas y asegurar la correcta tributación de las empresas, ya que establece la presunción de operaciones inexistentes basadas en EFOS y EDOS. En seguida, se analiza el impacto de este tipo de empresas en México y su relación con el mencionado artículo.

- **Empresas que facturan operaciones simuladas (EFOS).** El SAT ha anunciado en múltiples ocasiones que las EFOS son un mecanismo utilizado por algunas empresas para eludir sus responsabilidades fiscales y obtener ventajas indebidas en el sistema tributario.
- Las EFOS son empresas que emiten facturas por operaciones que en realidad no se llevaron a cabo o son ficticias. Estas facturas, a menudo, son utilizadas por contribuyentes para simular gastos o compras ficticias y obtener deducciones fiscales indebidas, disminuyendo su base gravable y, por ende, reducir el monto de impuestos a pagar. El uso de EFOS se ha convertido en una preocupación para las autoridades fiscales, ya que socavan la base tributaria y afectan la recaudación de impuestos.
- **Empresas que deducen operaciones simuladas (EDOS).** Las empresas que deducen operaciones simuladas, según López *et al.* (2019) “son adquirentes de comprobantes fiscales, generalmente reciben directa o a través de terceras personas la devolución de la erogación inicialmente facturada,

menos el monto de las comisiones cobradas por el traficante de comprobantes fiscales”.

Por otro lado, las EDOS son empresas que compran o adquieren facturas emitidas por EFOS para deducir gastos ficticios en sus declaraciones fiscales. Esta práctica les permite disminuir su base gravable y, por ende, reducir el monto de impuestos a pagar. Las EDOS también son objeto de atención y fiscalización por parte del SAT en México. Las EDOS “constituyen un eslabón clave en la cadena de facturas falsas, ya que les permite a las empresas beneficiarse ilegalmente de deducciones fiscales inexistentes”. (Espinoza, 2019).

Impacto y consecuencias

- a. **Efectos en la Hacienda Pública:** La proliferación de EFOS y EDOS afecta directamente la recaudación fiscal del país, ya que disminuye los ingresos tributarios y genera un desequilibrio en las finanzas públicas. La evasión fiscal a través de estas prácticas priva al Estado de recursos esenciales para programas sociales, infraestructura y servicios públicos.
- b. **Sanciones y consecuencias para los contribuyentes:** Los contribuyentes que son señalados como EFOS o EDOS enfrentan sanciones severas, como la pérdida de la deducción de los gastos, multas y recargos. Además, su reputación empresarial puede verse seriamente afectada, lo que puede tener consecuencias negativas en sus relaciones comerciales y con el público en general.

Metodología

La metodología utilizada en este artículo es de tipo descriptivo, de carácter documental con un enfoque cualitativo, ya que se basa en una revisión exhaustiva de la legislación vigente, artículos, literatura académica, jurisprudencia, informes del Servicio de Administración Tributaria y estudios de expertos en derecho fiscal relacionadas con los derechos humanos o fundamentales de los contribuyentes en México, así como la afectación a estos derechos por las disposiciones contenidas en el artículo 69-B del CFF.

El método descriptivo busca un conocimiento inicial de la realidad que se produce de la observación directa del investigador y del conocimiento que se obtiene mediante la lectura o estudio de las informaciones aportadas por otros autores y se realiza una exposición narrativa, numérica y/o gráfica, bien detallada y exhaustiva de la realidad que se estudia (Abreu, 2014).

Resultados

Los resultados del análisis llevado a cabo en esta investigación confirman la hipótesis planteada respecto a que las disposiciones establecidas en el artículo 69-B del CFF afectan los derechos humanos de los contribuyentes, especialmente en lo referente a la presunción de inocencia, el derecho a la defensa, el acceso a la justicia y la privacidad y protección de datos personales.

De igual manera se da respuesta a la pregunta que se formuló al inicio de la investigación: ¿De qué manera las disposiciones establecidas en el artículo 69-b del CFF afectan los derechos humanos de los contribuyentes en México? Al aplicarse las disposiciones contenidas en el citado artículo 69-B, pueden vulnerar de una manera significativa los derechos humanos de los contribuyentes en México.

La presunción por parte de las autoridades fiscales de operaciones inexistentes sin una debida fundamentación quebranta el principio de presunción de inocencia, ya que se coloca la carga de la prueba en el contribuyente, generando situaciones de indefensión y desigualdad en el proceso de fiscalización.

Además, el uso de información confidencial para aplicar la presunción de operaciones inexistentes y aparecer en los listados que publica el SAT de manera trimestral, tanto en DOF, como en el propio portal del SAT, podría vulnerar el derecho a la privacidad y protección de datos personales de los contribuyentes.

Conclusiones

El marco legal de derechos humanos en México es un sistema complejo y en constante evolución. Su objetivo es asegurar que todos gocen de sus derechos fundamentales, promoviendo la igualdad, la dignidad y el respeto en toda la sociedad.

El fenómeno de las empresas que facturan operaciones simuladas y de las empresas que deducen operaciones simuladas representa un desafío significativo para las autoridades fiscales en México. El artículo 69-B del CFF ha sido una herramienta crucial para combatir estas prácticas y procurar una mayor transparencia en la tributación.

Sin embargo, es esencial garantizar el respeto y la protección de los derechos humanos de los contribuyentes para construir una relación justa y equitativa entre el Estado y los ciudadanos en el ámbito fiscal. La temática contenida en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación requiere un enfoque responsable y sensible, que salvaguarde la dignidad y los derechos de los contribu-

yentes: respetar la presunción de inocencia, la protección de la privacidad y datos personales, asegurar el acceso a la justicia y una defensa adecuada, así como, garantizar la transparencia y la rendición de cuentas por parte de las autoridades fiscales.

México ha demostrado avances significativos en la promoción de los derechos humanos de los contribuyentes, sin embargo, es importante reconocer que aún existen desafíos en la plena implementación y protección de estos derechos que deben abordarse con urgencia, por lo que la sociedad y las autoridades deben seguir trabajando para garantizar un sistema fiscal justo y equitativo que vele por los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Por último se tienen dos recomendaciones para las autoridades fiscales, la primera es revisar el procedimiento para la publicación de los listados que actualiza de manera trimestral, tanto en el DOF, como en el portal del SAT, pues vulnera el derecho de los contribuyentes relativo a la protección de datos personales y privacidad en los procedimientos de fiscalización; y la segunda es facilitar el acceso a la justicia para los contribuyentes, asegurando un proceso equitativo y transparente que salvaguarde sus derechos fundamentales en todo momento.

Referencias bibliografía

- Abreu, J. L. (2014). El método de la investigación. *Daena: International Journal of Good Conscience*, 9(3), 195-204. [http://www.spentamexico.org/v9-n3/A17.9\(3\)195-204.pdf](http://www.spentamexico.org/v9-n3/A17.9(3)195-204.pdf)
- Álvarez, E. (2012). ¿Cómo identificar un derecho humano en materia fiscal?, *Revista Federalismo Hacendario*, No. 175, marzo-abril, México.
- Código Fiscal de la Federación [CFF]. 31 de diciembre de 1981. (México). Versión vigente. Reformado el 12 de noviembre de 2021. Puede consultarse en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos [CPEUM]. 5 de febrero de 1917. (México). Versión vigente. Reformada el 06 de junio de 2023. Puede consultarse en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf>
- Comité de Derechos Económicos Sociales y Culturales [CDESC] de la Organización de las Naciones Unidas. Observación general (OG) 3. 1990. Puede consultarse en: <https://www.escri-net.org/es/recursos/observacion-general-no-3-indole-obligaciones-estados-partes>
- Comité de Derechos Económicos Sociales y Culturales [CDESC] de la Organización de las Naciones Unidas [ONU]. Observación general (OG) 9. 1º de diciembre de 1998. Puede consultarse en: <https://www.escri-net.org/es/recursos/observacion-general-no-9-aplicacion-interna-del-pacto>
- Cruz, B.L. (2020). Mercado de facturas apócrifas en México: Un análisis teórico de las operaciones simuladas como medio de evasión fiscal. *UNAM: El Semestre de las Especializaciones*, 1(2), 305-357. <https://www.depfe.unam.mx/especializaciones/revista/1-2-2020/>
- De la Cruz, J. (2019). El fantasma de la materialidad en las operaciones de los contribuyentes, podcast. <https://www.facebook.com/watch/?v=735696073853334>
- Del Castillo, A. (2019). Derechos humanos, garantías y amparo. Editorial Jurídicas Alma, México. p.112 y 115
- Espinoza, P. (13 de mayo de 2019). Aplicación práctica del procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF. *El Economista*. <https://www.economista.com.mx/gestion/Aplicacion-practica-del-procedimiento-previsto-en-el-articulo-69-B-del-CFF-20190513-0051.html>
- Flores, R. (2019). La materialidad en el ámbito fiscal, Deloitte, México. <https://tclex.mx/blog-detail/4>
- García, P. (2021). Acceso a la justicia y defensa adecuada para los contribuyentes afectados por el artículo 69-B del CFF. *Revista de Economía y Finanzas*, 62(2), 45-58, México.
- Gómez, L. (2020). El acceso a la información y el derecho a la privacidad en el artículo 69-B. *Anales de Derecho Tributario*, 41(2), 110-125, México.
- González, L. (2022). Impacto de las empresas que deducen operaciones simuladas en el marco del Código Fiscal de la Federación. *Estudios Tributarios*, 60(3), 201-216.
- Hernández, C. (2021). La presunción de culpabilidad y el derecho a la presunción de inocencia en el Artículo 69-B". *Revista de Derecho Fiscal*, 26(1), 78-90.
- Kaye, D.J. (2019). Materialidad de los actos celebrados por los contribuyentes, <https://coem.mx/materialidad-actos-celebrados-contribuyentes/>
- López, A. (2020). Protección de la privacidad y datos personales de los contribuyentes en el marco del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. *Estudios Tributarios*, 55(1), 201-216.
- López, K. C., Valle, R. M., Valle, H. D. & Torres, R. (2019). Guía para evitar ser considerados como empresas facturadoras de operaciones simuladas y empresas que deducen operaciones simuladas. *Revista Educateconciencia*, 22(23), 524. <http://tecnocientifica.com.mx/educateconciencia/index.php/revistaeducate/article/view/49>
- Pérez, A. (2021). Análisis de las empresas que facturan operaciones simuladas. *Revista de Derecho Fiscal*, 45(2), 89-104.

- Procuraduría de la Defensa de los Contribuyentes [Prodecon]. (2013). Informe sobre los derechos de los contribuyentes en México, 23-31. https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/64630/Informe_2013.
- Ramírez, J. (2021). Derechos de los contribuyentes y su percepción de justicia en el contexto de las EFOS y EDOS. *Revista de Economía y Finanzas*, 78(1), 45-58.
- Rodríguez, M. (2019). La importancia de respetar la presunción de inocencia en los procedimientos de fiscalización. *Revista de Derecho Fiscal*, 40(3), 89-104.
- Servicio de Administración Tributaria [SAT]. (2023). Listado de contribuyentes (artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación). Recuperado el 05 de julio de 2023 de: http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=ListCompleta69B.html
- Torres, J. (2019). El derecho a la defensa y los retos en el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación. *Revista de Estudios Fiscales*, 35(3), 220-235.



UNIVERSIDAD DE
GUADALAJARA

Red Universitaria e Institución Benemérita de Jalisco