



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES

ARAGÓN

LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL LISTADO CONTEMPLADO EN EL
ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN
VIRTUD DE LAS CONSECUENCIAS SOCIALES, ECONÓMICAS Y
JURÍDICAS QUE PRODUCE

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:

JUAN MANUEL OSORIO VILLAMIL.

ASESORA: LIC. PATRICIA GARCÍA CARRASCO.



Ciudad Nezahualcóyotl, Estado de México, octubre
de 2019



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

A Jehová Dios, quien me ha dado la vida, las capacidades, así como los medios para cumplir este logro.

A la UNAM, y particularmente a la FES Aragón, quien me abrió las puertas de sus bellas instalaciones, junto con todos mis maestros, considerando especialmente a mi asesora de tesis, que, con su paciencia, dedicación y pasión, contribuyeron al desarrollo de mis aptitudes y formación en el ámbito académico y profesional.

A mi familia, sobre todo a mi madre, quien día a día me brindó su apoyo incondicional, sin importar desvelos, cansancio o carencias, así como a mi entrañable hermana Iveth, quienes gracias a ellas, mi travesía por la universidad me fue menos onerosa, sin dejar a un lado a Yazmin, Yue y Jaime.

A cada uno de mis amigos y amigas, compañeras de viaje, quienes me ayudaron a entregar lo mejor de mí y superarme cada día, y en este momento podemos alcanzar esta meta en común.

A todos ellos, GRACIAS.

**LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL LISTADO CONTEMPLADO EN EL
ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN
VIRTUD DE LAS CONSECUENCIAS SOCIALES, ECONÓMICAS Y
JURÍDICAS QUE PRODUCE.**

ÍNDICE.

Pág.

INTRODUCCIÓN I

**CAPÍTULO I.
CONCEPTOS BÁSICOS.**

1.1 Comprobantes Fiscales	3
1.2 Buzón tributario.....	8
1.3 Listado	10
1.3.1 Presuntos	13
1.3.2 Definitivos.....	13
1.3.3 Desvirtuados	14
1.4 Presunción de inexistencia	14
1.5 Efectos fiscales.....	16
1.5.1 Deducción	18
1.5.2 Acreditamiento	23
1.5.3 Devolución.....	26
1.6 Evasión y elusión fiscal.....	28

CAPÍTULO II.

**ANTECEDENTES DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN.**

2.1 Origen y exposición de motivos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.....	31
2.2 De las notificaciones en materia fiscal.....	43
2.2.1 Personalmente o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario	44

2.2.2 Por correo ordinario o por telegrama.....	46
2.2.3 Estrados	46
2.2.4 Edictos.....	47
2.2.5 Instructivo	48
2.3 Reformas al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación	49

CAPÍTULO III.

LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

3.1 Violación al artículo 6º y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, relativa a la protección de datos personales en posesión de sujetos obligados.	53
3.2 Derecho a la intimidad y a la vida privada.	59
3.3 Violación a la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política Federal.	71
3.4 Violación al artículo 22 de la Constitución Política Federal.	77
3.5 Propuesta y desarrollo.....	83
CONCLUSIONES	90
FUENTES DE CONSULTA.....	94

INTRODUCCIÓN.

Desde la implementación del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, este ha sido tema de diversas conferencias, coloquios, debates e incontables inconformidades por parte de los contribuyentes, por repercutirles en su economía, fama como empresa y, por supuesto, violaciones a sus derechos.

El presente trabajo de investigación tiene como finalidad, hacer el análisis de los diferentes tipos de violaciones a derechos fundamentales que se comenten con la aplicación del artículo en comento, y de las consecuencias que producen esas violaciones en la vida fáctica de los contribuyentes.

Hasta el mes de marzo de 2019, dentro de los listados a los que se refiere el artículo objeto de estudio, y que publica el Servicio de Administración Tributaria dentro de su portal de internet oficial, existe la cantidad de 9866 contribuyentes que se encuentran dentro de los mismos, algunos como presuntos, desvirtuados, definitivos o aquellos que obtuvieron sentencias favorables. No obstante, la presente investigación tiene como finalidad analizar principalmente el rubro referente a “presuntos”, es decir, los contribuyentes que presuntamente están llevando a cabo operaciones inexistentes.

Este tema es de suma relevancia, en virtud de que la autoridad omite observar los derechos más esenciales de las personas, uno de ellos es la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, si bien, la autoridad manifiesta tajantemente que con la publicación de los datos fiscales, no se vulneran derechos fundamentales, lo cierto es que las consecuencias de hecho superan por mucho esa aseveración, ya que, como se comentará en el cuerpo de este estudio, la simple publicación de los datos fiscales, aunque sea presunta, ya les genera graves repercusiones, sociales, jurídicas y principalmente de carácter económico.

En primer término, se analizarán los conceptos básicos que se deben tener en cuenta para la comprensión del procedimiento de presunción de inexistencia de

operaciones contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal Federal, así como cada uno de los *status* que existen dentro del portal de la autoridad fiscalizadora, también se comentarán los efectos fiscales más comunes que se eliminarían en caso de ubicarse definitivamente en el supuesto.

En segundo lugar, analizaremos las razones que motivaron a las diferentes autoridades para la creación del artículo de mérito, respecto a estas, haremos comentarios de aquello que consideramos acertado y de lo que no, ya que, si bien es cierto que existen muchas irregularidades, sabemos que la intención originaria del precepto invocado tiene una buena finalidad, lamentablemente la autoridad se ha extralimitado en su aplicación.

Por tercer y último lugar, veremos más a fondo las violaciones a derechos fundamentales que pudimos advertir con la aplicación de la primera parte del artículo 69-B del Código Fiscal Federal, en especial la forma de notificar al contribuyente.

Este procedimiento se compone principalmente de dos etapas, la primera de ellas es la notificación de la presunción y el derecho de réplica que se le da al causante y, la segunda, es cuando no se desvirtuó la presunción, la cual consiste en que la persona que adquirió los comprobantes acredite que efectivamente recibió los bienes o servicios amparados en ellos. En esta investigación nos limitaremos a analizar únicamente la primera parte del procedimiento, para ello nos permitimos utilizar el método de investigación deductivo, ya que la hipótesis es: si el día de mañana el contribuyente "X" se ubica en el supuesto de presunción contemplado en el multicitado artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, es sumamente probable que se generen las mismas consecuencias que sufre el contribuyente "Y", quien actualmente ya se ubica en dicha situación.

CAPÍTULO I. CONCEPTOS BÁSICOS.

Para el desarrollo de este trabajo de investigación es imprescindible tener claro el significado de los términos y figuras, tanto jurídicas como contables, de los que trata el artículo objeto de estudio, por eso nos permitimos conceptualizarlos con la ayuda de diccionarios y diversos libros de texto de estas dos ciencias para una mejor comprensión de lo que se debe entender por ellos.

Cabe señalar que los conceptos que aparecen a lo largo de este capítulo son los principales que destaca el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, mismo que se transcribe para su pronta referencia, resaltando únicamente lo que se estudiará en este trabajo de investigación.

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

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

Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a

computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.

Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, 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.

La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.

Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que

efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

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.”

Como se verá más adelante, existen diferencias conceptuales dentro de las dos ramas de las ciencias sociales antes citadas, lo que para el derecho significa una cosa, desde el punto de vista fiscal y contable puede ser otra, sin embargo, es sumamente importante armonizarlos, para que haya una mejor comprensión y posible solución al planteamiento del problema.

1.1 Comprobantes Fiscales.

Desde el mismo surgimiento del comercio con figuras como el trueque, permuta u otras que hoy tienen un nombre, siempre ha habido controversias por diversos motivos, uno de estos es que no se entrega lo que se oferta en cuanto a cualidades, capacidades, dimensiones, etcétera, por lo que el adquirente se ha visto en la necesidad de exigir algún documento que acredite la operación comercial.

Lo que hace unos años atrás no se consideraba tan importante, hoy, con los avances tecnológicos y con la continua fiscalización de la autoridad, no se piensa de la misma manera. Actualmente los comprobantes fiscales desempeñan un papel muy importante en la vida productiva del comercio ya que gracias a estos se pueden obtener algunos beneficios, entre ellos la reducción de la carga impositiva al momento de asignarle algún efecto como la deducción,

acreditamiento, entre otros, así mismo dar certeza jurídica a quienes adquieren algún bien o servicio.

El concepto está compuesto por dos palabras, la primera de ellas es *comprobante*, siendo este, cualquier documento que comprueba un desembolso de dinero o que sirve de evidencia para autorizar un pago¹.

Recordemos que el concepto que buscamos es estrictamente propio de la materia fiscal-contable, por lo que, lo anteriormente vertido no encuadra en otras ramas del derecho de manera genérica, es decir, dentro del derecho se puede considerar que todo comprobante es un documento, y a su vez un documento, es todo texto plasmado en cualquier superficie, sin importar si se trata de la materia que aducimos. Por lo que dejamos a un lado esta última acepción, para centrarnos únicamente en los comprobantes que acreditan una operación comercial.

Dicho documento sirve como prueba de un desembolso en efectivo o por una adquisición a crédito, tales como: factura, cheque, recibo de caja, remisión, ticket, boleto de cualquier transporte, etcétera. Así mismo, visto desde otro ángulo, podemos decir que un comprobante es el documento que sirve como evidencia de la facultad que se tiene para autorizar un desembolso en efectivo, tales como una factura aprobada de un proveedor, un recibo de nómina, facturas electrónicas, entre otras².

Lo cierto es que, la ley no menciona concretamente lo que se debe entender por comprobante fiscal, no obstante, para ello la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido criterios respecto a esto, conceptualizándolo de la siguiente manera:

¹ GRECO, Orlando. *Diccionario Contable*. 2da ed., Valleta. Argentina. 2000. p. 87.

² KOHLER, Eric. *Diccionario Para Contadores*, Noriega, México, 2004. p. 151.

Época: Décima Época
Registro: 2003506
Instancia: Primera Sala
Tipo de Tesis: Aislada
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Libro XX, mayo de 2013, Tomo 1
Materia(s): Administrativa
Tesis: 1a. CLXXX/2013 (10a.)
Página: 524

“COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES. Los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales. Esto es, si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que debe pagar una contribución, entonces deberá emitir el comprobante fiscal correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar; de igual forma, quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo. Ahora bien, los comprobantes fiscales sirven para cumplir con la obligación legal que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en lo general, y las leyes tributarias, en lo particular, establecen para dejar constancia fehaciente -principalmente documental o por cualquier otro medio verificable- de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Asimismo, en atención a la mecánica impositiva de cada ley tributaria, los referidos comprobantes también se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios. Sin embargo, no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del indicado ordenamiento y, en su caso, con los establecidos en las leyes tributarias especiales, en específico, los que deban considerarse así en atención al diseño normativo de cada tributo en lo particular”

Amparo directo en revisión 84/2013. Lechera Alteña, S.A. de C.V.
6 de marzo de 2013. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío
Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Teniendo como base lo anterior podemos señalar que el comprobante fiscal es un documento que sirve como prueba para acreditar un desembolso realizado

por la adquisición de bienes y/o servicios, cumpliendo con los requisitos del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, los cuales son:

“Artículo 29-A. Los comprobantes fiscales digitales, deberán contener los siguientes requisitos:

I. La clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida y el régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes fiscales.

II. El número de folio y el sello digital del Servicio de Administración Tributaria, así como el sello digital del contribuyente que lo expide.

III. El lugar y fecha de expedición.

IV. La clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.

V. La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

VI. El valor unitario consignado en número.

VII. El importe total consignado en número o letra,

VIII. Tratándose de mercancías de importación:

a) El número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano.

b) En importaciones efectuadas a favor de un tercero, el número y fecha del documento aduanero, los conceptos y montos pagados por el contribuyente directamente al proveedor extranjero y los importes de las contribuciones pagadas con motivo de la importación.

IX. Los contenidos en las disposiciones fiscales, que sean requeridos y dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.”

Los anteriores requisitos mencionados son precisamente lo que les dará el carácter de *fiscal* a dichos documentos, y así determinar el efecto que podrá darle

el adquirente por hallarse en una situación que la ley prevé respecto a cargas impositivas.

Como ya se ha dicho, los avances tecnológicos han orillado a las autoridades hacendarias a avanzar junto con ellos, por lo que la propia ley señala que, quienes estén obligados a emitir comprobantes, deben hacerlo a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, con el cual se generará un número de folio y un sello digital, tanto de la autoridad como del contribuyente que lo expide³.

Cabe señalar que, a partir del 1 de julio del 2017, entraron en vigor los nuevos formatos de los comprobantes fiscales digitales (versión 3.3.), los cuales, de acuerdo a la propia autoridad, brindan mayores beneficios a los contribuyentes.

Algunos de los principales cambios que se pueden encontrar en esta nueva versión, son la implementación de catálogos y patrones que disminuyen la posibilidad de cometer errores en la elaboración de la factura, así como validaciones aritméticas que sirven para que los cálculos reflejados sean correctos, haciendo posible para los emisores el cumplimiento de sus obligaciones de una forma más sencilla⁴.

Algunos beneficios que se pueden desprender de la nueva versión 3.3, según la autoridad recaudadora, son los siguientes:

- “Certeza al tener información estandarizada y confiable de las transacciones comerciales en línea y de que reportan información completa y correcta al Servicio de Administración Tributaria. Con esto se disminuye la posibilidad de ser sancionados.
- Simplificación del proceso de facturación y conciliación de pagos.

³ El sello digital es aquel certificado que se utilizará para acreditar la autoría de los comprobantes fiscales digitales por internet.

⁴ “¿Qué sabes de la nueva factura electrónica 3.3?”, Proteja su Dinero, mensual, número 215, año 18, CONDUSEF, México, febrero 2018. p. 34,35.

- No presentar la Declaración Informativa Múltiple de Sueldos y Salarios, y en un futuro tampoco la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros.
- Certeza de que cuando ya pagaron por los productos o servicios que reciben, las facturas que amparan ese gasto no van a ser canceladas.
- Se evitará la duplicidad de ingresos cuando facturen en parcialidades.
- Podrán automatizar más fácilmente sus procesos”.⁵

Respecto a los catálogos que ha publicado el fisco, estos contienen una amplísima gama de productos y servicios, encontrándose desde: carnicería; panadería; peluquería, estética, salón de belleza, barbería; hasta: servicios hospitalarios; servicios notariales, servicios profesionales contables; servicios profesionales vinculados con la aplicación del derecho; entre otros.

Con la nueva factura 3.3 se ha orillado a los emisores a ser más específicos al momento de realizarlas, por lo que con ellas la autoridad puede cumplir su función fiscalizadora de manera más eficiente. Ya que, además de reducir los errores al momento de realizarlas, estas se suben automáticamente a la base de datos de la autoridad, por lo que tiene a su entera disposición toda la actividad comercial de los contribuyentes, situación que no agradó para nada a los pagadores de impuestos.

1.2 Buzón tributario.

Desde la constitución del Estado, éste ha tenido la necesidad de comunicarse con los gobernados con el objeto de informar sus determinaciones o actos, con el uso de decretos, edictos, personalmente o por otros medios.

En los últimos años, las Tecnologías de la Información y Comunicación han brindado grandes beneficios en casi todos los sectores. En materia de notificaciones, la autoridad no ha prescindido de estos avances, por lo que el 8 de septiembre de 2013, el Titular del Ejecutivo Federal presentó la Iniciativa de

⁵ <http://www.sat.gob.mx/factura/Paginas/default.htm>, fecha y hora de consulta: 14 de mayo de 2018, 14:25 horas.

Reforma Hacendaria, con la que, entre otras cosas, se propuso la creación del Buzón tributario.

Para la implementación de esta figura existieron cuatro grandes antecedentes que permitieron su surgimiento, los cuales fueron: Firma electrónica avanzada; Documento digital; Sello digital y Certificado de sello digital.

Dentro de la exposición de motivos que generaron la creación de esta figura se encontraron el ahorro de tiempo y dinero en el cumplimiento de las obligaciones de los particulares, así mismo tener mayor control sobre las empresas⁶ y personas físicas, ya que se orilló a quienes aún no estaban inscritos, a darse de alta en el Registro Federal de Contribuyentes a través de internet, creándose el buzón tributario que permite a los contribuyentes interactuar e intercambiar en tiempo real, notificaciones, datos y toda clase de documentos con la autoridad.

En consecuencia, podemos decir que el buzón tributario es el medio por el cual el contribuyente interactúa e intercambia información necesaria para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales con la autoridad de manera gratuita y a su vez, esta puede notificarle actos y resoluciones que incluso pueden ser recurridas, preponderando los principios de celeridad y economía procesal, ya que, de acuerdo a la exposición de motivos de dicha reforma, una notificación personal generalmente tiene eficacia solo del 81% requiriendo para ello un plazo de 5 a 30 días para que concluya el proceso de notificación, además de que la autoridad gasta alrededor de \$259 pesos por diligencia⁷.

El propio Código Fiscal de la Federación señala en qué momento se tendrá por hecha la notificación efectuada por este medio, estableciendo para ello el artículo

⁶ Entiéndase por empresa a toda persona física o moral que lleva a cabo alguna o algunas de las actividades previstas en el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, entre otras.

⁷ Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, Gaceta Parlamentaria, Año XVI, Palacio Legislativo de San Lázaro, domingo 8 de septiembre de 2013, Número 3857-C, p LXXXII. [En línea] Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf, fecha y hora de consulta: 24 de mayo de 2018, 15:20 horas.

135, que las notificaciones se considerarán hechas al día hábil siguiente en que fueron realizadas, por lo tanto, en relación con el artículo 17-K del mismo ordenamiento, que indica que todas las personas titulares de buzón tributario, están obligadas a revisar el mismo en un plazo no mayor a 3 días contados a partir del momento en que reciben un aviso a su correo electrónico personal, se tendrá por legalmente hecha a partir del cuarto día.

1.3 Listado.

Este listado es al que se refiere los párrafos segundo, cuarto, quinto y sexto del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, dicho listado tiene dos finalidades, la primera es notificar a los contribuyentes sobre la presunción de que están llevando a cabo operaciones inexistentes, por no contar con los recursos humanos y materiales para el desarrollo de sus actividades o porque son causantes no localizados.

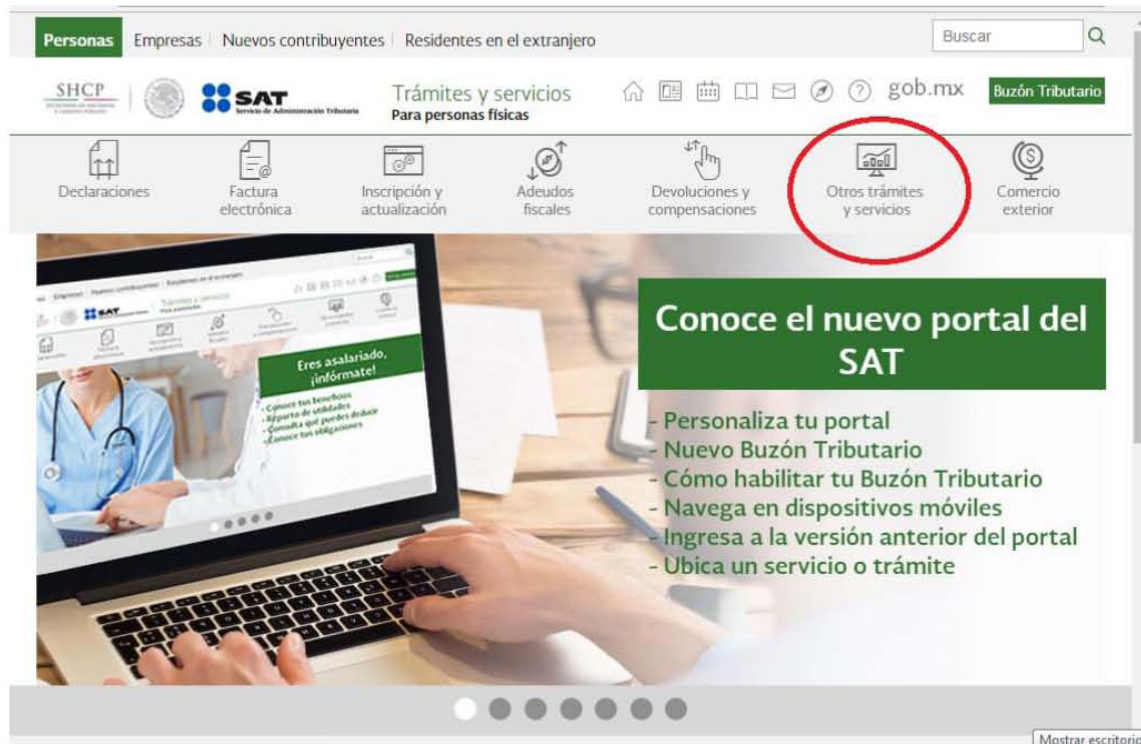
La segunda finalidad es dar a conocer los datos fiscales de los contribuyentes que no lograron desvirtuar la presunción y, por lo tanto, se encuentran definitivamente en el supuesto. Por otra parte, tiene el objetivo de informar los datos de aquellos que lograron acreditar la ausencia de conducta y han sido desvirtuados de la presunción.

Ese listado se encuentra en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria bajo el apartado: “otros trámites y servicios > consultar > consulta la relación de contribuyentes con operaciones presuntamente inexistentes.

Respecto al Diario Oficial de la Federación, la relación de los contribuyentes se actualiza simultáneamente con los datos de la página del Servicio de Administración Tributaria, es decir, de manera mensual.

En la opción señalada en la 2º imagen, se despliega la página que se muestra en la imagen 3º.⁸

1º



⁸ Las imágenes mostradas en las páginas 11 y 12, fueron extraídas de la página de internet: <https://www.sat.gob.mx/home>, fecha y hora de consulta: 03 de agosto de 2018, 15:35 horas.

2º

Consultar

Otras

- ✓ Confirma si el personal que te visita trabaja en el SAT
- ✓ Consulta de contribuyentes eliminados de la relación de contribuyentes no localizados
- ✓ Consulta la guía para el llenado y envío de tu solicitud de autorización para recibir donativos deducibles.
- ✓ Consulta la opinión del cumplimiento de contribuyentes que autorizaron al SAT a hacer público el resultado
- ✓ Consulta la Opinión del Cumplimiento de Obligaciones Fiscales como Entidad Externa Autorizada
- ✓ Consulta la publicación de la relación de los contribuyentes no localizados
- ✓ Consulta la relación de contribuyentes con adeudos fiscales condonados
- ✓ Consulta la relación de contribuyentes con adeudos fiscales condonados por retorno de inversiones
- ✓ Consulta la relación de contribuyentes con créditos cancelados o condonados, así como sus montos
- ➔ ✓ Consulta la relación de contribuyentes con operaciones presuntamente inexistentes
- ✓ Consulta la relación de contribuyentes incumplidos

3º



**Datos Abiertos
del SAT**

**Listado de contribuyentes
(Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación)**

Información actualizada al 02 de julio de 2018.

Artículo 69-B, primer y segundo párrafo del CFF

Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, dir indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren 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 notificarlo, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Archivos disponibles:

[Listado Completo](#)

[Definitivos](#)

[Desvirtuados](#)

[Presuntos](#)

1.3.1 Presuntos.

Como se ha dicho en el anterior subtema, la autoridad se vale del listado para hacer del conocimiento al contribuyente que aparece en dicha lista que, derivado de su comportamiento fiscal y, supuestamente de diversas conductas clasificadas llevadas a cabo por él, tiene indicios de que está emitiendo facturas electrónicas sin contar con los recursos humanos y materiales necesarios para llevar a cabo su actividad y no solo eso, sino que como resultado de no contar con dichos recursos, está simulando sus operaciones y evadiendo sus obligaciones, por lo que de acuerdo al artículo 69 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, se le notificará 1) por buzón tributario, 2) publicación en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria y, 3) en el Diario Oficial de la Federación, siendo estas dos últimas vías en forma de listas, por lo que son datos abiertos a todo público, aun siendo incierta la presunción, es por ello que el presente trabajo de investigación versará principalmente en esta modalidad, es decir, en listado denominado “Presuntos”.

1.3.2 Definitivos.

Respecto a este rubro, el artículo objeto de estudio, indica que una vez se haya notificado al contribuyente de la presunción, le otorgará quince días contados a partir de la última notificación (es decir, por medio del Diario Oficial de la Federación) para que manifieste lo que a su derecho convenga y aporte los medios de prueba idóneos para desvirtuar dicha presunción, si el presunto infractor desea solicitar una prórroga para aportar los medios de prueba, podrá hacerlo y se le concederán cinco días más, a lo cual la autoridad valorará en cincuenta días la documentación exhibida. Una vez hecho lo anterior, dentro del mismo plazo de cincuenta días la autoridad debe dar a conocer su resolución a través del buzón tributario del interesado, no obstante, dentro de los primeros veinte días de los cincuenta, la autoridad puede requerir información adicional para resolver mejor, misma que debe ser proporcionada por el causante durante los diez días siguientes al en que haya surtido efectos la notificación, en ese caso, el plazo de cincuenta días que tiene la autoridad, se suspenderá, desde el

momento en que haya surtido efectos la notificación de requerimiento de información adicional, hasta que se haya vencido el término de diez días otorgados al requerido.

Si a criterio del Servicio de Administración Tributaria, el contribuyente no logró desvirtuar la presunción, se publicarán sus datos (Registro Federal de Contribuyentes y nombre o razón/denominación social)⁹ en su página de internet y en el Diario Oficial de la Federación bajo el *status* de definitivo, lo que tendrá como resultado que los comprobantes fiscales emitidos por el contribuyente no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

1.3.3 Desvirtuados.

En este apartado se encontrarán a las personas que, después de haber agotado el procedimiento establecido en el artículo de mérito, lograron desvirtuar las presunciones de la autoridad.

No obstante lo anterior, se considera que este apartado dentro del listado del portal aludido no tiene razón de ser, toda vez que, el contribuyente ha acreditado fehacientemente su ausencia de conducta respecto a la presunción, por lo que es inconcebible que a la fecha, aún aparecen dentro de este apartado los datos de los causantes desvirtuados del año 2014 en adelante, siendo que esa situación, deja “marcado” al contribuyente responsable, no por nada, coloquialmente se le conoce a dicho listado como “la lista negra del SAT”.

1.4 Presunción de inexistencia.

Tal y como se desprende del primer párrafo del artículo en análisis, cuando los contribuyentes que emitan comprobantes fiscales digitales no cuenten con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente,

⁹ Cabe señalar que los datos fiscales (Registro Federal de Contribuyentes y nombre o razón/denominación social) se publican en los tres *status* de las listas, es decir, en presuntos, definitivos y desvirtuados, por lo que hace posible la inevitable identificación total del contribuyente.

para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes o, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, la autoridad supondrá que dichos bienes o servicios nunca se prestaron, por lo cual iniciará con el procedimiento comentado en este artículo.

Es importante tener claro lo que implica dicha presunción y que el propio interesado comprenda los alcances que esta puede llegar a tener, ya que como se explicará más adelante, “se le cierran” oportunidades de diferentes tipos, y con esa comprensión se activará su sentido de urgencia para manifestar lo que a su derecho convenga y en su momento destruir el acto.

En términos generales, la presunción es una sospecha, indicio, suposición o señal, de que algo se hizo o dejó de hacer. Respecto al caso que nos ocupa, la presunción que hace la autoridad, puede ser destruida con prueba en contrario, no obstante, si no se logra eliminar esta, se tendrá por cierto lo que la autoridad fiscal ha supuesto, y los efectos que hubieran producido los comprobantes fiscales, serán nulos.

Es interesante que, por esta sola presunción del fisco, se lleve a cabo todo el procedimiento contemplado en el artículo supra citado, situación que no se había visto anteriormente.

Por una parte consideramos que es positivo, en virtud de que la autoridad fiscaliza más y mejor a los contribuyentes, evitando la evasión de impuestos y otras actividades ilícitas que tanto dañan a la sociedad, no obstante, también se considera que, una mera presunción no debe darse a conocer al público en general, sobre todo por el hecho de que, no es más que una presunción que admite prueba en contrario y, que aún y cuando no se ha acreditado totalmente la comisión de la conducta, la sola publicación “presunta” de los datos fiscales de quienes aparecen en ella, genera inmediatamente una mala reputación del contribuyente, ya que puede perder credibilidad con sus acreedores a quienes les solicite créditos, principalmente a instituciones bancarias.

1.5 Efectos fiscales.

Como ya hemos dicho anteriormente, el comprobante fiscal es el documento por medio del cual se acredita un hecho o acto gravado por una contribución y que puede determinar la situación fiscal de los que los emiten.

No obstante, como se desprende del artículo en estudio, los efectos fiscales no se producen por el simple hecho de haber emitido el comprobante, sino que están sujetos a la aprobación de la autoridad, por lo que para ello, necesita revisar las declaraciones periódicas del contribuyente en su propia base de datos con la finalidad de verificar si efectivamente cuenta con los requisitos de forma y de fondo establecidos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal Federal, así mismo, que cuente con los recursos humanos y materiales para el desempeño de su actividad empresarial, por lo que, dadas las circunstancias puede desconocer o eliminar los efectos que pudo haberle dado el contribuyente, entre esos efectos están la deducción, el acreditamiento y, como resultado de ellos, la devolución, por lo que en los siguientes subtemas se abordarán cada uno de estos conceptos, aclarando que no son los únicos efectos, pero si los más comunes.

El propio Tribunal Federal de Justicia Administrativa se ha pronunciado respecto a esta situación emitiendo el siguiente criterio:

Fuente: R.T.F.J.A., Año II, No. 16, noviembre 2017,
Primera sección del Tribunal Federal de Justicia Administrativa:
Octava Época,
Tesis VIII-P-1aS-214
Página: 314

“COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 29 Y 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO OBLIGA A LA AUTORIDAD A RECONOCER DE FORMA AUTOMÁTICA EL EFECTO FISCAL QUE CON ÉSTOS SE PRETENDE.- La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. CLXXX/2013, definió que los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para

efectos fiscales; es decir, su función es dejar constancia documental fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Sin embargo, la autoridad está facultada para verificar si ese soporte documental (factura) efectivamente consigna un hecho gravado por una contribución. En este sentido, el que no sea cuestionado el comprobante fiscal respecto a los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, no implica que proceda de forma automática, por ejemplo, el acreditamiento o la devolución solicitada con base en este, pues la autoridad al advertir por diversos medios que la operación a que se refiere la factura es inexistente, está en posibilidad de desconocer el efecto fiscal que el contribuyente pretende con dicho documento, ya sea acumulación de ingreso o deducción, pues no existe el hecho gravado por la contribución. En este sentido, el valor probatorio de una factura, siempre quedará sujeto a las facultades de comprobación de la autoridad, quien determinará si procede el efecto fiscal que el contribuyente le atribuye”.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 4351/16-07-01-4-OT/1124/17-S1-04-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 15 de agosto de 2017, por unanimidad de 5 votos a favor. - Magistrado Ponente: Rafael Anzures Uribe. - Secretaria: Lic. Ana María Reyna Ángel. (Tesis aprobada en sesión de 5 de octubre de 2017).

De lo anterior se confirma lo ya expuesto, que no por el hecho de que los comprobantes cumplan con todos los requisitos de forma establecidos en las diversas disposiciones, se considerarán legalmente correctos, y como consecuencia los efectos serán nulos, sin embargo, como comentario al criterio antes citado, la propia autoridad reconoce que para acreditar la inexistencia de las operaciones amparadas en las facturas, necesariamente debe poner en acción sus facultades de comprobación, cuando la propia autoridad ha establecido que no es así ya que no sigue las reglas de la visita domiciliaria o revisión de gabinete, por lo tanto, surge la pregunta obligada: ¿En ejercicio de qué facultad es que la autoridad, primero, formula la presunción de inexistencia y, segundo, elimina los efectos fiscales? ¿No es invariablemente en ejercicio de sus facultades de comprobación?, pero este y otros cuestionamientos serán objeto de estudio del capítulo tercero.

1.5.1 Deducción.

De acuerdo al diccionario contable de Orlando Greco, en sentido amplio la deducción es la acción de quitar, restar, rebajar, descontar alguna partida de una cantidad¹⁰.

Cabe señalar que, este es uno de los efectos más sobresalientes de los comprobantes fiscales, ya que se genera en la mayoría de las operaciones de los comerciantes. Es importante su análisis para determinar qué ocurriría en caso de hallarse en el supuesto definitivo del listado contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Así mismo, desde el punto de vista tributario, se utiliza para referirse al descuento, rebaja o minoración que se realiza en la base o la cuota de un impuesto por prescripción legal. En este sentido es sinónimo de reducción o exención¹¹.

Las deducciones autorizadas son aquellas que permite la ley como resultado de las erogaciones en bienes y servicios estrictamente indispensables para la realización de la actividad económica de las personas físicas y morales o bien, las de carácter personal, dirigidas únicamente a personas físicas, por considerarse de primera necesidad para el causante y en ocasiones para algunos familiares.

A) Respecto a las deducciones autorizadas que pueden realizar las personas físicas (dependiendo su régimen) y morales, son muchos los supuestos en los que se pueden aplicar, no obstante, el artículo 25 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta indica de manera general, cuales son algunas de estas:

“Artículo 25. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

¹⁰ GRECO, Orlando. *Op. cit.*, p. 154.

¹¹ DICCIONARIO DE CONTABILIDAD Y FINANZAS, ed. 1999, Madrid, p. 62.

I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.

II. El costo de lo vendido.

III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

IV. Las inversiones.

V. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere la fracción II de este artículo.

VI. Las cuotas a cargo de los patrones, pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.

VII. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado.

VIII. El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 44 de esta Ley.

IX. Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 94 de esta Ley.

X. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley. El monto de la deducción a que se refiere esta fracción no excederá en ningún caso a la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.47 al monto de la aportación realizada en el ejercicio de que se trate. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.53 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a

favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

Cuando por los gastos a que se refiere la fracción III de este artículo, los contribuyentes hubieran pagado algún anticipo, éste será deducible siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 27, fracción XVIII de esta Ley.”

B) Ahora bien, en cuanto a las deducciones personales, la misma Ley del Impuesto Sobre la Renta establece cuáles actividades podrán ser deducibles, así como los requisitos que se deben cumplir. El Servicio de Administración Tributaria establece cuáles son las actividades deducibles, basándose en el artículo 151 de la Ley de la materia:

- I. “Honorarios médicos, dentales y por servicios profesionales de psicología y nutrición, prestados por personas con título profesional legalmente expedido y registrado por las autoridades educativas competentes, así como gastos hospitalarios pagados para el contribuyente, su cónyuge o concubino/a, sus padres, abuelos, hijos y nietos, siempre que dichas personas no hayan percibido durante el año ingresos en cantidad igual o superior a una Unidad de Medida y Actualización (UMA)¹² elevado al año. Medicinas incluidas en facturas de hospitales; no proceden los comprobantes de farmacias. El pago de estos gastos se debe realizar mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencia electrónica de fondos, tarjeta de crédito, de débito o de servicios.

¹² La Unidad de Medida y Actualización (UMA) es la referencia económica en pesos para determinar la cuantía del pago de las obligaciones y supuestos previstos en las leyes federales, de las entidades federativas, así como en las disposiciones jurídicas que emanen de todas las anteriores. Fuente: <https://www.inegi.org.mx/temas/uma/>, fecha y hora de consulta: 08 de junio de 2019, 18:30 horas.

- II. Honorarios médicos, dentales o de enfermería, análisis, estudios clínicos o prótesis, gastos hospitalarios, compra o alquiler de aparatos para el establecimiento o rehabilitación del paciente, derivado de las incapacidades a que se refiere el artículo 477 de la Ley Federal del Trabajo, cuando se cuente con el certificado o la constancia de incapacidad correspondiente, expedida por las instituciones públicas del Sistema Nacional de Salud, o los que deriven de una discapacidad en términos de la Ley General para la Inclusión de las Personas con Discapacidad y se cuente con el certificado de reconocimiento y calificación de discapacidad emitido por las instituciones públicas conforme a dicha Ley. La incapacidad temporal o permanente parcial o discapacidad debe ser igual o mayor a un 50% de la capacidad normal. El comprobante deberá contener la especificación de que los gastos amparados están relacionados directamente con la atención de la incapacidad o discapacidad de que se trate. No les aplica límite de deducción.
- III. Gastos funerarios. Solamente la cantidad que no exceda de la Unidad de Medida y Actualización (UMA) elevada al año, efectuados por el contribuyente para su cónyuge o concubino/a, así como para sus padres, abuelos, hijos y nietos. Los gastos para cubrir funerales a futuro serán deducibles en el año de calendario en que se utilicen los servicios funerales.
- IV. Primas por seguros de gastos médicos, complementarios o independientes de los servicios de salud proporcionados por instituciones públicas de seguridad social, siempre que el beneficiario sea el mismo causante, su cónyuge o concubino/a, o sus ascendientes o descendientes en línea recta.

- V. Intereses reales devengados y efectivamente pagados durante 2017 por créditos hipotecarios destinados a casa habitación (propia), contratados con el sistema financiero, INFONAVIT o FOVISSSTE, entre otras, y siempre que el crédito otorgado no exceda de setecientas cincuenta mil unidades de inversión. Las instituciones que perciban ingresos por este tipo de intereses deben proporcionar una constancia anual, a más tardar el 15 de febrero, en la que se señale, entre otros datos, el monto de los intereses nominales devengados y pagados en el año y aparezca separado el monto pagado de los intereses reales.
- VI. Donativos no onerosos ni remunerativos (que no se otorguen como pago o a cambio de servicios recibidos), cuando se den a instituciones autorizadas para recibir donativos (donatarias autorizadas).
- El monto de los donativos que se deduzcan en la declaración anual no debe exceder de 7% de los ingresos acumulables que sirvieron de base para calcular el impuesto sobre la renta del año anterior, antes de aplicar las deducciones personales correspondientes a dicho año.
- VII. Las aportaciones a la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro o a las cuentas de planes personales de retiro, así como las efectuadas a la subcuenta de aportaciones voluntarias, siempre que en este último caso cumplan con los requisitos de permanencia para los planes de retiro. El monto máximo es de 10% de los ingresos acumulables, sin que dichas aportaciones excedan de cinco Unidades de Medida y Actualización (UMA) elevadas al año.
- VIII. Transportación escolar de los hijos o nietos siempre que sea obligatorio o se incluya en la colegiatura para todos los alumnos y

se señale por separado en el comprobante correspondiente. El pago de estos gastos se debe realizar mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencia electrónica de fondos, tarjeta de crédito, de débito o de servicios. Existe un padrón de escuelas con transporte escolar obligatorio dentro de la misma página de la autoridad.

IX. El importe de los estímulos fiscales por depósitos en las cuentas personales especiales para el ahorro, pagos de primas de contratos de seguro que tengan como base planes de pensiones relacionados con la edad, jubilación o retiro, así como la adquisición de acciones de sociedades de inversión. El monto que se puede deducir por estos conceptos no debe exceder de 152,000 pesos.

X. El importe del estímulo fiscal por pago de colegiaturas.¹³

Como pudimos apreciar, las deducciones tienen su naturaleza en diversas situaciones de hecho contempladas en la ley que, cuando se actualizan, se genera la deducción como cierto beneficio al contribuyente, por impulsar la economía o bien por hallarse en una situación de pérdida, entre otras situaciones.

1.5.2 Acreditamiento.

Este es otro de los efectos que se le puede otorgar a un comprobante por operaciones realizadas, el diccionario de Orlando Greco lo define como la acción de cargar un importe en el haber de una cuenta, abonar, descargar, admitir un pago, tomar en cuenta, datar¹⁴.

¹³http://omawww.sat.gob.mx/fichas_tematicas/declaracion_anual/Paginas/deducciones_personales_2017.aspx, fecha y hora de consulta: 20 de mayo 2018, 17:00 horas.

¹⁴ GRECO, Orlando, *Op. cit.*, p. 17.

Por otra parte, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo define de la siguiente manera:

“Artículo 4o.- El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.

Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes del impuesto al valor agregado y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión. En el caso de escisión, el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente. Cuando desaparezca la sociedad escidente, se estará a lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación.”

El acreditamiento se origina cuando, en virtud de los impuestos indirectos¹⁵, tales como el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Especial Sobre Productos y Servicios, el contribuyente tiene derecho a restar en términos legales las cantidades que le fueron trasladadas.

El acreditamiento en el sistema tributario puede tener su origen en: a) Un entero realizado a cuenta del pago definitivo, como en el caso de los impuestos indirectos de los cuales ya hablamos; b) Un crédito otorgado por una ley o

¹⁵ Los impuestos indirectos son aquellos que recaen sobre los gastos de producción y consumo, por lo tanto, su principal característica es que son trasladables hasta el consumidor final. Los impuestos indirectos pueden ser de dos tipos: 1) Multifásicos. Gravan todas las etapas del proceso de compra-venta. 2) Monofásicos. Gravan solamente una etapa del proceso. Éstos a su vez se subdividen en impuestos al valor total de las ventas y en impuestos al valor agregado. Los impuestos indirectos se pueden clasificar también como impuestos sobre los actos e impuestos sobre el consumo. En el primer caso tenemos, por ejemplo, los impuestos sobre la importación y la exportación. Entre los principales impuestos indirectos aplicados en México se encuentran el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. Fuente: <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap1.pdf>, fecha y hora de consulta: 21 de junio de 2018, 13:00 horas.

decreto, es decir por un estímulo fiscal, tal y como lo dispone el artículo 25 del Código Fiscal de la Federación.

Respecto a este tema, es decir, el estímulo fiscal, cabe precisar que son aquellos beneficios que especialmente concede el Poder Legislativo y en ocasiones el Ejecutivo a los contribuyentes que se ubican en los supuestos que la norma prevé (generalmente decretos), un ejemplo de ello es el “Decreto que Establece los Estímulos Fiscales para Fomentar el Empleo, la Inversión en Actividades Industriales Prioritarias y el Desarrollo Regional”, publicado el 22 de enero de 1986 en el Diario Oficial de la Federación, mismo al que hace alusión el maestro Enrique Calvo Nicolao en su obra “Tratado del Impuesto Sobre la Renta” donde comenta que, cuando el contribuyente se ubicaba en alguno de los supuestos que dan lugar al estímulo, el Estado a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público así como la de Comercio y Fomento Industrial, otorgaban un Certificado de Promoción Fiscal, conocido como “*ceprofi*” el cual era el documento que acreditaba el derecho al estímulo, mismo que se utilizaba para pagar impuestos federales, como si este representara efectivo¹⁶.

Por lo tanto, de lo anterior podemos reflexionar que, cuando una persona física o moral realizan actividades que gravan Impuesto al Valor Agregado o Impuesto Especial sobre Productos y Servicios, es obvio que se causan estos, mismos que a su vez, se trasladan a sus consumidores, estos de igual manera al hacer erogaciones por sus actividades, causan dichos impuestos y al momento de enterarlo al fisco se hace una diferenciación entre el impuesto causado menos el impuesto trasladado. Derivado de esto, se determinará si el contribuyente debe realizar pagos adicionales o bien acreditarlo, es decir, aplicarlo contra el mismo impuesto en los siguientes ejercicios, este es uno de los efectos que se tiene de los comprobantes fiscales.

¹⁶ CALVO NICOLAU, Enrique, Tratado del Impuesto Sobre la Renta, Themis, México, D.F. 2013, p. 86.

Por último cabe señalar que, aunque comparten varias similitudes tanto el acreditamiento como la compensación, estas figuras son distintas ya que por una parte el acreditamiento forma parte del procedimiento de cálculo, mientras que la compensación no, no se presenta aviso para acreditar, y para compensar sí, el acreditamiento no es una forma de extinguir las obligaciones mientras que la compensación sí lo es¹⁷, y lo más sobresaliente es que la compensación no tiene cabida en impuestos indirectos, toda vez que, para ellos existe su propio tratamiento, el cual es el acreditamiento.

1.5.3 Devolución.

Como hemos comentado en los dos temas anteriores, cuando se reconocen alguno de esos efectos fiscales en los comprobantes, previo a cumplir con los requisitos de fondo y de forma, tanto de los comprobantes fiscales como, propiamente de las deducciones y acreditamiento, puede resultar en tener saldo a favor y como consecuencia de ello, se puede solicitar la devolución del excedente del tributo. No obstante, si el causante se halla en el supuesto definitivo del listado contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, este resultado no se podría obtener, toda vez que los efectos ya mencionados, serían eliminados.

Entiéndase por devolución la restitución de una cosa a la persona que la poseía con anterioridad, así mismo se define como el reembolso total o parcial del principal de una deuda, sin embargo, en materia tributaria tiene la siguiente acepción: el reintegro que efectúa la hacienda pública a los obligados tributarios de las cantidades que estos han pagado en exceso por algún impuesto¹⁸.

¹⁷ ARROYO AMADOR, José Luis Compensación, Devolución y Acreditamiento De Impuestos Federales, marzo 2013. [En línea]. Disponible: <http://www.cadefi.com.mx/cursos/descargadearchivos/DEVOLUCIONES%20Y%20COMPENSACIONES/COMPENSACIONES.pdf>, fecha y hora de consulta: 20 de junio de 2018, 17:20 horas.

¹⁸ DICCIONARIO DE CONTABILIDAD Y FINANZAS, *Op. cit.*, p. 77.

Cabe señalar que para que exista una devolución por parte de la autoridad, deben darse algunos de los siguientes supuestos: a) saldo a favor o, b) pago de lo indebido.

Tratándose del saldo a favor, los contribuyentes tendrán derecho a solicitarlo siempre y cuando hayan presentado su declaración anual, si es que este se originó en dicho ejercicio, tal es el caso de los pagos provisionales, cuando una persona opta por pagar en parcialidades y, al final del ejercicio pagó más de lo que debía, tiene derecho a solicitar la devolución de sus fondos positivos. En caso de que la devolución se origine por una resolución firme de autoridad competente como el mismo Servicio de Administración Tributaria o bien por resolución judicial emitida por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, no será necesario presentar la declaración.

La persona que tenga derecho a solicitar la devolución debe ser necesariamente la que sufrió la carga impositiva en su patrimonio, es decir, si hubo retenedores, estos no tendrán derecho de exigirla, sino el causante al que le fue retenida la contribución.

Cuando la devolución se origine de un pago de lo indebido, como es el caso del pago en exceso debido a errores aritméticos, errores de cálculo o errores de apreciación de los elementos que constituyen la obligación tributaria, ejemplo de ello son los impuestos indirectos de los cuales ya hablamos en el subtema anterior, la devolución se le entregará a la persona que pagó el mismo, siempre y cuando no lo haya acreditado.

Un punto destacable de dicho procedimiento, es la actualización de la contribución que debe llevar a cabo la autoridad al momento de entregar la devolución, desde el momento en que fue efectuado el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta el momento que lo haya entregado.

Como se precisará más adelante, la autoridad al ser un ente fiscalizador puede iniciar sus facultades de comprobación por diversas actividades practicadas por

los contribuyentes que sean atípicas y, en el caso de las devoluciones no es la excepción, toda vez que, si el fisco presume un incorrecto actuar por parte del particular tratándose de devoluciones de saldos a favor, puede iniciar sus facultades de comprobación para cerciorarse de que está dentro del marco de la legalidad. Por supuesto la autoridad, está en su derecho, no obstante, no deja de ser un acto de molestia para los causantes al tener que dar justificación de su actuar, principalmente cuando han cumplido responsablemente con sus obligaciones fiscales y tributarias. En dicho supuesto el plazo de cuarenta días que tiene la autoridad para efectuar la devolución, será suspendido hasta el momento en que se emita la resolución que dicte la procedencia de la devolución.

1.6 Evasión y elusión fiscal.

Se pretende conceptualizar estos términos en virtud de que, dentro de la exposición de motivos que hizo el Ejecutivo Federal a la hora de proponer la implementación del artículo materia de estudio, hizo enfática referencia a la evasión fiscal.

Aunque diversos diccionarios tienden a confundir o igualar dichos términos, lo cierto es que, dentro del aspecto jurídico tienen amplias diferencias. Se dice que evadir proviene del latín *evadere*, evitar un peligro, eludir una dificultad prevista, fugarse, escapar; el preso se evadió de la cárcel. Por otra parte, eludir proviene del latín *eludere*, cuyo significado es: huir, liberarse de algo; eludir una dificultad. Evitar.¹⁹

Así mismo, evasión fiscal, se define como cualquier hecho, comisivo u omisivo del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal, en virtud del cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto por la ley. Para que la conducta sea capaz de producir consecuencias jurídicas en el ámbito del derecho tributario, es

¹⁹ DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO ILUSTRADO, Madrid, Editorial LIB. p. 452.

necesario que esté prevista una sanción penal o pecuniaria, que configure el delito o el ilícito tributario²⁰.

De lo anterior y como hemos comentado se desprenden grandes similitudes entre las dos definiciones, sin embargo, la evasión es el no pago de una contribución; no hacer el pago de una contribución es equivalente a eludir la obligación de pagarla²¹. Por lo que, en el primer caso, se trata de la violación a la ley de manera dolosa para no pagar las contribuciones que el Estado tiene derecho a percibir, esto en virtud de la obligación que atañe a todos los mexicanos y residentes en territorio nacional de contribuir al gasto público, generando, como lo dice el doctor Arturo de la Cueva, “[...] una menor recaudación; para la comunidad, la inmediata reducción del ahorro forzado, lo cual se traduce en menos empleos, escuelas, hospitales, servicios públicos, etc., en una palabra, en la reducción de los gastos de carácter social”²².

Al ser el Estado un ente que “se mantiene con vida” por las contribuciones de todos los gobernados, le es imprescindible la obtención de estas, por lo que cuando se actualiza la conducta evasiva, ya sea por error, pago tardío o dolo, la autoridad tiene derecho de imponer infracciones que van desde la multa con sus respectivos accesorios, pérdida de derechos y clausura de establecimientos, hasta la privación de la libertad, en este último caso cuando la conducta se hace por persona física con la intención de obtener un beneficio valiéndose de toda ilegalidad para cumplir con el objetivo de evadir.

Respecto a la elusión fiscal, también llamada evasión fiscal legal, esta consiste en evitar la ubicación precisa de la conducta del posible sujeto pasivo de la contribución en el hecho generador. Se logra mediante la sustitución de una

²⁰ DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Tomo D – H, decimotercera edición, Porrúa, México, 1999. p. 1371.

²¹ RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio. Evasión fiscal. Boletín Mexicano de Derecho Comparado, [S.l.], jan. 2001. ISSN 2448-4873. Disponible en: <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3673/4485>. Fecha y hora de consulta: 23 julio 2018, 13:50 horas.

²² DE LA CUEVA, Arturo. Derecho Fiscal, cuarta edición, Porrúa, México, 2011, p. 154.

figura jurídica que tipifique la ley como gravable por otra que no encaje en el tipo identificado por la norma fiscal²³.

Del concepto citado, podemos decir que es el aprovechamiento de las diversas herramientas o estrategias fiscales para no hallarse en el hecho generador que prevé la norma y como consecuencia no exista tributo, apegándose al principio general que reza “no hay tributo sin ley”.

Si bien es cierto que ambas conductas perjudican de manera directa al fisco por tratarse del no pago de contribuciones, ya sea de manera legal o ilegal, también lo es que, tratándose de la elusión, esta no amerita sanción alguna, ya que dependerá preponderantemente de la destreza del contribuyente que la realiza, no obstante, el Estado está interesado en cerrar los conductos que la permiten.

A resumidas cuentas, se realizó todo el anterior marco conceptual para poder identificar mayormente el perjuicio que causa el artículo objeto de estudio del Código Fiscal de la Federación, y no por el hecho de que el contribuyente actúe dolosamente o en rebeldía, tal como lo precisamos en renglones anteriores, sino por el hecho de que aún y cuando la presunción de simulación de operaciones no se ha acreditado fehacientemente, la autoridad, para empezar, ya los exhibe públicamente en el listado referido en anteriores párrafos (sin llevar a cabo un debido proceso) y, en segundo lugar, si el contribuyente no desvirtúa la presunción en los términos que desea el fisco o por causas ajenas a su voluntad no puede presentar el escrito de aclaración, va a emitir el listado definitivo con sus datos personales, aunado a ellos eliminará todos los efectos que pudieron haber producido sus comprobantes fiscales.

²³ *Ídem.*

CAPÍTULO II. ANTECEDENTES DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Al tratarse de una norma general, recordemos que estas, sin importar la materia, siempre se materializan en el Congreso de la Unión, en este caso en particular, la iniciativa para la adición del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, fue hecha por el titular del Ejecutivo Federal tal y como se lo faculta la fracción I del artículo 71 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Por lo que analizaremos y comentaremos las razones que motivaron a los poderes legislativo y ejecutivo para la implementación de dicha figura, así mismo y en virtud de que, lo que consideramos inconstitucional es la publicidad que se da de los datos personales, haremos un análisis de las notificaciones en materia fiscal, para poder determinar si la forma en que la autoridad ha estado notificado su presunción se apega a derecho, o de lo contrario determinar cuál sería el medio de notificación idóneo. Por último, señalaremos las reformas que ha sufrido el referido artículo.

2.1 Origen y exposición de motivos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Con fecha 8 de septiembre del 2013, el Presidente de la Cámara de Diputados recibió la iniciativa de Decreto por el que se Reforman, Adicionan y Derogan Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Productos y Servicios y del Código Fiscal de la Federación por parte del entonces Presidente de la República, Enrique Peña Nieto, mismo que contenía la exposición de motivos que lo llevaron a impulsarla.

En virtud de la importancia de los razonamientos que manifestó el Ejecutivo Federal, consideramos pertinente la transcripción de estos, y analizar los puntos más importantes, de los cuales podremos extraer comentarios que sustentarán la hipótesis del presente trabajo de investigación. Por lo que el aludido decreto establece lo siguiente:

“Una de las causas más dañinas y que más ha contribuido para agravar la recaudación fiscal, son los esquemas agresivos de evasión fiscal, por lo que deben eliminarse o corregirse los motivos que los originan, a través de instrumentos eficaces que permitan combatir frontalmente el referido fenómeno.

Cuando no se cuenta con dichos instrumentos se provoca el avance de nuevas prácticas de evasión, las cuales erosionan de manera grave las bases gravables, sin poder reflejar incrementos significativos en la recaudación.

Un ejemplo que ilustra la evolución y sofisticación en la forma en que los contribuyentes disminuyen o evaden el pago de sus obligaciones fiscales, es el derivado de la adquisición de comprobantes fiscales.

Inicialmente este esquema consistía en usar comprobantes apócrifos, con la finalidad de deducir y acreditar las cantidades amparadas en los mismos, sin haber pagado las cantidades que se reflejaban en ellos.

Posteriormente, con los controles de seguridad y requisitos que la autoridad implementó en diversas reformas tendientes a evitar y detectar la emisión de comprobantes fiscales apócrifos, disminuyó temporalmente el recurrir a esta práctica.

Sin embargo, estas prácticas indebidas evolucionaron, llevando a los contribuyentes evasores a recurrir a estructuras mucho más complejas, para tratar de obtener beneficios fiscales en perjuicio del fisco federal.

Tal es el caso del tráfico de comprobantes fiscales, que en esencia consiste en colocar en el mercado comprobantes fiscales auténticos y con flujos de dinero comprobables, aunque los conceptos que se plasman en los mismos, carecen de sustancia o la poca que pudieran tener no es proporcional a las cantidades que amparan los referidos comprobantes.

En estas operaciones el adquirente del comprobante fiscal generalmente recibe directamente o a través de interpósita persona la devolución de la erogación inicialmente facturada menos el cobro de las comisiones cobradas por el traficante de comprobantes fiscales.

Con esta devolución se cierra el círculo del tráfico de comprobantes fiscales, en el cual el adquirente logra su objetivo de deducir y/o acreditar un concepto por el cual en realidad erogó una cantidad mucho menor, erosionando con ello la base del impuesto correspondiente en perjuicio del fisco federal y a su vez los traficantes de comprobantes fiscales obtienen una utilidad por expedir dichos comprobantes.

Al día de hoy, las autoridades han combatido arduamente esta práctica ilegal, haciendo uso de todas las herramientas, procedimientos e instrumentos con las que cuenta para ello, como la facultad para rechazar una deducción o un acreditamiento amparado en un comprobante fiscal traficado; sin embargo, la complejidad y sofisticación que han alcanzado estos grupos criminales, obligan a implementar nuevas medidas que hagan frente a esta problemática y que permitan adaptarse al dinamismo y velocidad en que operan.

Algo que se ha detectado y que se presenta de manera genérica en este grupo delictivo, tanto de la traficante, como de sus cómplices y, en ocasiones, hasta el adquiriente final es que generalmente son partes relacionadas, donde sus accionistas, administradores u apoderados son las mismas personas.

Adicionalmente este grupo delictivo ofrece una gran variedad de objetos sociales para poder adecuarse a las necesidades de los adquirientes, con la emisión de comprobantes fiscales con conceptos que ayuden a disfrazar mejor la operación.

Asimismo, se ha detectado que los traficantes o emisores de facturas suelen tener una vida activa muy breve, liquidando la “empresa” original o dejándola simplemente inactiva.

El negocio de las personas que se dedican al tráfico de comprobantes fiscales, se basa en la constante constitución de sociedades, las cuales comienzan en apariencia cumpliendo con sus obligaciones fiscales y, posteriormente comienzan a incumplirlas, confiados en que para cuando la autoridad fiscal pretenda fiscalizarlas, las mismas ya se encontrarán no localizadas o han sido preparadas corporativamente para dejar al frente de las mismas a testaferros, empleados, personal doméstico o similares y generalmente sin activos ni condiciones remotamente cercanas a las necesarias que puedan garantizar la prestación del servicio o el transporte, producción o comercialización de los bienes o servicios que sus facturas amparan.

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:

1. 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 éste.

2. Emiten comprobantes fiscales correspondientes a operaciones que no se realizaron.

3.- Emiten comprobantes fiscales cuya contraprestación realmente pagada por las operaciones consignadas en los mismos es sólo un mínimo porcentaje y no tiene proporción con dichas operaciones.

4. No tienen personal o éste no es idóneo o suficiente para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.

5. No tienen activos o éstos no son idóneos o suficientes para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.

6. Reciben ingresos que no tienen proporción a las características de su establecimiento.

7. Tienen cuentas bancarias o de inversiones que se encuentran activas durante un período determinado y después son canceladas o las dejan con saldos ínfimos después de haber manejado cantidades elevadas.

8. Tienen sus establecimientos en domicilios que no corresponden al manifestado ante el registro federal de contribuyentes.

9. Sus sociedades se encuentran activas durante un período y luego se vuelven no localizables.

10. Sus ingresos en el ejercicio de que se trate son casi idénticos a sus deducciones o bien, éstas son mayores por escaso margen.

11. Prestan servicios y a la vez reciben servicios por casi exactamente los mismos montos.

12. Comparten domicilios con otros contribuyentes también prestadores de servicios.

El fenómeno es grave y sólo por citar un ejemplo, derivado del análisis de la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros de los ejercicios 2008 a 2012, se han identificado al menos 316 facturadores que realizaron operaciones por \$105,369 millones de pesos con más de 12 mil contribuyentes que utilizan indebidamente estas facturas que amparan operaciones simuladas y sólo por lo que se refiere al impuesto al valor agregado.

Nótese que en estas estrategias irregulares no sólo actúan de mala fe quienes expiden y ofertan facturas por bienes o servicios inexistentes, sino que también lo hacen aquellos contribuyentes que pagan un precio o “comisión” por una factura que, reuniendo todos los requisitos formales, ampara un servicio que no se prestó

o un bien que no se adquirió con la única finalidad de erosionar o suprimir la carga tributaria.

Es por todo lo anterior que se propone la adición del artículo 69-B mediante un procedimiento dirigido a sancionar y neutralizar este esquema. La propuesta centra atención en los contribuyentes que realizan fraudes tributarios —y no una elusión legal de la norma— a través del tráfico de comprobantes fiscales, esto es a quienes los adquieren, venden o colocan y quienes de alguna manera se benefician de este tipo de actividad ilegal que tanto perjudica al fisco federal.

Conforme a la propuesta, la autoridad fiscal procedería a notificar en el buzón tributario del emisor de facturas, y a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación a las empresas o sociedades que presenten el padrón de comportamiento arriba indicado, otorgándoles la garantía de audiencia para que manifiesten lo que a su derecho convenga. Hecho lo anterior, procedería la publicación de una lista, cuyo efecto sería la presunción de que las operaciones amparadas por los comprobantes fiscales por ellos emitidos nunca existieron y, por tanto, tales comprobantes no deben producir efecto fiscal alguno.

Acto seguido, se abre una ventana para que los contribuyentes que hayan utilizado en su beneficio los comprobantes fiscales puedan proceder a autocorregirse o, en su caso, acreditar que la prestación del servicio o la adquisición de bienes en realidad aconteció, destruyendo así la presunción de inexistencia.

Ahora bien, si la autoridad fiscal —al ejercer sus facultades de comprobación— acredita que un contribuyente persistió en la utilización de comprobantes que simulan actos u operaciones, entonces procederá a recalcular el pago de contribuciones, sin tomar en cuenta dichos comprobantes y, en su caso, a liquidar las diferencias que procedan. Desde luego, igualmente procedería por la vía penal correspondiente en virtud de la simulación que las conductas actualizan.

Es de vital relevancia tener en mente que esta propuesta no está enderezada contra los contribuyentes honestos y cumplidos; ni siquiera versa sobre la elusión legal que permite a los ciudadanos elegir, por economía de opción, el régimen fiscal más benigno. Por el contrario, estamos en presencia de una práctica totalmente defraudadora y carente de la más elemental ética ciudadana por todas las partes que intervienen en ella.

Mantener impune esta práctica se traduce no sólo en un grave daño a las finanzas públicas y una afrenta a quienes sí cumplen con su deber constitucional de contribuir al gasto público, sino también consentir en un desafío al Estado y acrecentar la falta de cultura de la legalidad en nuestro país”²⁴.

Como hemos señalado anteriormente, dentro de la exposición de motivos del artículo en estudio, se hicieron constantes referencias a la evasión fiscal, situación que es muy loable en vista del gran perjuicio y decremento económico y social que conlleva esta práctica, por eso es entendible que cada vez la autoridad se preocupe más por crear nuevos métodos de combate.

²⁴ Gaceta Parlamentaria, Año XVI, Palacio Legislativo de San Lázaro, domingo 8 de septiembre de 2013, número 3857-C, p. CV-CX. Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf, fecha y hora de consulta: 23 de julio de 2018, 18:10 horas.

Como se enfatizó, dentro de las diversas actividades que aún llevan a cabo los contribuyentes “enemigos sociales” (llamados así por el maestro Rodríguez Mejía por razón de que generan un grave perjuicio al interés social²⁵), está la circulación ilícita de comprobantes fiscales, que en un principio consistía lisa y llanamente en la adquisición de estos sin haber realizado la erogación o sin haber prestado los bienes o servicios amparados en ellos, sin embargo estas prácticas fueron sofisticándose a medida que la autoridad imponía más candados para evitarla.

Dichas medidas no fueron suficientes para que los contribuyentes deshonestos se detuvieran ya que, actualmente, sigue esta conducta ilegal respecto de los comprobantes aunque de una manera más sutil, decimos esto porque a simple vista pudiera parecer que los sujetos inmiscuidos dentro del procedimiento antijurídico, actúan apegándose a las normas, ya que realizan los movimientos, gastos, quizá hasta la entrega u obtención material de los bienes, sin embargo los comprobantes están alterados por mostrar cantidades muy altas en contra de lo que verdaderamente se erogó, con ello invariablemente se altera la base gravable del impuesto, con lo que pueden otorgarle efectos de deducción, acreditamiento y por tanto la devolución, generando un grave perjuicio al fisco federal.

Se dice que dentro de las características de estos grupos delictivos se tiene que todos los que participan dentro del proceso delictivo, son partes relacionadas, es decir, que sus accionistas, apoderados o administradores son la misma persona y que, dentro de su objeto social, existe una muy amplia gama de actividades para que sus hechos queden asegurados. Así mismo estas empresas tienen una vida muy corta, iniciando de manera responsable el cumplimiento de sus obligaciones y con el tiempo, desentendiéndose de las mismas, así cuando llega la autoridad a revisar sus actividades, estos ya lograron llevar a cabo su cometido, incluso disolver o suspender operaciones de la sociedad.

²⁵ RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio. Evasión fiscal. *Op cit.* Fecha y hora de consulta: 24 agosto 2018, 19:00 horas.

Aunado a todas las características señaladas anteriormente, el Servicio de Administración Tributaria añade otras muy sobresalientes, mas no necesariamente acertadas desde nuestro punto de vista; entre ellas están la carencia o insuficiencia del personal para la prestación de sus servicios; la falta de activos o que estos no son idóneos; reciben ingresos que no son proporcionales a su establecimiento; cuentas bancarias que, después de haber reportado altas cantidades de dinero, quedan vacías o canceladas; sus ingresos son casi idénticos a sus deducciones; entre otras.

Existen varias observaciones de los anteriores criterios que vale la pena considerar: 1) qué ocurre con las personas que llevan a cabo sus actividades de manera virtual (comercio electrónico), es decir, por no contar con trabajadores o algún establecimiento “idóneo” para la realización de sus actividades, ¿la autoridad supondrá la inexistencia de sus actos?, lo cierto es que a la fecha, la autoridad no ha precisado lo que debe entenderse por activo fijo o circulante **idóneos**, sabemos que existe el activo fijo tangible e intangible como marcas y patentes, no obstante las personas físicas o morales no están obligadas a tener **exactamente el mismo** activo (fijo o circulante), no es que exista una norma estricta en este rubro, es decir, la norma no menciona que para poder operar como prestador de servicios independientes, o enajenación de bienes, se debe poseer “x” cantidad de escritorios, estantes, almacenes, o incluso establecimientos. Es verdad que para el desempeño de ciertas actividades como: agrícolas, pesqueras, de salud, educativas, etc., necesariamente se debe contar con establecimientos adecuados, pero para otras actividades como la prestación de servicios profesionales tales como, médicos, legales, contables, gestorías, etc., no se puede imponer un tipo de establecimiento o muebles para su desempeño. 2) ¿Qué pasa con los ingresos que recibe un contribuyente y que “no son proporcionales a las características de su establecimiento”? se vuelve a caer en lo mismo, la generalidad y la imprecisión de qué es lo idóneo dificultan la certeza jurídica de la imposición, en virtud de que, el establecimiento o domicilio fiscal no es un factor determinante para indicar las ganancias que debería tener un contribuyente, ya que es posible que este cuente con contratos de

tercerización o semejantes, y no tenga más que su domicilio fiscal, que puede ser incluso su propia casa habitación; y por último, ¿acaso es tan sospechoso el hecho de que el personal del área administrativa realice su trabajo impecablemente para presumir que el hecho de tener ingresos y deducciones idénticos es porque hay algo turbio dentro de las operaciones de la empresa?.

En relación con lo anterior, estamos de acuerdo en varias de las características que se mencionan, sobre todo por el hecho de que, como dice la exposición de motivos: los anteriores patrones están “generalmente en las **sociedades** que realizan el tráfico de comprobantes fiscales”. No obstante, no se pronuncian de manera clara respecto de las personas físicas, situación que los deja en un estado de desventaja, toda vez que hoy, existe una enorme cantidad de datos fiscales de personas físicas en el listado aludido.

Por todo lo anterior fue que se impulsó la adición del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en el que se sugirió la notificación a los contribuyentes que presuntamente se hallan en el supuesto, primero por su buzón tributario, segundo por la página de internet del Servicio de Administración Tributaria y por último, por publicación en el Diario Oficial de la Federación, desde la propuesta que sugiere el Ejecutivo se pueden observar ciertas incongruencias, ya que, dentro del decreto se menciona textualmente “[...] hecho lo anterior (refiriéndose a la publicitación de los datos por los tres medios) procedería la publicación de una lista cuyo efecto sería la presunción de que las operaciones amparadas por los comprobantes fiscales por ellos emitidos nunca existieron y, por tanto, tales comprobantes no deben producir efecto fiscal alguno.” Siendo que esto último y las notificaciones anteriores tienen el mismo objetivo, que es dar a conocer al posible infractor la presunción de la cual es sujeto, ya que el listado se publica en la página de internet antes citada, en consecuencia, lo que la autoridad pretende que sea la garantía de audiencia (las tres notificaciones), es propiamente el acto que genera daño, ya que la sola publicación de los datos fiscales en modalidad presunta produce una mala reputación ante terceros.

Respecto al periodo que se les otorga a aquellos que dieron algún efecto al comprobante para aclarar o corregir su situación, sin duda existen varias irregularidades, entre ellas que la norma no establecía el término en el que la autoridad debe dar a conocer la resolución de su determinación, dejando en incertidumbre al causante que ejerce su derecho, no fue sino hasta junio de 2018 que se subsanó esta irregularidad. Así mismo el artículo no especifica qué procederá a hacer la autoridad cuando el tercero haya acreditado que sí recibió los productos y servicios del sujeto publicado, dejando de igual manera en incertidumbre a este último. Sin embargo, esta no es la materia de estudio del presente trabajo de investigación, sino simples observaciones.

En los últimos párrafos se menciona que si la autoridad, en ejercicio de sus facultades de comprobación acredita la persistencia del contribuyente de utilizar esos comprobantes, recalculará las contribuciones sin tomar en cuenta dichos documentos y, en dado caso, dará vista al ministerio público para que inicie una investigación en su contra. De lo anterior surge la pregunta ¿en ejercicio de qué facultad es que la autoridad se da cuenta de las características y patrones descritos en la exposición de motivos?, ¿no es necesariamente en ejercicio de sus facultades de comprobación? y de ser así, ¿por qué no se lleva a cabo el procedimiento establecido para ello?, esta y otras cuestiones de constitucionalidad serán abordadas en el último capítulo de esta investigación.

En la parte final de la exposición de motivos el entonces Presidente de la República, inserta una ínfima garantía para los contribuyentes cumplidos y honestos, al dejar claro que este procedimiento no está previsto para ellos, incluso ni para los que eluden la obligación fiscal de manera legal, a través de las estrategias fiscales, sin embargo lo cierto es que, con la implementación del buzón tributario, la contabilidad electrónica, revisiones electrónicas sin previa notificación y, en general los avances tecnológicos de los que se han valido los órganos de gobierno, ya no es necesario notificar al contribuyente una posible revisión, situación que ha originado incontables actos de molestia, incluso a estos pagadores de impuestos tan responsables.

2.2 De las notificaciones en materia fiscal.

Existen diversos tipos de notificaciones dentro de esta área del derecho, las cuales, como en todas las demás, tienen el objeto de establecer el medio de comunicación entre la autoridad y los gobernados por los actos que aquella aplica en los súbditos. El maestro Arnulfo Sánchez define las notificaciones como: “el acto mediante el cual, de acuerdo con las formalidades preestablecidas, se hace saber una resolución judicial o administrativa a la persona que se conoce como interesado en su conocimiento o se le requiere para que cumpla con un acto. La notificación sirve para ordenar, informar o transmitir ideas entre los sujetos”²⁶.

Al tratarse de un acto de autoridad, debe estar revestido de las características que contempla el artículo 16 de la Constitución Federal y que el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación retoma, de manera general son las siguientes: 1) constar por escrito; 2) señalar la autoridad que lo emite; 3) señalar lugar y fecha de su emisión; 4) estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate; y 5) estampar la firma del funcionario competente.

Se decidió incluir este subtema en virtud de que, como se expresará más adelante, la autoridad ha precisado que el listado publicado en el portal de internet del Servicio de Administración Tributaria es meramente un medio de comunicación entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la contribución, sin haber previsto las graves repercusiones que genera esta simple publicación, aún en su modalidad de “presuntos”. Por lo que se hará un breve análisis de los varios tipos de notificaciones que existen en materia fiscal y se seleccionará cual podría ser el medio idóneo para comunicar la presunción.

El artículo 134 del Código Fiscal de la Federación establece que las notificaciones de los actos administrativos se efectuarán:

²⁶ SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo, Aplicación Práctica del Código Fiscal: Introducción al Derecho Fiscal. Sexta edición, ediciones fiscales isef, México, 2008, p. 189.

- I. Personalmente o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario.
- II. Por correo ordinario o por telegrama.
- III. Por estrados.
- IV. Por edictos.
- V. Por instructivo.

2.2.1 Personalmente o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario.

Los actos que se notifican por este medio son: citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y, de actos administrativos que puedan ser recurridos.

Respecto a los citatorios estos generalmente se entregan cuando, en el procedimiento de visita domiciliaria, el visitado o su representante legal, no se encuentren en el lugar a inspeccionar, por lo que se le entregará a la persona que haya atendido la diligencia para que el visitado o su representante lo espere el día y hora señalado para ello.

Tratándose de los requerimientos, estos pueden ser por múltiples razones, ejemplo de ello es cuando la autoridad detecta movimientos inusuales en cuentas bancarias, a lo cual enviará una carta invitación al contribuyente para que pueda aclarar dicha situación o bien, en caso de no estar inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes lo haga, *grosso modo*, que cumpla con obligaciones que no ha estado llevando a cabo, así mismo, dentro del procedimiento administrativo de ejecución, en una de las fases, se encuentra el requerimiento de pago, si no se efectúa se procederá con el embargo.

Sobre las solicitudes de informes y documentos, la fracción II del artículo 42 del Código Fiscal Federal establece el requerimiento de la contabilidad, datos, documentos o informes necesarios para comprobar que los contribuyentes estén cumpliendo las disposiciones fiscales o aduaneras, este requerimiento se le puede exigir al propio contribuyente, responsables solidarios o terceros. Esta

notificación se efectúa a través de buzón tributario y la información solicitada se puede exhibir por el mismo medio, en el domicilio del requerido o en las oficinas de la autoridad requirente.

Por último, se tienen los actos administrativos que pueden ser recurridos, realmente en este rubro se pueden establecer incontables actos que la autoridad puede notificar de manera personal, como la orden de visita domiciliaria, o a través del buzón tributario, los actos mencionados anteriormente.

Respecto al correo certificado, el artículo 42 de la Ley del Servicio Postal Mexicano, establece que el acuse de recibo es el documento que debe firmar el destinatario, ya sea el propio contribuyente o su representante legal, cuya firma servirá como constancia a la autoridad de que se ha efectuado la notificación exitosamente. Esta modalidad es muy útil cuando se complica llevar a cabo la notificación personalmente.

En el capítulo anterior ya se abordaron las reglas que se deben observar para el perfeccionamiento de la notificación por medio del buzón tributario, sin embargo, haremos comentarios respecto a este tipo de notificación y el caso que nos ocupa, es decir la presunción de simulación de actos.

Es verdad que el buzón tributario es una herramienta muy útil al momento de interactuar con la autoridad ya que hoy en día, no es necesario desplazarse hasta las oficinas del órgano desconcentrado, lo que representa ahorro de tiempo y dinero para los contribuyentes, sin embargo hay varias inconformidades por lo que hace a su papel de medio de notificación, en virtud de que la norma establece que se tendrá por hecha cuando se abra el archivo, generándose un acuse de recibo, o de lo contrario, si dicho archivo no se abre en el término de tres días después de haber recibido un aviso al correo electrónico personal, al cuarto día se tendrá por efectuada de pleno derecho. No obstante lo anterior, y considerando que la Firma Electrónica Avanzada, o e. firma, es de carácter personalísimo, qué pasa en el supuesto de que el contribuyente no pueda acceder a su correo electrónico porque se ve materialmente imposibilitado, ya

sea por enfermedad, desastre natural, o cualquier otra *vis maior*, la autoridad no se detendrá por este motivo, se tendrá por efectuada la notificación y, en su debido momento publicará sus datos fiscales en el listado.

La persona física que se encuentra en el supuesto anterior, se vería en un total estado de indefensión, es verdad que podría impugnar dicha notificación, pero lo cierto es que la publicación de sus datos, ya le generó un daño irreparable, más adelante explicaremos porqué consideramos esto.

2.2.2 Por correo ordinario o por telegrama.

En este apartado, realmente no hay mucho que decir, ya que las notificaciones que se llevan a cabo por este medio, son todas aquellas que no sean: citatorios, requerimientos, solicitud de informes o documentos o, actos administrativos que puedan ser recurridos. Como podemos ver son aquellas que no necesitan formalidad y especial cuidado, ya que, con el hecho de entregar los documentos se tiene por hecha, incluso no necesita constancia de recibo.

De lo anterior se desprende que estos medios no son usualmente empleados por la autoridad, ya que no tiene certeza de su entrega. Y qué decir de los telegramas, estos artefactos utilizados en el siglo pasado para transmitir mensajes a larga distancia, usando en principio, el código morse, han quedado obsoletos y ya no son utilizados como primera opción de comunicación.

2.2.3 Estrados.

Este tipo de notificación se lleva a cabo dentro de las oficinas de la misma autoridad, fijando el documento que se pretende dar a conocer en un lugar abierto al público durante quince días consecutivos, incluso se realiza a través del mismo portal del fisco, adjuntándose el archivo escaneado para su pronta referencia.

Esta modalidad de notificación se practicará en los siguientes casos:

- a) Cuando el contribuyente no sea localizable en el domicilio con el que se inscribió al Registro Federal de Contribuyentes;

- b) Se ignore su domicilio o el de su representante;
- c) Desaparezca;
- d) Se oponga a la diligencia de notificación;
- e) Cuando desocupe o desaparezca de su domicilio indicado en el Registro Federal de Contribuyentes sin haber avisado a la autoridad, es decir, cuando la autoridad ha ido a buscarlo por tres ocasiones en un lapso de doce meses y este no se encuentre.

Posterior a los quince días de haberse fijado la notificación, al día décimo sexto, se tendrá por materialmente efectuada, a lo que se dejará constancia en el expediente respectivo.

2.2.4 Edictos.

Del latín *edictum* y éste de *dico, dicere*, decir, afirmar, advertir. Edicto es proclamar, decir en voz alta. El edicto es, en todo caso, mandamiento por autoridad, dado a conocer públicamente para información de una colectividad o de una o más personas a quienes afecta²⁷.

Este es un mandamiento por parte de la autoridad para dar a conocer alguna noticia. Es importante señalar que, actualmente se llevará a cabo este modo de notificar, en caso de que el contribuyente haya fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, o bien cuando dicha notificación deba surtir efectos en el extranjero.

Se seguirán las siguientes reglas para las notificaciones por edictos, se realizará la publicación por cualquiera de los siguientes medios:

- a) Durante tres días en el Diario Oficial de la Federación.
- b) Por un día en un diario de mayor circulación.
- c) Durante quince días en la página electrónica que establezcan las autoridades en las reglas de carácter general.

²⁷ DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO, *Op. cit.* p. 1221.

La publicación debe contener un resumen del mensaje a notificar y, se tendrá por hecha materialmente el día de la última publicación.

2.2.5 Instructivo.

Esta notificación se efectuará cuando, el notificador al que hace alusión el apartado 2.2.1 de este trabajo de investigación, es decir, el mismo personal de la autoridad hacendaria, no haya encontrado al contribuyente, haya dejado el citatorio respectivo y después de ello, no se haya encontrado al contribuyente, ya sea porque se volvió a visitar el domicilio o este no acudió a las oficinas de la autoridad.

Después de lo anterior, el notificador volverá al domicilio e intentará dejar el documento que contiene la notificación con quien se haya entendido la diligencia o con un vecino, si este se opone a recibirlo se hará constar en el acta y procederá a notificar por instructivo, el cual es un formato autorizado y expedido por la autoridad, dejándose en lugar visible del domicilio. Se tendrá por materialmente hecha en la fecha del acta de notificación.

Por último, se tiene la notificación por hacerse conocedor del acto, esto es, cuando el propio contribuyente a notificar acude a las oficinas de la autoridad y se da por notificado, incluso la norma establece que, si el interesado o su representante manifiestan conocer el acto administrativo, se tendrá por hecha desde la fecha en que se haya efectuado la manifestación.

Así mismo se precisa que, toda notificación que haya sido efectuada al interesado, independientemente del lugar, será válida, es decir, aunque no se haya practicado en el domicilio o en las oficinas de la autoridad.

Tomando en consideración los anteriores tipos de notificaciones, señalaremos cuál es el medio idóneo, a nuestro parecer, para que la autoridad dé a conocer su presunción de operaciones inexistentes, ya que como se ha dicho, la parte medular de esta investigación es la inconformidad con la publicación de los datos personales en los listados.

Vista la anterior reseña y la manera en que el fisco efectúa la publicación del listado, por supuesto que a nuestro parecer, lo más viable es que se notifique por el primer medio establecido en el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, es decir: personalmente o por correo certificado, ya que la primera notificación a la que se refiere el segundo párrafo del artículo 69-B del mismo Código, sí se lleva a cabo por el Buzón Tributario, pero de ese medio se sigue inmediatamente a los portales oficiales de las autoridades (Servicio de Administración Tributaria y Diario Oficial de la Federación), sin importar si es verdad o no la simulación de actos, e incluso cuando el contribuyente ya se hizo sabedor del acto de autoridad a notificar, situación que debe resultar plenamente inoperante en virtud de que, el listado presuntivo perdería definitivamente su razón de ser, la cual es dar a conocer al causante la presunción que se ha suscitado, si de por sí, por el primer medio ya se enteró.

Sin ser suficiente lo anterior, del estudio que se acaba de realizar de los diferentes tipos de notificaciones, en ningún momento aparece en ellos el multicitado listado de las páginas de internet, por supuesto que en ninguna disposición se verá literalmente ese supuesto, sin embargo, teniendo en consideración que el Código Fiscal Federal es de estricto derecho, al no contemplarse otros medios de comunicación en el respectivo capítulo, no se deberían utilizar esas listas para dar a conocer los actos administrativos a la población.

2.3 Reformas al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Una vez que fue aprobada la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal el 8 de septiembre del 2013, esta fue publicada en el Diario Oficial de la Federación con fecha del 9 de diciembre del mismo año, la cual contenía la adición del artículo 69-B, en ella se plasmó el texto primigenio del referido artículo que, por ser el punto de partida, se transcribe para identificar los cambios que se le han aplicado:

“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”²⁸.

Ahora bien, es preciso señalar que, hasta la fecha, este numeral solo ha tenido una reforma, la del 25 de junio de 2018, no obstante, esta reforma trató únicamente lo relativo a la segunda parte del procedimiento establecido en el mismo artículo, es decir, lo relativo al derecho que tienen las personas físicas y morales de acreditar que recibieron los bienes o servicios amparados en los comprobantes.

Esta reforma fue motivada por las constantes inconformidades que se suscitaron en contra de este procedimiento, en particular, por la vulneración a garantías de seguridad jurídica, como la garantía de audiencia.

Dentro de los razonamientos que motivaron dicha iniciativa se comenta que, si bien es cierto, desde la entrada en vigor del artículo en comento se ha disminuido significativamente las prácticas evasivas de impuestos, también lo es que, es necesario revestir el artículo con mayor certeza jurídica, en virtud de que ha sido objeto de diversas interpretaciones por parte de los contribuyentes para evadir sus obligaciones, y como ya hemos comentado, numerosas alegaciones de inconstitucionalidad, principalmente por el hecho de que no se contaba con un plazo cierto para la emisión de la resolución definitiva.

Por lo que se consideró necesario dotar de mayor certeza a este procedimiento.

Dentro de la reforma se reestructuró el texto, incorporando la facultad de la autoridad de requerir más información, se definen los plazos para su entrega y

²⁸ DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION. Decreto por el que se Reforman, Adicionan y Derogan Diversas Disposiciones del Código Fiscal de la Federación, 9 de diciembre de 2013.

valoración y, por último, para notificar la resolución definitiva, mismo que será de cincuenta días²⁹.

Las prórrogas que se les otorgaron tanto al expedidor de las facturas (cinco días) como al que le da efectos (diez días), surgieron para brindarles mayor certeza jurídica y para que la autoridad tenga mayores elementos al momento de resolver. Sin duda que se robusteció el procedimiento al dejarse claro las actuaciones de la autoridad, respecto al requerimiento de información, el plazo para contestar, qué hará la autoridad en determinados supuestos, etcétera.

Sin embargo, consideramos importante señalar que esta reforma tan trascendente, que tuvo como objeto subsanar las imprecisiones del texto original, no fue del todo exitosa, toda vez que, no aborda el tema de esta investigación, se concentró principalmente en la segunda parte del procedimiento en cuestión, dejando en estado de vulnerabilidad a las personas que presuntamente simulan operaciones. Mucho se ha hablado, propiamente del listado que aparece en las páginas de internet del Servicio de Administración Tributaria y del Diario Oficial de la Federación, por lo que el siguiente capítulo abordará esta cuestión.

²⁹ El artículo ya reformado se encuentra transcrito de las páginas 1 a 3 del presente trabajo de investigación, por lo que consideramos innecesaria su transcripción.

CAPÍTULO III. LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

En este capítulo pretendemos puntualizar las violaciones a derechos fundamentales que consideramos que se comenten con la aplicación del artículo objeto de estudio, específicamente por la publicación de los datos fiscales en el listado ya referido en su modalidad de “presuntos”. Tal es el caso de la obligación que tienen las autoridades de proteger los datos personales de los gobernados, por supuesto, cuando estos no sean requeridos o no sea estrictamente necesario que sean públicos, sobre todo si puede generar un grave daño físico, psicológico, económico, o de cualquier otra naturaleza.

Para que un territorio se encuentre dentro de lo que se conoce como Estado de Derecho, las actuaciones de las autoridades deben tener límites, por eso es que toda persona tiene el derecho a la impugnación o garantía de audiencia, derecho humano que, con la aplicación de cierta parte de este artículo, advertimos que se transgrede.

Es verdad que hoy, no hay una amplia regulación del derecho humano a la vida privada, la información que hay es muy ambigua en virtud de que la ley que regula el tema es muy actual, se publicó en el mes de enero de 2017, por lo que es desconocido por la sociedad que tienen esa prerrogativa, por ese motivo, profundizaremos en ella para robustecer nuestras consideraciones.

3.1 Violación al artículo 6º y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, relativa a la protección de datos personales en posesión de sujetos obligados.

Es de explorado derecho que todos los actos de las autoridades deben estar plenamente fundados y motivados, esto constituye, entre otras cuestiones, las garantías de seguridad jurídica, así lo precisa el artículo 16 Constitucional. Dentro de un Estado regido por las leyes, obviamente se deben observar las normas

antes de imponer cualquier sanción, cuando la autoridad omite hacerlo, la circunstancia creada por el acto de autoridad no sería válida.

Precisamente esa es la finalidad de las garantías de seguridad jurídica, las cuales, de acuerdo al maestro Ignacio Burgoa, son el “conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado integrada por el (conjunto) de sus derechos subjetivos”.³⁰

Así mismo, comenta el doctor, que, la observancia de dichas garantías es de carácter activo, es decir, que todo órgano de gobierno debe hacer lo necesario para cumplir con los requisitos, elementos, condiciones o circunstancias exigidas por la ley para que sean plenamente válidas. Sin embargo, estas cuestiones se tocarán más a fondo en los próximos subtemas.

Si bien es cierto que, como lo establece el artículo 6º en su apartado A de la Constitución Política Federal, toda la información en posesión de las autoridades dentro del ámbito de sus respectivas competencias debe ser pública, también lo es que, esta obligación está limitada cuando se trata de datos personales de los gobernados. Tal es el caso que, la misma Ley Suprema prevé que la información concerniente a la vida privada y los datos personales, será protegida en los términos y condiciones que fijen las leyes.

La fracción primera del apartado A del artículo 6º Constitucional, relativa a la publicidad de la información, se refiere principalmente al actuar de las autoridades y sujetos obligados, y, por llamarlo de cierta manera, la rendición de cuentas a la ciudadanía respecto a la forma en que se gastan los recursos públicos.

³⁰ BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Las Garantías Individuales, 41ª edición, Porrúa, México, 2009, p. 504.

Para ejercer plenamente este derecho garantizado en el numeral antes referido y en el segundo párrafo del artículo 16, ambos de la Constitución Política Federal, fue que se creó la Ley General de Protección de Datos Personales en Posesión de Sujetos Obligados, la cual tiene por objeto regular los artículos *supra citados*, y establecer las bases, principios y procedimientos para garantizar el derecho que tiene toda persona a la protección de sus datos personales en posesión de sujetos obligados.

Antes de continuar es preciso delimitar lo que se entiende por los siguientes términos: sujetos obligados, datos personales y, datos personales sensibles, para lo cual los artículos 1 y 3 de la Ley General de Protección de Datos Personales en Posesión de Sujetos Obligados, los define de la siguiente manera:

1) “Sujetos obligados, siendo estos: en el ámbito federal, estatal y municipal, cualquier autoridad, entidad, órgano y organismo de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, órganos autónomos, partidos políticos, fideicomisos y fondos públicos, los sindicatos y cualquier otra persona física o moral que reciba y ejerza recursos públicos o realice actos de autoridad en el ámbito federal, estatal y municipal.

2) Datos personales: Cualquier información concerniente a una persona física identificada o identificable. Se considera que una persona es identificable cuando su identidad pueda determinarse directa o indirectamente a través de cualquier información.

3) Datos personales sensibles: Aquellos que se refieran a la esfera más íntima de su titular, o cuya utilización indebida pueda dar origen a discriminación o conlleve un riesgo grave para éste. De manera enunciativa más no limitativa, se consideran sensibles los datos personales que puedan revelar aspectos como origen racial o étnico, estado de salud presente o futuro, información genética, creencias religiosas, filosóficas y morales, opiniones políticas y preferencia sexual.”

Respecto a los anteriores conceptos podemos decir que, dentro del caso que nos ocupa, es decir, los listados que emiten la autoridad hacendaria y el Diario Oficial de la Federación, dentro de sus respectivas páginas de internet en la modalidad de “presuntos”, realmente encuadran en las características descritas anteriormente, toda vez que:

1. Las autoridades que publican los datos fiscales (Servicio de Administración Tributaria y el responsable del Diario Oficial de la Federación) forman parte del Poder Ejecutivo Federal y, por lo tanto, son sujetos obligados.
2. Los sujetos sobre los cuales recae este acto de autoridad pueden ser personas físicas y morales, el propio texto legal señala que, dicho cuerpo normativo tiene como objeto “garantizar el derecho que tiene toda persona a la protección de sus datos personales en posesión de sujetos obligados”, sin hacer distinción alguna entre personas físicas y morales.
3. El nombre y/o denominación o razón social, es información que hace identificable a una persona, y qué decir de la clave del Registro Federal de Contribuyentes, misma que individualiza e identifica aún más a alguien, dicha información es la que se publica en el referido listado.
4. Es cierto que los datos mencionado en el punto anterior, así como el origen racial o étnico, estado de salud presente o futuro, información genética, creencias religiosas, filosóficas y morales, opiniones políticas y preferencia sexual, por su propia naturaleza no son sensibles, sino más bien, cuando se hacen públicos bajo ciertos contextos sociales que pudieran producir algún tipo de discriminación o afectación, es cuando se les da este calificativo. Respecto a este punto, más adelante veremos, si, derivado de la publicación del listado contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal

de la Federación, se producen efectos discriminatorios para los que aparecen en él.

Aunado a lo anterior, la referida ley establece que esta se aplicará en cualquier tratamiento de datos personales, aun si están en soportes físicos o electrónicos, máxime que la fuente de información por excelencia del siglo XXI, es internet.

Debemos resaltar que los datos personales publicados en el listado, constan en las plataformas oficiales del Servicio de Administración Tributaria y del Diario Oficial de la Federación, información que está al alcance de cualquier persona sin acreditar algún interés, como hemos comentado en el capítulo I de esta investigación, solo basta con acceder a dichos sitios web para conocer quiénes están siendo sujetos de investigación.

El artículo 8 de la Ley General de Protección de Datos Personales en Posesión de Sujetos Obligados, da énfasis al derecho a la privacidad, estableciendo que dicho cuerpo normativo se aplicará e interpretará de acuerdo a la Constitución Política Federal, a los Tratados Internacionales de los que sea parte el Estado mexicano, así como a las resoluciones y sentencias vinculantes que emitan los órganos nacionales e internacionales, por lo que deja entrever la gran relevancia que tiene este derecho humano.

El Estado tiene la obligación de salvaguardar, promover y respetar los derechos humanos o fundamentales y, en su caso, reparar las violaciones a estos, de lo antes expuesto podemos decir que, con la emisión de listado a que se refiere el artículo 69-B del Código Fiscal Federal, las autoridades responsables, es decir el Servicio de Administración Tributaria (SAT) y la Secretaría de Gobernación, al ser la responsable de la publicación del Diario Oficial de la Federación, evaden tajantemente su obligación de proteger los datos personales de los contribuyentes, en virtud de que, publican aseveraciones en forma de presunción respecto de una persona a la que no se le ha comprobado la conducta ilícita, y lo

hacen por el simple hecho de cumplir con los requisitos que establece el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, ya que, desde el momento en que se implementó el uso del listado aludido, han sido incontables las personas que se han visto afectadas por una simple presunción que, se queda en eso, una mera suposición que por lo pronto, ya les generó daños de difícil reparación a su persona y a su economía.

Así mismo como se detallará en el siguiente subtema, los derechos a la vida privada y a la intimidad se desprenden de los artículos constitucionales ya mencionados. Existen autores que han hecho grandes aportaciones a este respecto, tal es el caso del doctrinario Yang T.L. quien establece las diferentes categorías de violaciones al derecho a la vida privada, señalando lo siguiente:

“1. La injerencia en la intimidad del individuo o *intrusion on plaintiff's privacy*. Ejemplo: espionaje de su domicilio.

2. La divulgación al público de hechos concretos de la vida privada o *public disclosure of private facts*. Ejemplo: revelar el no-pago de una deuda contraída.

3. Presentar a un individuo ante los demás para desacreditarlo, o *putting the plaintiff in a false light in the public eye*. En esta categoría caería, por ejemplo, el hecho de utilizar el nombre de una persona sin la autorización de ésta, para apoyar una petición pública.

4. La apropiación de ciertos elementos de la personalidad del individuo con fines de lucro, o *appropriation of some elements of the plaintiff's personality for the defendant's advantage*. Estos elementos pueden ser el nombre, la

imagen, la voz, la conducta, etcétera, utilizados, por ejemplo, en anuncios publicitarios”³¹.

De lo anterior podemos decir sin temor a equivocarnos, que claramente con la publicación del listado, no solo en la modalidad de “presuntos” sino en todas sus modalidades, es violatorio del derecho humano a la protección de datos personales en posesión de las autoridades, toda vez que, el supuesto se ubica en el punto dos que se acaba de citar, es decir, la divulgación al público de hechos concretos de la vida privada, incluso cuando estos son ciertos, con cuánta mayor razón si no se ha comprobado la inexistencia de operaciones.

Consideramos que todo lo anterior tiene verdaderas motivaciones, no obstante, estamos conscientes de que, en el caso que nos ocupa, es el Estado en ejercicio de sus facultades de comprobación quien fiscaliza continuamente a los contribuyentes, por ese motivo no podemos decir que los pagadores de impuestos están en total libertad de reservarse la información relativa a su actividad económica, ya que, de esta manera, se vulneraría la actividad financiera del Estado y la estabilidad social.

Para concluir esta idea nos permitimos citar textualmente lo que señala el maestro Gómez-Robledo en su obra “Temas Selectos de Derecho Internacional”:
“El derecho a la información deja de existir en el momento que se viola la esfera de la intimidad de las personas”³².

3.2 Derecho a la intimidad y a la vida privada.

Desde la misma formación de la sociedad, todos los seres humanos se han preocupado por mantener su reputación intachable, y la historia así lo demuestra. En la época clásica de Roma surgieron diversas acciones contra los delitos que se cometían hacia la gente común en contra de su honor, la injuria era

³¹ GÓMEZ-ROBLEDO VERDUZCO, Alonso, Temas Selectos de Derecho Internacional, cuarta edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 2003, p. 722.

³² GÓMEZ-ROBLEDO VERDUZCO, Alonso, *Op. cit.* p. 726.

considerada como delito de lesiones, por ese motivo dentro del *Digesto*, se compilaron las acciones para reparar los daños sufridos, una de esas acciones era la llamada *actio (in factum) de quid infamandi causa*, contra el que, de palabra o de obra, difamaba mediante la publicación de carteles con contenido lesivo para el honor de alguien. La *poena* o sanción se fijaba tomando en consideración las circunstancias del acto, la dignidad, la fama de la persona ofendida y la gravedad del escándalo³³.

Hoy día, el derecho a la intimidad y vida privada tienden a ser polémicos, en virtud de que, contra ellos existen otros, como el acceso a la información de la sociedad, por lo que frecuentemente se suscitan discrepancias para determinar cuál de ellos debe preponderar. Así mismo, los avances tecnológicos han superado las expectativas de la sociedad y de la misma autoridad, ya que es muy difícil que una persona tenga verdadera privacidad al momento de realizar sus actividades, y todas estas circunstancias escapan de la regulación normativa.

Los autores no se ponen de acuerdo respecto al concepto de vida privada, porque se considera que esto es sumamente variable dependiendo de la sociedad que se trate, el medio ambiente de cada uno, y la época que se analice o el periodo de tiempo que se aplique³⁴. Por ese motivo fue que la Comisión sobre Derechos Humanos de Naciones Unidas, delegó la tarea de conceptualización del referido término, a cada uno de los miembros de dicha Comisión.

Si bien, el derecho de publicar informaciones no debe ser limitado, lo cierto es que, de acuerdo al primer párrafo del artículo 6º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el goce de este derecho, siempre debe ejercerse dentro de los límites que permitan el respeto a los derechos de terceros, tanto es así, que en su momento el Código Penal establecía sanciones privativas de libertad para quienes difundían información incierta sobre una persona, hoy, ya

³³ BETANCOURT, Fernando, *Derecho Romano Clásico*, Sevilla, Universidad de Sevilla, 1995. p. 596, 598.

³⁴ GÓMEZ-ROBLEDO VERDUZCO, Alonso, *Op. Cit.* p. 720.

no se dirimen estos conflictos por la vía penal, pero sí por la vía civil, dejando claro el Estado, que no es un mal ya se haya superado, sino todo lo contrario, que está interesado en dejar a salvo los derechos de los ofendidos.

¿En qué momento se viola el derecho a la vida privada?, el maestro Eduardo Novoa en su obra *“Derecho a la Vida Privada y Libertad de Información: un Conflicto de Derechos”*, señala que, se da desde el momento en que un extraño toma conocimiento de cualquier parte de aquello que el afectado considera privado, por cuestiones de afectación psico-emocional del interesado, entendiéndose por extraño, cualquier persona que no tenga algún lazo íntimo o consentimiento del perjudicado. De igual forma, el mismo autor indica que la violación se da por el simple hecho de la intromisión de una persona que obtenga como resultado información ajena, incluso aunque esa persona no la dé a conocer a terceros, ya que esta última parte, debe ser tratada como agravante de la conducta³⁵.

Adecuando lo anterior al caso que nos ocupa, por supuesto que la autoridad tiene derecho a saber la información financiera de una persona, siempre y cuando esta sea requerida por mandamiento escrito que funde y motive la causa legal del requerimiento, cosa que, con la ahora contabilidad electrónica, se dejó de observar, ya que el fisco constantemente está revisando los movimientos de los contribuyentes y, cuando algo no le cuadra o tiene dudas de ciertos movimientos, debe iniciar sus facultades de comprobación, pero lo cierto es que, tratándose del procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal Federal, simplemente con su base de datos, donde por cierto tiene toda la información financiera de los causantes (que ellos mismos actualizan vía buzón tributario), determina la presunción.

³⁵ NOVOA MONREAL, Eduardo. Derecho a la Vida Privada y Libertad de Información: un Conflicto de Derechos, Siglo XXI, México, 1979. p. 58.

Todo lo anterior va dirigido a que, si bien por el *imperium* del Estado, este tiene derecho de fiscalizar, lo cierto es que, desde nuestro punto de vista, no se siguen las reglas de facultades de comprobación que para ello dispone la misma ley fiscal, por lo que todo lo anterior constituye una violación al derecho a la vida privada e intimidad del contribuyente sujeto de presunción, así mismo produce incertidumbre jurídica al no seguirse las reglas de las facultades de comprobación de la autoridad.

Como hemos comentado, la definición de vida privada dependerá en gran manera de las circunstancias sociales, reales y actuales, así como de la subjetividad de cada ser humano, sin embargo, el concepto de intimidad proporcionado por el doctrinario Alan F. Westin, en su obra *Privacy and Freedom*, es conciso, al señalar que la intimidad es “la facultad, de individuos, grupos o instituciones para determinar, cuándo, cómo y hasta dónde puede comunicarse a otros información sobre ellos. Es la voluntaria y temporal retirada de una persona de la sociedad general por medios físicos o psicológicos”³⁶.

Por lo anterior, podríamos decir que, el Estado estaría violando constantemente este derecho en cada acto donde requiere información, por ejemplo, con las constantes revisiones electrónicas, al solicitar información adicional en diversos procedimientos, como el de devolución y, prácticamente todo su actuar. No obstante, esta no es la intención de la presente investigación, ya que sabemos que, es inevitable la obligación que tenemos como gobernados, de proporcionar información que no se desea dar a conocer. Lo que pretendemos decir con esto, es que, es innecesario hacer público que una persona **presuntamente** está simulando sus operaciones comerciales, cuando no ha quedado debidamente acreditado.

³⁶ HERRÁN ORTÍZ, Ana Isabel, El Derecho a la Intimidad en la Nueva Ley Orgánica de Protección de Datos Personales, Dykinson, Madrid, 2002, p. 27.

Se dice que el derecho a la intimidad tiene al menos dos vertientes, la primera de ellas, es a la parte más interior y personalísima de cada ser humano, es decir, el aspecto cognitivo, espiritual o, la libertad de pensar. Por otra parte, en sentido más amplio, se comenta que es toda aquella información que una persona no quiere revelar y, no solo el derecho a la inviolabilidad de correspondencia, de comunicaciones, u otros actos invasivos, sino aquella información que simplemente no se desea dar a conocer, aunque esta no sea clasificada como sensible³⁷. Lo cierto es que, desde ambos puntos de vista, este derecho es esencial para el sano desarrollo de la identidad y personalidad individual.

Es sumamente relevante que estos derechos gocen del calificativo de “derechos de la personalidad” toda vez que, aunque muchas personas consideran que la intimidad y vida privada son imprescindibles para un sano desarrollo, la realidad es que muy pocos le dan la debida importancia. Actualmente, no es raro ver cómo circula por las redes información confidencial de personas sin su consentimiento, y lejos de ser reprobado por la sociedad, es aceptado de manera, a veces, cómica e inofensiva. Sin embargo, al repasar las características de las cuales debe gozar un derecho inherente a la persona podemos ver su importancia, las cuales son:

1. *La esencialidad*, la ausencia del derecho a la intimidad y vida privada imposibilitaría el pleno desarrollo de la persona, porque es un aspecto propio y fundamental de la personalidad, ya que no se requiere de un procedimiento para la adquisición de esta prerrogativa, nace con el ser humano y muere con él.
2. *La inherencia a la persona*, de ello se deriva su condición de personalísimos, ya que, nacen con la personalidad y se extinguen con ella. Las normas jurídicas se limitan a reconocer estos derechos, no obstante, no los concede. Como consecuencia de su inherencia a la persona, los derechos de la personalidad se definen por:

³⁷ *Ibídem*, p. 22.

- a) Su naturaleza individual, puesto que estos derechos se reconocen concretamente a la persona, considerada como individuo, y de tal naturaleza es el interés protegido.
 - b) Su carácter privado, se orienta a garantizar a cada individuo del pleno disfrute de su ser físico o intelectual. El fundamento de su protección consiste en la prevención, prohibición o sanción de injerencias ajenas en un bien privado de la persona.
 - c) su condición de derechos *erga omnes*, es decir, ejercitables frente a cualquiera que pretenda invadirlos o desconocerlos.
3. *La extrapatrimonialidad*, significa que estos derechos en la persona se encuentran fuera del comercio, que en principio no nacen para ser valorados en dinero, sino para garantizar al hombre el goce de sus bienes y cualidades personales³⁸.

Respecto al listado al que hace alusión el artículo 69-B del Código Fiscal Federal, podemos señalar que se trata de una transgresión a los derechos en comento que tienen las personas que aparecen en él, incluso en sus tres modalidades (presuntos, definitivos y desvirtuados) ya que una infracción no tiene porqué darse a conocer al público, sobre todo cuando esta no se ha comprobado fehacientemente y, aún comprobada, los autores consideran que la publicación de hechos ajenos, aunque sean verdaderos, constituye una violación a estos derechos humanos.

Aunado a lo anterior, están los desvirtuados, modalidad que, de igual forma, consideramos debe ser eliminada, ya que, la sociedad tiende a prejuzgar independientemente de si llevó a cabo las operaciones inexistentes o no, la pregunta aquí es: ¿qué ocurrirá con los contribuyentes que, por error de la

³⁸ HERRÁN ORTÍZ, Ana Isabel *Op. cit.* p. 32, 33.

autoridad, fueron tildados de “simuladores, evasores, fraudulentos”, y todos sus sinónimos? Aunque hayan desvirtuado la presunción hace años, siguen sus datos dentro de la plataforma.

Regresando a la modalidad de presuntos, con mucha más razón se vulnera los derechos de la persona, toda vez que, de no ser ciertas las presunciones de la autoridad, ya se dio a conocer a la sociedad que ese contribuyente, por su comportamiento comercial, está siendo sujeto de investigación por posiblemente simular operaciones, lo que trae consigo diversas consecuencias, como la ruptura de relaciones comerciales, el posible rechazo para la adquisición de algún crédito y, en algunos casos, la suspensión de su sello digital, incluso una calificación negativa en el buró de crédito, ocasionándoles graves daños y perjuicios, patrimoniales y sociales.

Visto lo anterior, las legislaciones deben tomar cartas en el asunto, ya que, aunado a las posibles consecuencias mencionadas en el párrafo anterior, está la obligación del Estado de promover, respetar, garantizar los derechos humanos y, en consecuencia, reparar las violaciones a los mismos. En el caso que nos ocupa el bien jurídico que se transgrede es, fundamentalmente, la dignidad humana y, secundariamente, el patrimonio.

Así lo precisa el maestro Eduardo Novoa en su obra *“Derecho a la vida privada y libertad de información: un conflicto de derechos”* al señalar que: “el ser humano ha de ser protegido de la molestia, pesadumbre o desazón que al común de los hombres les ocasiona el que otros no respeten su intimidad o busquen inmiscuirse indebidamente en ella, en cuanto de ese modo tomen conocimiento de hechos que él desea mantener ocultos a otros, en razón de que estima que tal conocimiento vulnera su sentido del decoro, del pudor natural o de la propia dignidad. En la medida que la integridad moral y anímica de la persona sufre con

hechos de esa clase, toca al derecho encontrar las fórmulas jurídicas adecuadas para impedir esos hechos y velar por la intangibilidad humana”³⁹.

Lo curioso de todo esto es que, tomando en consideración lo expuesto, es el mismo Estado el que invade la esfera privada de los contribuyentes y propicia las condiciones idóneas para que se den actos discriminatorios para los que aparecen en el listado, es verdad que pudiera excusarse y decir que se realiza la publicación del listado, para proteger los intereses de la sociedad, en especial aquellos que tienen alguna relación con el implicado, a lo que estamos de acuerdo, siempre y cuando las autoridades correspondientes hayan analizado los medios probatorios, se hayan agotado las instancias correspondientes y, por último, se haya acreditado la comisión.

Cabe señalar que, como lo indica el maestro Novoa, el que una persona se allegue de información de la vida privada ajena, no se debe a un simple hecho fortuito, sino a una serie de conductas que maquinaron el desenlace, es decir, una intromisión intencionada y bien planificada⁴⁰, situación que, en el caso que nos ocupa es completamente cierto. Como lo comentamos en la exposición de motivos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, la autoridad dio una serie de características que, al repetirse, dan al fisco herramientas para formular su presunción, no obstante, la pregunta obligada es: ¿en ejercicio de qué facultades, la autoridad se allega de la información que da pie a la suposición? Es verdad que, dentro de las obligaciones de los contribuyentes está la de realizar sus declaraciones, actualmente a través del buzón tributario, pero, una cosa es que se tenga dicha obligación y otra muy distinta, que la autoridad hacendaria revise como comúnmente lo haría en ejercicio de sus facultades de comprobación.

³⁹ NOVOA MONREAL, Eduardo *Op. cit.*, p. 54.

⁴⁰ *Íbidem*, p. 59.

Para el maestro Ernesto Villanueva, el derecho a la vida privada es de igual manera, un derecho fundamental, con carácter de “esencial del individuo”, extrapatrimonial, imprescriptible e inembargable, señalando que el Estado mexicano lo regula dentro del artículo 7º Constitucional, al limitar el derecho de libertad de prensa al respeto a la vida privada, así mismo el primer párrafo del artículo 16 de la misma Ley Fundamental⁴¹, es interesante que este doctrinario le dé esta connotación específicamente a este párrafo, ya que solo nos hemos referido al segundo párrafo de este precepto, sin embargo menciona diversos argumentos por los cuales, con la violación al derecho a la vida privada o intimidad, se viola también la garantía de legalidad.

Como sabemos el mandamiento por escrito que funde y motive la causa legal del procedimiento debe ser emitido, en observancia de las siguientes características:

- a. Autoridad competente: es decir el órgano facultado por la ley.
- b. Escrito fundado: no solo debe ser expedido por autoridad competente, sino que esta debe basar su dicho en una norma general positiva, la cual debe dotarla de facultades para emitir el acto; debe prever dicho acto; el sentido y alcance se ajusten a la disposición normativa.
- c. Escrito motivado: esto quiere decir que la hipótesis normativa del precepto jurídico invocado, corresponda con el caso concreto, presentando los motivos y argumentos que justifiquen el encuadramiento del caso concreto a la norma jurídica.

De lo anterior podemos advertir que, en el caso que nos ocupa, las características mencionadas están completamente ausentes, toda vez que, el contribuyente que se encuentra en listado presunto, se entera del acto de autoridad, hasta que éste

⁴¹ VILLANUEVA VILLANUEVA, Ernesto. El Sistema Jurídico de los Medios de Comunicación en México, UAM unidad Azcapotzalco, México, 1995, p. 72.

ya está consumado, es decir, cuando se le notifica a través de su buzón tributario e inevitablemente sigue la publicación en el portal de internet del fisco, situación que hasta hace poco, no se podía contrarrestar por ningún medio, salvo el juicio de amparo, con pocas o nulas posibilidades de éxito, ya que, en la ley no se preveía alguna disposición que protegiera a los contribuyentes.

Hasta ahora, hemos visto la regulación que el Estado mexicano tiene respecto al derecho humano a la vida privada e intimidad, no obstante, vale la pena comentar cómo es visto a nivel internacional. En la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948 se abordó el tema, tal es el caso que en el artículo 12 de este ordenamiento internacional se establece:

“Artículo 12.

*Nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su **vida privada**, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques a su honra o a su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques.”*

Así mismo en el artículo 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, suscrito en 1966, al que México se adhirió en el año 1981, establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 17.

- 1. Nadie será objeto de injerencias arbitrarias o ilegales en su **vida privada**, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra y reputación.*
- 2. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra esas injerencias o esos ataques.”*

Cabe señalar que, de los dos cuerpos normativos internacionales antes citados, México no hizo reservas respecto a los artículos aludidos, por lo que es vinculante para todas las autoridades en sus respectivos ámbitos de competencia, así mismo, como lo comentamos en el subtema anterior, la Ley General de Protección de Datos Personales en Posesión de Sujetos Obligados se debe aplicar obedeciendo los criterios de la Constitución Política Federal, los Tratados

Internacionales y las resoluciones vinculantes emitidas por órganos internacionales, por lo que México al haber creado dicha ley general, tiene la obligación de observar mayormente lo establecido por los preceptos legales internacionales arriba citados, máxime que no hay reservas por parte del Estado mexicano a este respecto.

Como se ha comentado, hace algunos años existían diversas sanciones, tanto corpóreas como pecuniarias en contra de las personas que llevaban a cabo conductas que atacaran la moral de los demás, tales como ataques a la vida privada, ataques a la moral pública, ataques al orden o a la paz pública, difamación, entre otras, las penas estaban contempladas tanto en el Código Penal (Estatales y Federal), como en la Ley de Imprenta, lo cierto es que hoy en día, la comisión de estas conductas ya no ameritan penas privativas de libertad, sin embargo, no han quedado en el olvido de la regulación jurídica.

Consideramos que realmente vale la pena delimitar si con la aplicación del artículo 69-B del Código Fiscal Federal, se atenta contra la moral y vida privada de los afectados, para ello debemos tener claro lo que se entiende por difamación, de acuerdo al doctrinario Francesco Carrara, citado por el maestro Ernesto Villanueva, la difamación es “la imputación de un hecho criminoso o inmoral dirigida dolosamente contra un ausente y comunicada a varias personas separadas o reunidas”⁴² es claro que, con lo que en su momento fue la tipicidad de este delito, se tenía como finalidad proteger el bien jurídico referente al honor o imagen de las personas ante la sociedad, los cuales, como ya hemos comentado, son inherentes a las personas.

En otras palabras, la difamación es aquel cambio de percepción que una persona tiene de sí misma o la sociedad, derivado de una revelación de información personal, sea cierta o falsa, que efectúa un tercero.

⁴² VILLANUEVA VILLANUEVA, Ernesto. *Op. cit.*, p. 87.

Para saber si con la publicación del listado antes referido se tocan los bordes de esta conducta, el maestro Villanueva comenta que se deben reunir por lo menos los siguientes requisitos:

- a) Una persona debe comunicar dolosamente información ajena a una o más personas, eso quiere decir que debe cometerse con pleno conocimiento de causa respecto a los resultados que podría producir, ya que en esa parte radica el dolo. Respecto al listado que nos ocupa, podríamos decir que, al tratarse de la autoridad esta hipótesis no tendría razón alguna, sin embargo, con las múltiples inconformidades que se han suscitado desde la implementación de este procedimiento contemplado en el artículo en comento, la autoridad hacendaria conoce perfectamente los alcances que pueden tener las presunciones publicadas, por lo que, si lo vemos de manera *lato sensu*, se puede concluir que sí;
- b) Debe hacerse una imputación a otra persona, *física o moral*, de un hecho cierto o falso, determinado o indeterminado. En el presente caso, advertimos que sí se cumple con este requisito, toda vez que, al emitirse la publicación del multicitado listado, se hace una “acusación” que, independientemente de que sea cierta o falsa y, de que en su momento el contribuyente la desvirtúe o no, le produce un efecto negativo, y precisamente este es el último punto;
- c) El hecho determinado o indeterminado, cierto o falso, debe eventualmente causarle deshonor, descredito, perjuicio o exponerlo al desprecio de alguien. Una vez más, abordando el caso en comento, las consecuencias que le produce al causante el listado, son de varias naturalezas, la primera es la patrimonial, ya que esta publicación, con frecuencia cesa o impide los contratos comerciales, laborales y de cualquier otro tipo, la segunda es la social, ya que esta persona es tildada de “simulador”, evasor, incumplido, y hasta de delincuente y, en tercer lugar la jurídica, en virtud

de que, para reparar todos estos daños el contribuyente debe agotar todas las instancias previstas por las leyes sustantivas y adjetivas, sin tomar en consideración las flagrantes violaciones a garantías que se han ido comentando a lo largo de este capítulo.

3.3 Violación a la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política Federal.

Respeto a este artículo constitucional podemos decir mucho, como bien se ha estado comentando en los subtemas anteriores, consideramos que con la aplicación de cierta parte del artículo 69-B del Código Fiscal Federal, existen diversas violaciones a derechos fundamentales, tales como el derecho a la intimidad y a la vida privada, aunado a ello con la aplicación de la parte correspondiente al listado “presuntos”, advertimos que se transgrede la garantía de audiencia, tendiente a evitar la arbitrariedad del Estado.

El párrafo segundo del artículo 14 constitucional, consagra la garantía de audiencia, misma que forma parte del cúmulo de prerrogativas esenciales de las personas, a este respecto el jurista Manuel Ossorio, define a las garantías como el conjunto de derechos que no pueden ser restringidos por los gobernantes y que se consagran en las cartas fundamentales de todos los países, entre dichas garantías o derechos individuales se encuentran el derecho a la vida, a la libertad, de defensa en juicio, entre otros⁴³.

Así mismo se comenta que esta garantía está compuesta por cuatro elementos, los cuales son: 1) juicio previo al acto de privación; 2) que dicho juicio se siga ante tribunales previamente establecidos; 3) el cumplimiento de las formalidades esenciales procesales y; 4) que la resolución esté ajustada a las leyes vigentes con antelación a los hechos⁴⁴, al violarse una de ellas, se transgrede la garantía

⁴³ OSSORIO, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Heliasta, Argentina, 1990, p. 241.

⁴⁴ BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *Op.cit.* p. 537.

de audiencia. Con lo anterior, podemos advertir que, tratándose del procedimiento contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal Federal, se dejan de observar al menos las relativas al juicio previo y, consecuentemente, que no se lleva a cabo ante tribunales u órganos competentes.

Lo anterior lo afirmamos en virtud de que, con la publicación del listado en su modalidad de “presuntos”, se generan graves consecuencias para los causantes que aparecen en él, como se argumentará más adelante, el contribuyente publicado, aparte de ser exhibido como posible simulador o evasor de impuestos, en muchas ocasiones, esa simple presunción va acompañada de la cancelación de su sello digital así como calificación negativa en el buró de crédito, aunado a ello, para estos contribuyentes sería prácticamente imposible concursar en una licitación pública, incluso aunque no se haya acreditado la comisión de la conducta ilícita.

La autoridad, astutamente manifiesta que el procedimiento de los listados, no vulnera de ninguna manera esta garantía, argumentando que se trata únicamente de un medio de comunicación entre esta y el contribuyente. Así vertido en el siguiente criterio:

Época: Décima Época
Registro: 2010274
Instancia: Segunda Sala
Tipo de Tesis: Jurisprudencia
Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación
Libro 23, octubre de 2015, Tomo II
Materia(s): Constitucional
Tesis: 2a./J. 133/2015 (10a.)
Página: 1738

“PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL DERECHO DE AUDIENCIA.

El precepto aludido prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin

contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal. Ahora bien, la **primera publicación** que se efectúa en dicho procedimiento **constituye un medio de comunicación entre la autoridad fiscal y el contribuyente que se encuentra en el supuesto de presunción de inexistencia de operaciones, siendo que la finalidad de esa notificación es hacer del conocimiento del gobernado la posibilidad que tiene de acudir ante la autoridad exactora, a manifestar lo que a su interés legal convenga**, inclusive a ofrecer pruebas para desvirtuar el sustento de la referida presunción, esto de manera previa a que se declare definitivamente la inexistencia de sus operaciones; por lo que la mencionada primera publicación resulta ser un acto de molestia al que no le es exigible el derecho de audiencia previa; por otra parte, en relación con la segunda publicación a que se refiere el precepto citado, quedan expeditos los derechos de los contribuyentes que dieron efectos fiscales a los comprobantes que sustentan operaciones que se presumen inexistentes, para que aquéllos acudan ante la autoridad hacendaria con el fin de comprobar que efectivamente recibieron los bienes o servicios que amparan, lo que constituye un periodo de prueba, y en caso de no lograr desvirtuar esa presunción, pueden impugnar la resolución definitiva a través de los medios de defensa que estimen convenientes. En esas condiciones, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación que prevé el procedimiento descrito, no viola el derecho de audiencia contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”

Del anterior criterio, manifestamos nuestra absoluta inconformidad, toda vez que, en él no se precisa de manera clara, por qué no se violenta dicho numeral constitucional, únicamente se limita a decir que es un mero medio de comunicación, a lo cual rebatimos que, de conformidad con el artículo 69 del Reglamento del Código Fiscal Federal, la presunción se le hace saber al contribuyente, primero, por su buzón tributario, posteriormente se sigue con las listas. Sin embargo, como bien referimos en el subtema relativo a las notificaciones, el buzón tributario hace las veces de notificación personal, por lo

que se deja ver una clara incongruencia de parte de la autoridad, esto, porque para actos como citatorios, **requerimientos**, solicitudes de informes, entre otros, se tiene por materialmente hecha la notificación al cuarto día, contado a partir del día siguiente a aquel en que le fue enviado el aviso a su correo electrónico, y para este caso en particular, siendo un requerimiento, indirectamente la autoridad dice que con el buzón tributario no es suficiente, lo cierto es que no comprendemos por qué, si el contribuyente ya se hizo sabedor de la presunción a través de su buzón fiscal, inmediatamente después se publica el listado “presuntos”, si este ya no tendría una razón de ser. Por ello es que los más altos Tribunales de nuestro país se han pronunciado al respecto, manifestando lo siguiente:

Época: Décima Época
Registro: 2017497
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Tipo de Tesis: Aislada
Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación
Libro 57, agosto de 2018, Tomo III
Materia(s): Común
Tesis: XXVII.3o.52 A (10a.)
Página: 2990

“NOTIFICACIÓN EN LA PÁGINA DE INTERNET DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. PROCEDE CONCEDER LA SUSPENSIÓN DEFINITIVA EN EL AMPARO PROMOVIDO EN SU CONTRA, PARA EL EFECTO DE QUE LA AUTORIDAD SE ABSTENGA DE PRACTICARLA, CUANDO EL QUEJOSO ADUCE HABERSE ENTERADO DE QUE SE ENCUENTRA EN ESE SUPUESTO MEDIANTE SU BUZÓN FISCAL. El artículo mencionado establece un procedimiento que consta de dos etapas: la primera, cuando la *presunción* de inexistencia de operaciones del contribuyente –por irregularidades relacionadas con sus comprobantes fiscales– se notifica por medio de: (i) buzón tributario; (ii) página de Internet del Servicio de Administración Tributaria; y, (iii) Diario Oficial de la Federación, para que manifieste lo que a su derecho convenga y aporte la documentación e información pertinentes para desvirtuar

los hechos que la motivaron y, la segunda, en que la autoridad, con base en los elementos allegados, emitirá una resolución y generará un listado de los contribuyentes que no desvirtuaron los hechos imputados y, en consecuencia, definitivamente se encuentran en una situación irregular, con la consecuencia de dar a conocer, por esos propios medios de comunicación, la inexistencia de sus operaciones. Ahora bien, *procede conceder la medida cautelar definitiva* en el amparo promovido contra esa inicial notificación, si se solicita *para el efecto de que la autoridad fiscal se abstenga de practicarla en Internet y en el Diario Oficial de la Federación*, cuando el quejoso aduce haberse enterado de que se encuentra en el *supuesto de presunción mencionado mediante su buzón fiscal* y, por tanto, que está en posibilidad de hacer las manifestaciones que estime convenientes, lo cual agotaría la primera etapa mencionada. Lo anterior, porque la concesión de la medida cautelar en esos términos, sólo produce efectos en la etapa preliminar, sin trascender a la siguiente; es decir, no impedirá su continuación, de manera que la autoridad fiscal se vea impedida para ejercer las facultades que le corresponden; por el contrario, de permitirse la notificación pública y general de una resolución que no es concluyente de la situación fiscal del contribuyente, atento a las implicaciones que conlleva la interacción libre por medios generales de comunicación de la advertencia dirigida a quien realiza operaciones al margen de las normas aplicables, ***podrían ocasionarle daños de imposible reparación, al ser susceptible de afectar sus relaciones comerciales y profesionales, en perjuicio de su imagen y prestigio profesional.*** De este modo, la concesión de la suspensión no ocasiona perjuicio al interés social ni contraviene disposiciones de orden público, como lo proscribe el artículo 128, fracción II, de la Ley de Amparo, al no impedirse con su otorgamiento la continuación de un procedimiento establecido en la ley, ni afectarse intereses de terceros, dado que sólo se genera que la autoridad se abstenga de notificar al contribuyente, por Internet y el Diario Oficial de la Federación, de que existe una presunción de que sus operaciones son inexistentes.”

Incidente de suspensión (revisión) 198/2017. Fortaleza Corporativa Forco, S.A. de C.V. 20 de julio de 2017. Unanimidad de votos. Ponente: Selina Haidé Avante Juárez. Secretario: Santiago Ermilo Aguilar Pavón.

De lo anterior se desprende claramente que, las autoridades están conscientes de las graves consecuencias que la sola publicación del listado en su modalidad “presuntos”, puede ocasionarles a los que se encuentren en dicha situación. Así

mismo es realmente lógico que se haya llegado a esta conclusión, en virtud de que, si el contribuyente ya tiene conocimiento de su situación y del procedimiento que se está formulando en su contra, es realmente inútil que se haga público el referido listado.

En cuanto hace a las “formalidades esenciales del procedimiento”, es de explorado derecho que la forma es una de las cuestiones más importantes, ya sea para actos entre particulares o bien, actos de autoridad, de no observarse las formalidades dentro de un acto, este será inexistente o podrá ser declarado nulo.

En este punto se dice que nuestra garantía de audiencia consta de dos aspectos, uno de forma y otro de fondo, sobre la formalidad se refiere a que se siga el juicio ante tribunales previamente establecidos, cumpliéndose en él los requisitos que las normas sustantivas y adjetivas prevén, así mismo varios doctrinarios dicen respecto a las formalidades esenciales del procedimiento, que es la fórmula mexicana correspondiente al “debido proceso” que se desprende del derecho anglosajón, este consiste en que la autoridad guíe el procedimiento y resuelva apegándose estrictamente a las leyes expedidas con anterioridad al hecho. Sobre el otro aspecto, es decir, el fondo, consiste en que las etapas procedimentales dentro de las audiencias judiciales, sean de tal manera que, en cada caso concreto, no se deje en estado de indefensión a alguna de las partes⁴⁵.

Respecto a este apartado de las formalidades esenciales del procedimiento, podemos concluir que, la autoridad hacendaria no se apega estrictamente a la literalidad de la norma, ya que el cuarto párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal Federal menciona únicamente que se publicará un listado de los contribuyentes que no hayan desvirtuado la presunción.

⁴⁵ CASTRO, Juventino V., Garantías y Amparo, Porrúa, decima cuarta edición, México, 2006, p. 278.

3.4 Violación al artículo 22 de la Constitución Política Federal.

A continuación, daremos los motivos por los cuales consideramos que, con la aplicación de la primera parte del procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, se violenta cierta parte del artículo 22 constitucional, para ellos nos permitimos transcribir el primer párrafo de dicho numeral:

*“Artículo 22. Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de **infamia**, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado.”*

En realidad, la transgresión a este artículo, está muy ligada a los anteriores subtemas, ya que nos referimos a las sanciones **infamantes**. Como hemos comentado, la aplicación del procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal Federal referente a la forma en que la autoridad notifica al contribuyente su posible comisión de conducta ilícita, es a todas luces violatorio de los derechos tendientes a proteger la privacidad e intimidad del sujeto pasivo de la contribución.

Para efecto de robustecer la hipótesis planteada respecto a la violación de este artículo constitucional, es imprescindible definir lo que se entiende por penas infamantes, para esto nos permitimos transcribir el siguiente criterio:

Época: Octava Época
Registro: 210884
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Tipo de Tesis: Aislada
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo XIV, agosto de 1994
Materia(s): Penal
Tesis: II. 1o. 122 P
Página: 643

“PENAS INFAMANTES. INUSITADAS Y TRASCENDENTALES. LOS ARTÍCULOS 235, 239 Y 241 DEL CÓDIGO PENAL DEL ESTADO DE MÉXICO, NO ESTABLECEN. - No puede considerarse que los artículos 235, 239 y 241 del Código Penal del Estado de México, establezcan penas infamantes, inusitadas y trascendentales; toda vez que, como **pena infamante, debe entenderse aquella encaminada a la deshonra o el descrédito**; una pena es inusitada cuando no está prevista en la ley y trascendental si afecta a personas distintas al inculpado o ajenas al delito cometido. De esa manera, es de estimarse que dichos preceptos legales no establecen penas infamantes, pues si bien contemplan sanciones privativas de libertad y multa por la comisión del ilícito agravado de lesiones, no se imponen para deshonrar o degradar al responsable, sino como medida para lograr su readaptación social, en términos de lo dispuesto en el artículo 18 de la Carta Magna. No puede considerarse que tales penas sean inusitadas, dado que están previstas en los preceptos relativos del Código Penal vigente en el Estado; por tanto, al encontrarse en disposiciones formal y materialmente legislativas, no contravienen el texto constitucional. Tampoco son trascendentales, pues no rebasan la esfera del sentenciado ya que sólo se determina su imposición al propio delincuente, sin extenderse a terceras personas. En consecuencia, debe concluirse que los preceptos en mención, no contravienen al artículo 22 constitucional.”

Amparo directo 342/94. Ana María Almeda Olivares. 10 de mayo de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Raúl Díaz Infante Aranda. Secretario: Rigoberto F. González Torres.

Del criterio anterior se desprende claramente que la pena infamante es aquella que tiene por finalidad deshonrar o **desacreditar** a una persona. Por lo que consideramos que se confirma la hipótesis planteada. Con el procedimiento de publicación del listado contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal Federal, y por lo antes expuesto, respecto a que la autoridad responsable de la publicación es plenamente consciente de las repercusiones que se generan con este acto, concluimos que se actualiza plenamente la pena infamante, ya que, aparte de exhibir públicamente al contribuyente, también sanciona a las personas que contratan con él, porque no podrán deducir las operaciones que surjan entre ellos; al causante sujeto de presunción, se le prohíbe contratar con

el gobierno, es decir, no podrá aspirar a participar en licitaciones públicas; y como hemos comentado, en ocasiones también se le incluye en el buró de crédito como persona deudora, todo lo anterior aunque no se haya acreditado la presunción del fisco.

Así mismo, en su obra “El régimen de penas y penitencias en el tribunal de la inquisición de México”, el maestro Antonio M. García-Molina, comenta respecto a la pena de vergüenza pública o pena infamante que, “al condenado no le quedaba daño alguno en el cuerpo, pero sí en el alma, por el recuerdo y la opinión que los vecinos pudieran conservar del episodio”⁴⁶, y es que en la edad media se acostumbraba la imposición de esta pena, en ocasiones acompañada de azotes, misma que consistía en la exposición del condenado, generalmente desnudo, por las calles públicas con la finalidad de que sea visto y humillado por las personas que lo observaban.

Por supuesto que, en el caso que nos ocupa, no es precisamente lo que ocurre con los contribuyentes que aparecen en el listado, sin embargo sí se reúnen algunos de los puntos antes mencionados, ya que, la sola publicación de los datos fiscales, no ocasiona *corporis afflictiva*, como bien lo dice el maestro García-Molina, pero lo cierto es que sí ocasiona una vulneración a la reputación mercadológica del causante, sobre todo porque actualmente, los programas de contabilidad como aspel y contpaq, dentro de sus servicios ofrecen la continua actualización de los contribuyentes que forman parte de la “lista negra del SAT” cuestión que, por supuesto, desacredita y perjudica económica y socialmente a los contribuyentes dentro de la modalidad “presuntos”.

Por otra parte, en el mes de junio del 2018, se celebró el “Coloquio sobre los alcances de la Sentencia de la SCJN, 1RA. Sala, con relación al Art. 69 B y 67 del CFF”, en el cual, la propia Procuradora de la Defensa del Contribuyente,

⁴⁶ GARCÍA-MOLINA RIQUELME, Antonio M., El Régimen De Penas Y Penitencias En El Tribunal De La Inquisición De México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1999, p. 511.

Diana Bernal Ladrón de Guevara, reconoce el gran reto que ha representado la interpretación y aplicación de este artículo, ya que, la autoridad hacendaria, se ha aprovechado de las diversas lagunas que en su momento existieron y persisten algunas de ellas dentro del artículo 69-B de la ley de mérito, para aplicar de manera ilícita este procedimiento, ya que, en muchos casos el fisco está aplicando este procedimiento con personas físicas que sí son localizables, pero que involuntariamente omitieron presentar alguna o algunas declaraciones fiscales, así mismo está siendo aplicado a empresas con modelos de negocios con pocos activos o con pocos o ningún trabajador, y esto es precisamente de lo que hablábamos en páginas anteriores, la autoridad no puede ni debe obligar a un comerciante a seguir un modelo estricto de negocios, ya que, actualmente con las tecnologías se han ido simplificando las operaciones comerciales y laborales. Probablemente para que una empresa funcione efectivamente no requiere de una gran cantidad de empleados o quizá ninguno, y no por ese simple hecho significa que el empresario está transgrediendo la ley.

Así mismo una de las inconformidades que la propia procuradora menciona, es que este procedimiento se les está aplicando a contribuyentes que ya están siendo sujetos de auditoría fiscal, cuando a juicio de la autoridad revisora, no acreditan la materialidad de las operaciones. La Procuradora comenta: “si ya tienes al contribuyente arrodillado, completamente focalizado, te está ofreciendo todo lo necesario o lo que tiene para desahogar la auditoria, ¿para qué lo vas a meter al 69-B?, ¿qué pasa cuando te suben a este listado? Pues te bajan la cortina, es peor que la medida que había antes de inmovilización de cuentas bancarias, obviamente en otros supuestos, pero si a una empresa que viene trabajando, que a lo mejor tiene uno de estos problemas y que omitió presentar alguna declaración o, que está en auditoria pero que todavía no hay última acta parcial y aunque la hubiera, le aplican este 69-B, pues realmente a mi juicio le

causan perjuicios verdaderamente trascendentes en su actividad comercial y en su fama como empresa⁴⁷

Así mismo el Subprocurador General de la Procuraduría de Defensa del Contribuyente, Edson Uribe Guerrero, manifiesta su perspectiva de este procedimiento, al comentar que al emitir el listado presunto en comentario “el daño ya está hecho, porque la autoridad pasa por alto el efecto factico, ya ni siquiera jurídico, de que el contribuyente ya está siendo exhibido, de que los proveedores del contribuyente ya lo vieron ahí, de que muchas veces en esta publicación presuntiva, ya hay una cancelación del sello digital”⁴⁸. De lo cual se advierte a simple vista que se vulneran a todas luces los derechos de los contribuyentes que todavía no han sido oídos y vencidos en juicio, dejándolos en un total y completo estado de indefensión.

Con lo expresado por estos representantes del ombudsman fiscal, y por lo antes vertido, es que consideramos que la aseveración respecto a la violación al artículo 14 y 22 de la Ley Suprema nacional respecto a la garantía de audiencia y las penas infamantes, no son una exageración, porque retomando lo comentado en dicho coloquio, si hacemos a un lado las cuestiones jurídicas y nos centramos a las consecuencias que se producen por el simple hecho de publicar los datos fiscales, estas rebasan por mucho a las de naturaleza jurídica, los contribuyentes lo que más desean es dejar de ser señalados, rechazados y discriminados, por algo que ni siquiera han cometido, lo peor de todo es que con la medida de cancelar su sello digital, definitivamente se le daña patrimonialmente, cuando, por otra parte el Estado, supuestamente está interesado en la preservación, solvencia y operación de las empresas en México, así manifestado en el artículo 1 de la Ley de Concursos Mercantiles. Es probable que, esta última reflexión sí sea exagerada, sin embargo, de no haber sido por los justiciables que instaron a los órganos competentes para la reforma antes

⁴⁷ <https://www.youtube.com/watch?v=iYnWUwGSgTU>, fecha y hora de consulta: 28 de noviembre de 2018, 17:30 horas.

⁴⁸ *Ídem*.

estudiada respecto al plazo que tenía la autoridad para resolver la situación jurídica de estos causantes, los procedimientos del 69-B del Código Fiscal Federal se pudieron haber prolongado hasta cinco años y, si a ello le sumamos la cancelación del sello digital, las consecuencias económicas con proveedores, instituciones financieras y el público en general, no cuesta creer que podrían haberse producido muchos concursos mercantiles, y todos ellos, instados por el propio Estado.

Época: Décima Época
Registro: 2010621
Instancia: Segunda Sala
Tipo de Tesis: Jurisprudencia
Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación
Libro 25, diciembre de 2015, Tomo I
Materia(s): Constitucional
Tesis: 2a./J. 161/2015 (10a.)
Página: 277

“PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. LAS PUBLICACIONES CON LOS DATOS DE LOS CONTRIBUYENTES A QUE HACE REFERENCIA EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO CONSTITUYEN UNA PENA QUE DEBA RESPETAR LOS DERECHOS RECONOCIDOS EN EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

El citado precepto legal prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal. En esos términos, se concluye que las publicaciones con los datos de los contribuyentes a que hace referencia el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, ***únicamente tienen como finalidad que la autoridad dé a conocer que existe aquella presunción, para que tengan oportunidad de desvirtuarla y, posteriormente, declarar una realidad jurídica*** (sobre la inexistencia de las

operaciones celebradas con esos contribuyentes) respecto de lo cual, los terceros relacionados también pueden hacer valer lo que a su derecho corresponda, sin que tales publicaciones constituyan una pena que deba respetar los derechos fundamentales reconocidos en el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”

Respeto al criterio que acabamos de señalar, si bien es tajante al momento de precisar que, con la publicación de los datos fiscales en el listado de mérito, no se transgreden los derechos fundamentales del artículo 22 Constitucional, lo cierto es que, dentro del mismo criterio no se aclaran concisamente los motivos por los cuales, el acto de autoridad no encuadra en los supuestos, es decir, *penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales*, únicamente se limita a decir que, el listado, tiene la finalidad de dar a conocer la presunción, sin dar argumentos jurídicos del porqué, en cada caso no se configuran las violaciones. Por lo que, a nuestro parecer, y con base en los argumentos de hecho y de derecho, antes vertidos, respecto a las consecuencias que produce dicha publicación infamante, consideramos que sí se vulnera, al menos la prohibición de las penas infamantes.

3.5 Propuesta y desarrollo.

Como bien hemos dejado claro a lo largo de este trabajo de investigación, en el cual se hicieron diversos análisis de la naturaleza de este artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, desde sus conceptos básicos, hasta las implicaciones jurídicas, sociales y económicas que se producen en su aplicación y, teniendo todo esto en cuenta, es que podemos llegar a tomarnos la libertad de proponer ciertos cambios del procedimiento.

Como comentamos en el subtema de antecedentes, hicimos una breve semblanza sobre los diferentes tipos de notificaciones. En ella precisamos que, a nuestro criterio la notificación más viable para este caso en particular es la de

carácter personal, misma que, con la primera de las notificaciones a las que hace alusión el artículo objeto de estudio, es decir, por buzón tributarios, se satisface, toda vez que este medio hace las veces de notificación personal, por así estipulado por la fracción I del artículo 134 del Código Fiscal Federal, sin embargo como ahí dejamos claro, incluso este medio no es del todo fiable en virtud de que, por diversas situaciones de fuerza mayor el contribuyente pudiera verse impedido a revisar su buzón fiscal, y tenerse por materialmente hecha al cuarto día, por esa razón es que, tomando en consideración la gran trascendencia que tiene este procedimiento en la actividad patrimonial y social del implicado, a nuestro parecer, la manera correcta de dar a conocer esta situación es personalmente, así la autoridad, 1) respetaría los derechos humanos de los gobernados, que de por sí está obligada a hacerlo, de acuerdo al artículo 1º Constitucional y, 2) si bien es cierto, tiene que realizar erogaciones para efecto de realizar la notificación, también lo es que, en su debido momento se ahorrarían tiempo, recursos y esfuerzo ante posibles impugnaciones.

Las aseveraciones antes vertidas respecto a las graves consecuencias sociales y económicas, no simplemente se realizan por el simple hecho de así suponerlo nosotros mismos, sino que nos tomamos la libertad de realizar una encuesta sobre este tema, misma que arrojó los resultados que ya preveíamos, la pregunta fue:

“Si fuera un comerciante, el encargado de autorizar créditos, proveedor, o cualquier persona que pudiera tener una relación con alguien que está siendo investigado por las autoridades fiscales por, PRESUNTAMENTE llevar a cabo actividades inexistentes, ¿seguiría teniendo relaciones comerciales con esa persona, o en su caso, autorizaría el crédito?

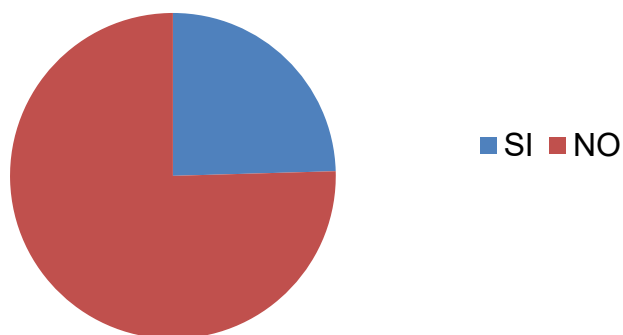
Tenga en consideración:

* En caso de seguir sus relaciones, la autoridad podría requerirle a usted que compruebe que efectivamente recibió los bienes y/o servicios amparados en las facturas.

* La autoridad hacendaria, todavía no ha acreditado la inexistencia de operaciones.

* Entiéndase por actividades inexistentes: emitir facturas sin contar con los recursos humanos y materiales”.

El 27% de las personas dijeron que SÍ continuarían con los comerciantes sujetos de presuncion, mientras que el 73% de ellas dijo que NO continuarían teniendo relaciones comerciales con ellos o, en su caso, No autorizarían el credito.



De lo anterior se desprende a todas luces lo que la sociedad piensa sobre los contribuyentes que están siendo investigados por la autoridad, por supuestamente realizar operaciones inexistentes, entre los encuestados, figuran estudiantes de derecho, de contabilidad, abogados litigantes, corporativos, emprendedores, contadores y, personas que, sin conocer del tema, por el simple hecho de tratarse de “problemas con hacienda” prefieren evitarlos.

Todos ellos, al menos los que respondieron que no continuarían con las relaciones comerciales, tienen algo en común, estigmatizan a dichos causantes, incluso sin saber el trasfondo del asunto, y no es para menos, ya que es el mismo fisco quien nos orilla a tomar estas medidas, aperciéndonos que, de resultar insuficientes los documentos presentados por el contribuyente sujeto de

presunción, seremos nosotros los que tendremos la obligación de acreditar las operaciones. Es una situación análoga a lo que ocurría con los antecedentes penales, en diversos centros de trabajo a sus aspirantes se les requerían, con la finalidad de determinar la clase de personas que son, sin tomar en consideración si se trató de algún error o negligencia por parte de la autoridad, mientras que esas personas han quedado marcadas ante la sociedad.

Por esos motivos, reiteramos nuevamente que la solución a este respecto, es que se notifique únicamente al contribuyente sujeto de presunción, personalmente o, en dado caso, por buzón tributario. Así no violentaría los artículos citados en este capítulo, sobre todo el 14 de la Constitución Política, ya que la publicación de los datos fiscales constituye por sí solo un acto de autoridad sancionador, sin haberse llevado previamente las formalidades esenciales del procedimiento.

En relación con lo anterior, han habido diferentes puntos de vista respecto a considerar si, con la aplicación del artículo objeto de estudio, se ejercen facultades de comprobación o no, algunos consideran que no en virtud de que con este procedimiento únicamente se revisa la materialidad o existencia de los Comprobantes Fiscales Digitales, y no así la formalidad, situación que está contemplada en el artículo 42, fracción V en relación con el artículo 29-A, todos ellos del Código Fiscal de la Federación, los cuales prevén facultades de comprobación. Sin embargo, nosotros consideramos que, si bien, no se ejercen dichas facultades, sí puede desencadenar los mismos efectos, como la imposición de créditos fiscales o incluso la privación de la libertad, por las cuestiones de evasión y simulación de actos, por lo que apoyamos la idea de que, para iniciar este procedimiento, se deben seguir las formalidades de la visita domiciliaria, máxime que el multicitado procedimiento especial del artículo 69-B, se encuentra dentro del capítulo “De las Facultades de las Autoridades Fiscales”

Para concluir este subtema, y en atención a la propuesta de este trabajo de investigación, es que, consideramos que el texto del artículo 69-B del Código

Fiscal de la Federación, debe quedar como sigue, aclarando que lo subrayado pertenece a nuestra propuesta:

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 de manera personal a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación, acudiendo al domicilio fiscal de estos, en caso de que no se encuentre el contribuyente o persona que lo represente, se dejará citatorio con la persona que haya atendido la diligencia para que lo espere al día siguiente, con el apercibimiento que, de no encontrarlo el día y hora señalado, procederá a realizar la notificación a través de su buzón tributario, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se

entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.

Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, 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.

Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción

respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.

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

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.⁴⁹

⁴⁹ Compárese con el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, mismo que se encuentra transcrito en las páginas 3 a 5 del presente trabajo de investigación.

CONCLUSIONES

PRIMERA: Durante la realización del presente trabajo de investigación, nos pudimos dar cuenta de los diversos recursos de los que se vale la autoridad para evitar conductas por parte de los gobernados que puedan dañar al bienestar social, en especial al fisco, como comentamos, es importante que se tomen estas medidas por las graves conductas evasivas de impuestos, ya que no ignoramos que esta es una lamentable realidad social. No obstante, pudimos apreciar que, desde la implementación de la reforma hacendaria del 2014, la autoridad se ha extralimitado en el ejercicio de sus facultades, con el buzón tributario, contabilidad electrónica, “factura 3.3.” y otros medios, que en sí, tienen una buena finalidad, sin embargo, lo cierto es que obligan al contribuyente a proporcionar más información de la estrictamente necesaria para cumplir con sus obligaciones fiscales y tributaria.

SEGUNDA: Confirmamos que, con el procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, se transgreden diversos derechos de los causantes. Respecto al listado que se emite dentro de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria y el Diario Oficial de la Federación, su mera existencia constituye, graves repercusiones para los que aparecen en ellos. Respecto a los efectos fiscales que se eliminan como la deducción y el acreditamiento, estos, si bien no constituyen la fuente principal de riqueza de los contribuyentes, sí son un gran beneficio para aquellos que por derecho les corresponde realizarlos, al reducir la carga impositiva, que por sí sola es alta y, si por error de la autoridad o involuntariamente, el contribuyente no pudo acceder a su buzón fiscal, y por lo tanto no se desvirtuaron las presunciones, esos efectos serán eliminados, dañando gravemente la economía del causante.

TERCERA: Pudimos comprobar que, tratándose del listado presunto del artículo 69-B del Código Fiscal Federal, la autoridad violenta el derecho de protección de datos personales en posesión de sujetos obligados, ya que, como bien se

comentó, los datos publicados en el listado, no constituyen propiamente datos sensibles, pero al publicarse bajo cierto contexto, que en este caso en particular es bajo la presunción de “evasores, simuladores y contribuyentes incumplidos”, vemos que se generan exactamente los mismos efectos que los datos que sí se consideran sensibles, como las opiniones políticas, las preferencias sexuales, creencias religiosas, entre otras, ya que al publicarse en el referido listado se producen consecuencias discriminatorias para los que aparecen en él, como bien lo respalda la investigación de campo que nos permitimos realizar, y los comentarios de los expertos en el tema.

CUARTA: Así mismo pudimos ver que, con el procedimiento relativo a la notificación de presunción por el listado, se vulnera el derecho a la vida privada e intimidad que toda persona posee, ya que, desde el momento en que la autoridad da a conocer la presunción se actualiza. Sobre todo, por el hecho de que, las autoridades responsables de hacer la publicación de los referidos listados, son plenamente conscientes del grave daño económico y social que se producen con la simple presunción, han sido innumerables los juicios de amparo, mesas de debate, coloquios y conferencias que abordan el tema.

Se llegó a creer que, de no hacerse pública la presunción, se vulneraban los derechos de la sociedad, especialmente de aquellas personas con las que el causante tiene relaciones comerciales, sin embargo esto no es verdad, ya que, el hecho de que la presunción no sea pública, no evitaría que, en su momento, los terceros acreditaran que efectivamente recibieron los bienes o servicios que amparan los comprobantes, en virtud de que esto lo harían hasta que haya quedado totalmente acreditada la inexistencia de operaciones. El objeto de la presente investigación, no fue declarar nuestra inconformidad por el hecho de que la autoridad se entere del comportamiento del contribuyente, sino de hacer constar el hecho de que, con los resultados de la publicación presunta, se generan todas las consecuencias de una sanción, aún y cuando no se ha acreditado la conducta evasiva, desacreditando al contribuyente cumplido, en el

aspecto de su buena fama de la que gozan dentro del comercio, causándoles, además, un daño moral.

QUINTA: Respecto a las violaciones a derechos fundamentales que se comenten con el procedimiento en comento, la violación a la garantía de audiencia contemplada en el artículo 14 constitucional, fue la parte medular de la presente investigación, ya que, todo el contexto referente a la protección de datos personales y la creación de circunstancias discriminatorias, culminan en la violación de esta garantía esencial, ya que, si bien, la primera parte del procedimiento contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, es decir, de la notificación y el periodo a prueba, no se creó con esta intención, lo cierto es que los resultados demuestran todo lo contrario, por si fuera poco la ruptura y la no materialización de relaciones comerciales, según expertos en el tema, frecuentemente esa simple presunción va acompañada de la cancelación del sello digital, mala calificación en el buró de crédito, impedimento para participar en licitaciones públicas, entre otras, por lo que es a todas luces violatorio de este precepto legal, ya que se les está privando de sus derechos, sin haberse llevado a cabo procedimiento alguno en el que se sigan las formalidades esenciales de las normas.

SEXTA: De todo lo anterior podemos concluir que se confirma la hipótesis planteada al momento de decidir realizar la presente investigación, ya que, cada día son más las persona que se ubican en este supuesto y se ven obligadas a investigar sobre el tema e instar a las autoridades, lo que da como resultado más información al respecto, era solo cuestión de tiempo para ver realmente las consecuencias que produciría la creación del procedimiento del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. En este tiempo se ha demostrado que las consecuencias fácticas superan por mucho a las jurídicas, con lo fáctico nos referimos a los aspectos económicos y sociales, ya que la publicación del nombre, razón y/o denominación social, junto con la clave del Registro Federal

de Contribuyentes, incluso en modalidad presunta, genera consecuencias negativas en los aspectos señalados en el título de esta investigación.

- ❖ Sociales: se actualiza este supuesto cuando, las posibles relaciones comerciales entre proveedores, clientes, instituciones financieras o el mismo gobierno, prefieren no contratar con el contribuyente, porque hacerlo les traería problemas a ellos también, aunque después se desacredite la presunción, mientras tanto ya le causaron un grave perjuicio en su fama como empresa.
- ❖ Económicas: de igual forma se configura este aspecto cuando, las relaciones comerciales presentes con proveedores, clientes, instituciones financieras, entre otros, deciden poner fin a los contratos que tenían con el causante y, por si fuera poco, la cancelación del sello digital, terminaría con la actividad comercial del contribuyente, ya que si no expide sus comprobantes con los requisitos que la ley dispone, simplemente el adquirente del bien o servicio, no podría deducir dicha erogación, por lo cual fácilmente buscaría a otro proveedor.
- ❖ Jurídicas: por último, como se expuso en la presente investigación, las consecuencias de los dos aspectos anteriores, perfeccionan las violaciones a algunos derechos fundamentales, como la protección de datos en posesión de autoridades, la privacidad e intimidad, la garantía de audiencia y la prohibición de penas infamantes.

FUENTES DE CONSULTA:

A. LIBROS

- BETANCOURT, Fernando, Derecho Romano Clásico, Sevilla, Universidad de Sevilla, 1995.
- BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Las Garantías Individuales, 41ª edición, Porrúa, México, 2009.
- CALVO NICOLAU, Enrique, Tratado del Impuesto Sobre la Renta, Themis, México, D.F. 2013.
- CASTRO, Juventino V., Garantías y Amparo, Porrúa, decima cuarta edición, México, 2006.
- DE LA CUEVA, Arturo. Derecho Fiscal, cuarta edición, Porrúa, México, 2011.
- GARCÍA-MOLINA RIQUELME, Antonio M., El Régimen De Penas Y Penitencias En El Tribunal De La Inquisición De México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1999.
- GÓMEZ-ROBLEDO VERDUZCO, Alonso, Temas Selectos de Derecho Internacional, cuarta edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 2003.
- GRECO, Orlando. Diccionario Contable. 2da ed., Valleta. Argentina. 2000.
- HERRÁN ORTÍZ, Ana Isabel, El Derecho a la Intimidad en la Nueva Ley Orgánica de Protección de Datos Personales, Dykinson, Madrid, 2002.
- NOVOA MONREAL, Eduardo. Derecho a la Vida Privada y Libertad de Información: un Conflicto de Derechos, Siglo XXI, México, 1979.
- OSSORIO, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Heliasta, Argentina, 1990.
- SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo, Aplicación Práctica del Código Fiscal: Introducción al Derecho Fiscal. Sexta edición, ediciones fiscales isef, México, 2008.

- VILLANUEVA VILLANUEVA, Ernesto. El Sistema Jurídico de los Medios de Comunicación en México, UAM unidad Azcapotzalco, México, 1995.

B. DICCIONARIOS

- DICCIONARIO DE CONTABILIDAD Y FINANZAS, ed. 1999, Madrid.
- DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO ILUSTRADO, Madrid, Editorial LIB.
- DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Tomo D – H, decimotercera edición, Porrúa, México, 1999.
- KOHLER, Eric. Diccionario Para Contadores, Noriega, México, 2004.

C. REVISTAS

- “¿Qué sabes de la nueva factura electrónica 3.3?”, Proteja su Dinero, mensual, número 215, año 18, CONDUSEF, México, febrero 2018.

D. DIARIOS

- Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, Gaceta Parlamentaria, Año XVI, Palacio Legislativo de San Lázaro, domingo 8 de septiembre de 2013, Número 3857-C, p LXXXII. [En línea] Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf, fecha y hora de consulta: 24 de mayo de 2018, 15:20 horas.
- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION. Decreto por el que se Reforman, Adicionan y Derogan Diversas Disposiciones del Código Fiscal de la Federación, 9 de diciembre de 2013.
- Gaceta Parlamentaria, Año XVI, Palacio Legislativo de San Lázaro, domingo 8 de septiembre de 2013, número 3857-C, p. CV-CX. Disponible

en:

http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf
, fecha y hora de consulta: 23 de julio de 2018, 18:10 horas.

E. FUENTES LEGISLATIVAS

- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS
- DECLARACIÓN UNIVERSAL DE DERECHOS HUMANOS
- PACTO INTERNACIONAL DE DERECHOS CIVILES Y POLÍTICOS
- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

F. FUENTES JURISPRUDENCIALES

- Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Instancia: Primera Sala, Décima Época, Tipo de Tesis: Aislada, Página: 524, COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES. Amparo directo en revisión 84/2013. Lechera Alteña, S.A. de C.V. 6 de marzo de 2013. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.
- Fuente: R.T.F.J.A., Año II, No. 16, Noviembre 2017, Primera sección del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Octava Época, Tesis VIII-P-1aS-214, Página: 314, COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 29 Y 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO OBLIGA A LA AUTORIDAD A RECONOCER DE FORMA AUTOMÁTICA EL EFECTO FISCAL QUE CON ÉSTOS SE PRETENDE. Juicio Contencioso Administrativo Núm. 4351/16-07-01-4- OT/1124/17-S1-04-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 15 de agosto de 2017, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Rafael Anzures Uribe.- Secretaria: Lic. Ana María Reyna Ángel.
- Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda sala, Decima época, Tesis: 2a./J. 133/2015 (10a.), Página: 1738,

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL DERECHO DE AUDIENCIA.

- Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tribunales Colegiados de Circuito, Décima época, Tesis Aislada XXVII.3o.52 A (10a.), Página: 2990, NOTIFICACIÓN EN LA PÁGINA DE INTERNET DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. PROCEDE CONCEDER LA SUSPENSIÓN DEFINITIVA EN EL AMPARO PROMOVIDO EN SU CONTRA, PARA EL EFECTO DE QUE LA AUTORIDAD SE ABSTENGA DE PRACTICARLA, CUANDO EL QUEJOSO ADUCE HABERSE ENTERADO DE QUE SE ENCUENTRA EN ESE SUPUESTO MEDIANTE SU BUZÓN FISCAL. Incidente de suspensión (revisión) 198/2017. Fortaleza Corporativa Forco, S.A. de C.V. 20 de julio de 2017. Unanimidad de votos. Ponente: Selina Haidé Avante Juárez. Secretario: Santiago Ermilo Aguilar Pavón.
- Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Octava época, Tipo de Tesis: Aislada, Página: 643, PENAS INFAMANTES. INUSITADAS Y TRASCENDENTALES. LOS ARTICULOS 235, 239 Y 241 DEL CODIGO PENAL DEL ESTADO DE MEXICO, NO ESTABLECEN. Amparo directo 342/94. Ana María Almeda Olivares. 10 de mayo de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Raúl Díaz Infante Aranda. Secretario: Rigoberto F. González Torres.
- Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda sala, Décima época, Tesis: 2a./J. 161/2015 (10a.), página 277, PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. LAS PUBLICACIONES CON LOS DATOS DE LOS CONTRIBUYENTES A QUE HACE REFERENCIA EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO CONSTITUYEN UNA PENA QUE DEBA RESPETAR LOS DERECHOS RECONOCIDOS EN EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

G. FUENTES ELECTRÓNICAS

- ARROYO AMADOR, José Luis Compensación, Devolución y Acreditamiento De Impuestos Federales, Marzo 2013. [En línea]. Disponible:
<http://www.cadefi.com.mx/cursos/descargadearchivos/DEVOLUCIONES%20Y%20COMPENSACIONES/COMPENSACIONES.pdf>, fecha y hora de consulta: 20 de junio de 2018, 17:20 horas.
- http://omawww.sat.gob.mx/fichas_tematicas/declaracion_anual/Paginas/deduciones_personales_2017.aspx, fecha y hora de consulta: 20 de mayo 2018, 17:00 horas.
- <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap1.pdf>, fecha y hora de consulta: 21 de junio de 2018, 13:00 horas.
- <https://www.inegi.org.mx/temas/uma/>, fecha y hora de consulta: 08 de junio de 2019, 18:30 horas.
- <http://www.sat.gob.mx/factura/Paginas/default.htm>, fecha y hora de consulta: 14 de mayo de 2018, 14:25 horas.
- <https://www.sat.gob.mx/home>, fecha y hora de consulta: 03 de agosto de 2018, 15:35 horas.
- <https://www.youtube.com/watch?v=iYnWUwGSgTU>, fecha y hora de consulta: 28 de noviembre de 2018, 17:30 horas.
- RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio. Evasión fiscal. Boletín Mexicano de Derecho Comparado, [S.l.], jan. 2001. ISSN 2448-4873. Disponible en: <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3673/4485>. Fecha y hora de consulta: 23 julio 2018, 13:50 horas.