

***“2015, Año del Generalísimo José María Morelos y Pavón”***

**ASUNTO:** *“Publicación del listado de contribuyentes que presuntamente simulan operaciones, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación”.*

**EXPEDIENTE: 4-V-F/2015.**

México, D.F., a 27 de febrero de 2015.

### **ANÁLISIS SISTÉMICO 04/2015 CON REQUERIMIENTO DE INFORME.**

**Vulneración a los derechos fundamentales de los contribuyentes que desvirtúan la presunción del artículo 69-B, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que no se da la debida publicidad a su desincorporación del listado.**

### **FUNDAMENTOS**

**Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente** se encuentra facultada para proteger y defender los derechos de los contribuyentes, así como investigar e identificar problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los mismos, con el objeto de proponer a la autoridad fiscal federal correspondiente, las sugerencias, recomendaciones y medidas preventivas y correctivas que en su opinión como defensor no jurisdiccional de derechos procedan; de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1º, párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 18-B del Código Fiscal de la Federación; 1º, 5º, fracción XI y demás relativos de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006; 5º, apartado B, fracción II y 30, fracciones I, III, X, XXII, XXIV y XXV del Estatuto Orgánico de este Organismo, publicado en dicho medio oficial el 18 de marzo de 2014; así como 66, 67, 69, 70 y demás relativos de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados en el Diario Oficial de la Federación el 27 de mayo de 2014; todos interpretados armónicamente.

## ANÁLISIS

### I. PLANTEAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA.

A partir de la reforma fiscal que entró en vigor en el año de 2014, los contribuyentes que son publicados por el SAT en términos del segundo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF) por presumírseles la inexistencia de operaciones simuladas amparadas en los comprobantes fiscales que emiten, cuando acuden al procedimiento previsto en el propio precepto y logran desvirtuar plenamente la citada presunción, simplemente son excluidos de la publicación definitiva que efectúa el SAT en términos del párrafo tercero del numeral en comento; lo que se estima que resulta insuficiente para resarcir el daño moral y comercial que pudo causarles la primera publicación.

### II. CONSIDERACIONES

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 69-B del CFF -vigente a partir del 1º de enero de 2014-, el SAT publica un listado *provisional* con los datos de los contribuyentes respecto de quienes “**presumirá**” la inexistencia de las operaciones que amparan los comprobantes que emiten, cuando detecte que dichos contribuyentes no cuentan con la infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparen esos comprobantes, o bien, que se encuentren como no localizados, otorgándoles un plazo de quince días para desvirtuar tales imputaciones.

Posteriormente la autoridad publica un segundo listado con los datos de los contribuyentes que no lograron comprobar (desvirtuar) que no cometieron las irregularidades presumidas por la autoridad fiscal. Dicho numeral en la parte que interesa establece:

*“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.*

*(...)”. —Énfasis añadido—*

Como se advierte del texto transcrito, los contribuyentes a que se refiere el primer párrafo del precepto son notificados por el SAT de la presunción de inexistencia de sus operaciones, según dispone el segundo párrafo a través de tres medios:

- a) *Buzón tributario*, el cual es de consulta exclusiva del contribuyente, es decir, sólo éste podrá revisarlo y ver su contenido.
- b) *Página de internet del SAT*, consultable y visible para el público en general.
- c) *Diario Oficial de la Federación (DOF)*, consultable y visible para el público en general.

Ahora bien, el propio artículo 69-B del CFF establece en su tercer párrafo que aquéllos contribuyentes que no hayan desvirtuado en el procedimiento que establece el segundo párrafo del mismo, la presunción de operaciones inexistentes, serán notificados a través de: i) buzón tributario; ii) página de internet del SAT y iii) listado en el DOF.

Sin embargo, atendiendo a un marco de protección de derechos de los gobernados este *Ombudsman* fiscal observa la situación a la que se enfrentan aquellos contribuyentes que sí logran desvirtuar la presunción y los cuales simplemente ya no son incluidos en la segunda publicación a que se refiere el tercer párrafo del artículo 69-B del CFF.

En efecto, el trato que la autoridad fiscal otorga a los datos de los contribuyentes que han sido publicados como presuntos simuladores de operaciones, pero que dentro del procedimiento respectivo logran desvirtuar dicha presunción, resulta diferenciado en su perjuicio respecto de los que no lo lograron; pues sólo se les notifica por medio de su *buzón tributario* la resolución que tiene por desvirtuadas las imputaciones respectivas y desde luego ya no se les incluye en el segundo listado definitivo publicado en el DOF y en la página de internet del SAT, lo cual en opinión de este *Ombudsman* fiscal no es suficiente para reparar la molestia y afectación que les causó el que hayan aparecido como presuntos simuladores de operaciones en una primera publicación.

De esta manera cuando un contribuyente —a satisfacción de la propia autoridad—, logra aclarar su situación fiscal, su inclusión en el “*Listado de contribuyentes con operaciones presuntamente inexistentes*” resulta una actuación que debe ser subsanada plenamente por la propia autoridad, pues lo contrario le genera daños en su esfera jurídica y económica.

Ahora bien, en la especie es de extrema relevancia destacar el concepto de *daño moral* regulado por el artículo 1916 del Código Civil Federal<sup>1</sup>, pues a la luz del mismo, cuando existe un descrédito en la imagen de las personas afectando, entre otros, a su decoro, honor y reputación, se entiende que se produce un daño moral; concepto que a su vez es

---

<sup>1</sup> **Artículo 1916 CCF.** Por daño moral se entiende la afectación que una persona sufre en sus sentimientos, afectos, creencias, decoro, honor, reputación, vida privada, configuración y aspecto físicos, o bien en la consideración que de sí misma tienen los demás. Se presumirá que hubo daño moral cuando se vulnere o menoscabe ilegítimamente la libertad o la integridad física o psíquica de las personas.

Cuando un hecho u omisión ilícitos produzcan un daño moral, el responsable del mismo tendrá la obligación de repararlo mediante una indemnización en dinero, con independencia de que se haya causado daño material, tanto en responsabilidad contractual como extracontractual. Igual obligación de reparar el daño moral tendrá quien incurra en responsabilidad objetiva conforme a los artículos 1913, así como el Estado y sus servidores públicos, conforme a los artículos 1927 y 1928, todos ellos del presente Código.

(...)

**Estarán sujetos a la reparación del daño moral** de acuerdo a lo establecido por este ordenamiento y, por lo tanto, las conductas descritas se considerarán como hechos ilícitos:

**I. El que comunique a una o más personas la imputación que se hace a otra persona física o moral, de un hecho cierto o falso, determinado o indeterminado, que pueda causarle deshonra, descrédito, perjuicio, o exponerlo al desprecio de alguien;**

(...) —Énfasis añadido—

recogido por la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado<sup>2</sup> al regular las bases y procedimientos de indemnización de daños (incluido el moral), derivados de la actividad administrativa irregular del Estado.

En este orden de ideas, debe tenerse en cuenta que la exégesis jurisprudencial de nuestro más alto tribunal a través de la Primera Sala<sup>3</sup>, ha estimado que existen dos formas de sentir y entender el honor, en el aspecto subjetivo o ético y en el aspecto objetivo, externo o social. El primero se basa en un sentimiento íntimo que se exterioriza por la afirmación que la persona hace de su propia dignidad. El segundo es relativo a la **estimación interpersonal** que la persona tiene por sus cualidades morales y **profesionales** dentro de la comunidad. En el aspecto subjetivo el honor es lesionado por todo aquello que lastima el sentimiento de la propia dignidad. **En el aspecto objetivo el honor es lesionado por todo aquello que afecta la reputación que la persona merece.**

En tales términos, a fin de garantizar la protección efectiva al derecho fundamental al honor, en su dimensión objetiva, tal y como lo ha interpretado la Primera Sala de la SCJN, el SAT, una vez que tenga por aclarada la situación fiscal del contribuyente en términos del tercer párrafo del artículo 69-B del CFF, **debería adoptar la buena práctica** de establecer un mecanismo lo suficientemente efectivo para dar a conocer al público en general que esos contribuyentes nunca realizaron operaciones inexistentes, a fin de evitar un daño en su imagen moral y profesional y por consecuencia en su fama comercial.

Ahora bien, esta Procuraduría no desconoce su criterio sustantivo publicado en su página oficial que lleva por rubro: **“PUBLICACIÓN DE CONTRIBUYENTES CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR PRESUNCIÓN DE**

---

<sup>2</sup>Artículo 4 LFRPE. Los **daños** y perjuicios materiales que constituyan la lesión patrimonial reclamada, **incluidos los personales y morales**, habrán de ser reales, evaluables en dinero, directamente relacionados con una o varias personas, y desiguales a los que pudieran afectar al común de la población. (Énfasis añadido)

Artículo 14 LFRPE. Los montos de las indemnizaciones se calcularán de la siguiente forma:

(...).

II. En el caso de **daño moral**, la autoridad administrativa o jurisdiccional, en su caso, calculará el monto de la indemnización de acuerdo con los criterios establecidos en el Código Civil Federal, debiendo tomar en consideración los dictámenes periciales ofrecidos por el reclamante.

La indemnización por daño moral que el Estado esté obligado a cubrir no excederá del equivalente a 20,000 veces el salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal, por cada reclamante afectado, y

(...). —Énfasis añadido—

<sup>3</sup> Tesis de jurisprudencia **1a./J. 118/2013 (10a.)**, correspondiente a la Décima Época, sustentada por la Primera Sala de la SCJN, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 3, Febrero de 2014, Tomo I, Página: 470

**OPERACIONES INEXISTENTES. NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA Y DE BUENA FE, Y TAMPOCO ATENTA CONTRA LA HONRA Y EL NOMBRE DE LOS CONTRIBUYENTE**<sup>4</sup>; sin embargo dicho criterio se emitió tomando en cuenta el carácter provisional de la primera publicación, sin considerar que la propia ley establece que posteriormente a aquélla los contribuyentes puedan superar la presunción de operaciones inexistentes, lo que es precisamente materia del presente Análisis.

De esta manera, respecto de aquellos contribuyentes que han sido publicados en el *listado provisional* como presuntos simuladores de actos en detrimento del fisco federal pero que a la postre logran desvirtuar las imputaciones efectuadas por la autoridad fiscal, este *Ombudsman* fiscal estima que el SAT, bajo el principio de buenas prácticas administrativas, debe establecer el mecanismo normativo necesario para publicar en su página de internet los datos de los contribuyentes que lograron acreditar que no se encontraban en los supuestos del primer párrafo del artículo 69-B del CFF, es decir, debe dar la misma publicidad en su página electrónica a los contribuyentes que sí desvirtuaron las irregularidades imputadas por la autoridad fiscal que a los que resolvió dejar en el listado definitivo de contribuyentes que llevan a cabo operaciones inexistentes. De no razonarse así, necesariamente los interesados tendrían que estar verificando si en los segundos listados definitivos, publicados en términos del tercer párrafo del artículo citado, no aparecen los del primer listado, lo que desde luego representa dificultades por la propia numeralia de contribuyentes publicados. Ello lleva a confirmar la importancia de que de manera clara y directa y en publicación aparte, se dé a conocer a quienes sí desvirtuaron la presunción de inexistencia de sus operaciones.

Por otro lado, no debe perderse de vista que la **exhibición pública**, a través de los listados, tiene entre otros motivos, alertar a terceros de posibles irregularidades que afecten sus derechos. En tal sentido, resulta lógico que si los datos de un contribuyente aparecen en el listado que lo coloca ante la calificativa social de posible “infractor”, sus operaciones comerciales se ven potencialmente afectadas, dañando su esfera económica y de ahí la necesidad de un pleno resarcimiento en su fama pública.

Finalmente no debe pasarse por alto que esta Procuraduría comulga con el espíritu y aplicación del artículo 69-B del CFF, ya que tal y como lo ha sostenido la Segunda Sala de la SCJN en el engrose de la tesis de jurisprudencia por contradicción 77/2014, “*la finalidad*

---

<sup>4</sup> [http://www.prodecon.gob.mx/portal/criteriosNS/docs/Criterios\\_Sustantivos.pdf](http://www.prodecon.gob.mx/portal/criteriosNS/docs/Criterios_Sustantivos.pdf)

*del referido procedimiento se hace consistir, por un lado, en sancionar y neutralizar el esquema de adquisición o tráfico de comprobantes fiscales centrando la atención en los contribuyentes que realizan fraude tributario a través de dicha actividad; y por otro, evitar un daño a la colectividad garantizándole el derecho a estar informada sobre la situación fiscal de los contribuyentes que realizan este tipo de operaciones, a fin de que aquellos que hayan utilizado en su beneficio los comprobantes fiscales traficados puedan autocorregirse o, en su caso, acreditar que la prestación del servicio o la adquisición de bienes en realidad aconteció, para que puedan surtir de efectos fiscales dichos comprobantes”; sin embargo, dada la laguna legislativa, el SAT debe establecer el mecanismo idóneo para darle la misma publicidad en su página electrónica a los datos de los contribuyentes que sí lograron desvirtuar las irregularidades que se les imputaron al amparo del procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF.*

### **OBSERVACIONES y SUGERENCIAS**

Atendiendo al nuevo paradigma de protección de derechos fundamentales, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente **sugiere** al Servicio de Administración Tributaria que, a fin de salvaguardar los derechos de los contribuyentes que lograron acreditar que no se ubican en los supuestos previstos en el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, adopte buenas prácticas administrativas publicando en un lugar visible de su página de internet, un listado aparte con los datos que contengan este tipo de contribuyentes.

Por lo anterior, con fundamento en los artículos 15, fracción IV, 16 y 70 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, notifíquese a los Administradores Generales de Auditoría Fiscal Federal y Jurídico, ambos del Servicio de Administración Tributaria, el contenido del presente Análisis Sistemático con requerimiento de informe, a efecto de que en un plazo de treinta días naturales manifiesten lo que a su derecho convenga, en la inteligencia de que esta Procuraduría los podrá convocar a una o varias mesas de trabajo para encontrar las mejores soluciones a la problemática observada.

Publíquese el presente ANÁLISIS en la página oficial de esta Procuraduría.

Con fundamento en los artículos 12, fracción XIII y 30, fracción X del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de marzo de 2014, así como 70, primer párrafo de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, firma el Subprocurador de Análisis Sistemático y Estudios Normativos.

**Mtro. José Luis Figueroa Jácome.**