ACUSE

C. DIPUTADO LUIS ARMANDO MELGAR BRAVO
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO DE LA H. CÁMARA DE DIPUTADOS, DE LA LXV LEGISLATURA.
P R E S E N T E.

OFICIALÍA DE PARTES RECIBIDO 2021 OCT -7 AM 11:45

PRODECON/OP/055/2021

Apreciable Diputado, el que suscribe **Mtro. Luis Alberto Placencia Alarcón,** Titular en Funciones, en suplencia por ausencia del Titular de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 5, fracción XVI de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006 y reformada mediante Decreto de 07 de septiembre de 2009; 14, fracción I, en relación con el 5, apartado B, fracción I del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; y 92, 94 y 95 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ordenamientos jurídicos publicados en el Diario Oficial de la Federación el 24 de julio de 2020 y 27 de mayo de 2014, respectivamente; de manera respetuosa, someto a su consideración las siguientes propuestas por las que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y de la Ley de Ingresos de la Federación.

MOTIVOS

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como organismo público descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica, funcional y de gestión, especializado en materia tributaria, tiene entre otras atribuciones, realizar propuestas de modificación a las disposiciones fiscales en beneficio de los pagadores de impuestos, ello de conformidad con el artículo 5, fracción XVI de su Ley Orgánica.

Es importante señalar que la propuesta de modificación a las disposiciones fiscales es el resultado del ejercicio de las funciones que realiza esta Procuraduría en materia de asesoría y consulta, así como de investigación de las quejas de los contribuyentes. Al respecto, el análisis efectuado a las problemáticas que presentan los contribuyentes y el efecto en sus derechos, son el sustento de cada

una de las modificaciones que se proponen a esta H. Comisión de Hacienda y Crédito Público, por lo que su eventual aprobación permitiría generar una mejor relación entre el fisco federal y los pagadores de impuestos.

La relevancia de esta propuesta estriba en que está encaminada a actualizar los derechos de los contribuyentes, dar transparencia a las disposiciones fiscales, así como hacer consistentes las disposiciones fiscales con los derechos de los contribuyentes.

En la medida en que se genere un ambiente de respeto a los derechos de los contribuyentes, la disposición de los pagadores de impuestos para el cumplimiento fiscal voluntario se fortalecerá, lo cual beneficia a la sociedad, al mejorar la recaudación y, por lo tanto, contar con un presupuesto más amplio para brindar los servicios que la sociedad necesita y demanda.

La propuesta de modificación se clasifica por materia, a efecto de que sea fácil su análisis y consulta.

Ley del Impuesto sobre la Renta

1. **Establecer el procedimiento que los pagadores de impuestos deben seguir para el cálculo y determinación del ISR, en pagos provisionales y en la declaración del impuesto del ejercicio.**

De conformidad con el artículo 6, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF), corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, lo que se conoce como "autodeterminación". Esto significa que el contribuyente reconoce que realizó el hecho imponible y efectúa el cálculo para determinar la cantidad que corresponde a su obligación fiscal.

Dicho en otras palabras, en el causante recae la obligación de determinar, en cantidad líquida, las contribuciones a enterar, **mediante operaciones matemáticas encaminadas a fijar su importe exacto**, a través de la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley; ello partiendo del principio de buena fe, el cual permite al causante declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias[1].

[1] Resulta aplicable la tesis de jurisprudencia de rubro **"OBLIGACIONES FISCALES. LA AUTODETERMINACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES PREVISTA EN EL ARTÍCULO 6o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO**

En ese tenor, para permitirles cumplir con dichas obligaciones, las disposiciones fiscales deben establecer con claridad los elementos esenciales del tributo, esto es, sujeto, objeto, base, tasa y tarifa. En el caso de la tasa, ésta se expresa en porcentajes; mientras que la tarifa corresponde a cuotas fijas establecidas por tramo de ingresos, que se traducen en cantidades de dinero, que constituyen elementos cuantitativos, cuya finalidad es fijar los parámetros para determinar el monto de la obligación tributaria. En este sentido, el cálculo y la determinación de los impuestos implican operaciones y aspectos técnicos que deben estar claramente establecidos y definidos en la legislación.

En ese sentido, es dable concluir que en la ley se debe contemplar de forma precisa los elementos que permitan a los contribuyentes autodeterminar las contribuciones a su cargo y, a su vez, a la autoridad fiscal verificar el cumplimiento de las obligaciones.

Respecto al impuesto sobre la renta (en adelante ISR), el cual es un impuesto directo que grava los ingresos que modifican el patrimonio del contribuyente; en el artículo 1 de la Ley del ISR se prevé a los sujetos obligados al pago del referido impuesto, tal y como se observa de la siguiente transcripción:

> **"Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:**
>
> **I.** Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
>
> **II.** Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
>
> **III.** Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste".
>
> **[Énfasis añadido]**

CONSTITUYE UN DERECHO, SINO UNA MODALIDAD PARA EL CUMPLIMIENTO DE AQUÉLLAS A CARGO DEL CONTRIBUYENTE" Registro digital: 160032, Instancia: Primera Sala, Décima Época, Materias(s): Administrativa, Tesis: 1a./J. 11/2012 (9a.), Gaceta. Libro X, Julio de 2012, Tomo 1, página 478.

En el caso de las personas físicas, cuya regulación se encuentra en el Título IV, de la Ley del ISR, el impuesto aludido se deberá pagar cuando se obtengan ingresos por: **a)** salarios y en general por la prestación de un servicio subordinado; **b)** por actividades empresariales y profesionales; **c)** por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, entre otros.

En ese contexto, el marco normativo para la determinación y el pago del ISR señala lo siguiente:

> **"Artículo 96. Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual.** No se efectuará retención a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.
>
> **La retención se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, la siguiente:"**
>
> [...]
>
> **[Énfasis añadido]**
>
> **"Artículo 106.** Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, **efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará** restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere esta Sección obtenidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago, las deducciones autorizadas en esta Sección correspondientes al mismo periodo y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, en su caso, las pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubieran disminuido.
>
> **Al resultado que se obtenga conforme al párrafo anterior, se le aplicará la tarifa que se determine de acuerdo a lo siguiente**:
>
> **Se tomará como base la tarifa del artículo 96 de esta Ley, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que en los términos de dicho artículo resulten para cada uno de los meses del periodo a que se refiere el**

pago provisional de que se trate, y que correspondan al mismo renglón identificado por el mismo por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior. Las autoridades fiscales realizarán las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para calcular la tarifa aplicable y la publicará en el Diario Oficial de la Federación".

[...]

[Énfasis añadido]

"Artículo 152. Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de este Título, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos Capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las Secciones I o II del Capítulo II de este Título, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 151 de esta Ley. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la siguiente:"

[...]

[Énfasis añadido]

Como se puede observar, el ISR se debe enterar al fisco a través de los pagos provisionales, que son anticipos a cuenta del monto del tributo que se determina en la declaración anual del ejercicio. Dichos pagos provisionales se enteran en las declaraciones que deben presentarse a más tardar el 17 del mes inmediato posterior a aquel que corresponda el pago. En el caso de la declaración anual, el pago se efectúa a más tardar en el mes de abril siguiente al ejercicio fiscal que se reporta. En este sentido, para determinar dicho tributo, de acuerdo con su marco normativo, existe una fase previa (declaraciones provisionales) y una definitiva (declaración anual).

Al respecto, y por señalar uno de los supuestos, los pagos provisionales para los ingresos por actividades empresariales y profesionales se calcularán restando a la totalidad de los ingresos obtenidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago provisional, las deducciones autorizadas y, en su caso, las pérdidas fiscales. Al resultado obtenido de la operación anterior, se le aplicará la tarifa del artículo 96 de la Ley del ISR.

Tratándose del impuesto del ejercicio (anual), éste se calculará sumando todos los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio; al monto resultante se le deberán restar las deducciones autorizadas, obteniendo la utilidad gravable, a la

cual, en su caso, se le disminuirán las deducciones personales; finalmente, al resultado obtenido se le aplicará la tarifa anual.

Derivado de lo anterior, si bien es cierto que el fundamento legal para realizar el cálculo de los pagos provisionales y del impuesto anual del ISR, son los artículos 106 en relación con el numeral 96 y el diverso 152, todos de la Ley del ISR; también lo es que, en ambos casos, los artículos sólo hacen mención a las tarifas que se deben considerar para realizar el cálculo, mismas que se incluyen en el Anexo 8 de la Resolución Miscelánea Fiscal del ejercicio de que se trate. Sin embargo, no se hace referencia a la mecánica, fórmula o procedimiento que el contribuyente persona física debe seguir, a efecto de autodeterminar el impuesto respectivo aplicando dichas tarifas, habida cuenta que, en la práctica tributaria, el procedimiento que se lleva a cabo para determinar el ISR es el siguiente:

	CANTIDAD A LA QUE SE APLICA LA TARIFA.
(-)	LÍMITE INFERIOR
(=)	EXCEDENTE DEL LÍMITE INFERIOR
(x)	PORCENTAJE APLICABLE SOBRE EL EXCEDENTE DEL LÍMITE INFERIOR
(=)	IMPUESTO MARGINAL
(+)	CUOTA FIJA
(=)	IMPUESTO DETERMINADO

En el contexto descrito, resulta trascendente proteger los derechos de los contribuyentes respecto a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, tal y como lo dispone la fracción I del artículo 2 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, razón por la cual se estima conveniente que en la Ley del ISR se establezca el procedimiento para calcular el ISR en los pagos provisionales y en la declaración anual, ya que actualmente no existe disposición legal alguna que explique el procedimiento o fórmula que debe aplicar el contribuyente persona física para cumplir con tales obligaciones, generando incertidumbre jurídica.

En efecto, el procedimiento para efectuar el cálculo del ISR para las personas físicas sólo existe en la práctica; sin embargo, por certeza jurídica la propia legislación debe establecer los elementos suficientes que permitan a los pagadores de impuestos autodeterminar en cantidad líquida las contribuciones a su cargo.

Lo anterior genera incertidumbre jurídica a los contribuyentes, transgrediendo en su perjuicio los derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídica previstos en los artículos 14 y 16 Constitucionales, toda vez que UN CONTRIBUYENTE QUE INICIE CON EL CUMPLIMIENTO DE SUS OBLIGACIONES FISCALES no tiene pleno conocimiento sobre el procedimiento que debe aplicar.

Lo anterior es así, pues aquellos contribuyentes que van iniciando con sus actividades, no tienen la experticia sobre cómo realizar el cálculo del ISR, por lo que se encuentran en estado de indefensión. En este sentido, se insiste en que la Ley del ISR sólo hace mención a las tarifas que se deben de considerar para realizar el cálculo, mismas que se incluyen en el Anexo 8 de la Resolución Miscelánea Fiscal del ejercicio de que se trate; pero no establece la mecánica, fórmula o procedimiento que el contribuyente persona física debe seguir para aplicar dichas tarifas a efecto de determinar el impuesto respectivo.

De la revisión de la Ley del ISR en sus diferentes etapas de vigencia, considerando la publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980[2] y las posteriores de fecha 1 de enero de 2002 y 11 de diciembre de 2013, se puede apreciar que han sido omisas respecto a establecer el procedimiento para aplicar la tarifa del ISR de las personas físicas y de esta manera los contribuyentes puedan calcular y determinar adecuadamente el impuesto que les corresponde. Ante esta situación, resulta necesario transparentar la forma en que se debe aplicar la tarifa para calcular el ISR de las personas físicas, pues ello permitirá que cualquier contribuyente pueda calcular su propio impuesto y no sea un tema exclusivo de especialistas fiscales.

En tales consideraciones, es claro que la Ley del ISR debe establecer la mecánica, fórmula o procedimiento que los pagadores de impuestos deben seguir para el cálculo del ISR, a efecto de no dejarlos en estado de indefensión ante la obligatoriedad de la autodeterminación del tributo.

Esta propuesta cobra especial relevancia pues en la actualidad, del universo de contribuyentes activos registrados[3] que es de 78.88 millones, 76.66 millones son personas físicas, esto es, aproximadamente el 97% del padrón, quienes son más acuciosos en lo que pagan de impuestos y por eso se requiere no sólo transparentar el cálculo del ISR, sino también señalar las operaciones necesarias

[2] https://www.dof.gob.mx/index_113.php?year=1980&month=12&day=30

[3] Anexo II de Finanzas Públicas, correspondiente a Indicadores de Recaudación. Primer Informe Trimestral sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Publica, 2021.

para que puedan cumplir de forma simple y sencilla con el principio de autodeterminación.

En mérito de lo anteriormente expuesto, con el objeto de transparentar el procedimiento que deben seguir los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, proporcionándoles certeza y seguridad jurídica respecto a la determinación del cálculo provisional y anual del ISR, se propone modificar los artículos 96 y 152 de la Ley del ISR con el fin de establecer el procedimiento para el cálculo y determinación del ISR, tanto en pagos provisionales como en la declaración del impuesto del ejercicio.

2. **Excluir a los gastos por servicios funerarios de la limitante general de las deducciones previstas en el último párrafo del artículo 151 de la Ley del ISR.**

En nuestro sistema jurídico tributario las deducciones son los conceptos que el legislador considera intervienen en detrimento de la riqueza, objeto del ingreso obtenido por los pagadores de impuestos[4]. En la Ley del ISR se contemplan dos tipos de deducciones: **1)** Estructurales (deducciones autorizadas), que son erogaciones vinculadas con la generación del ingreso, ya que su principal característica reside en subjetivizar el gravamen del tributo, adecuándolo a las circunstancias particulares -su actividad económica o giro- del contribuyente; y **2)** No estructurales (deducciones personales), aquellas que no se encuentran relacionadas con la generación del ingreso, es decir, son beneficios fiscales cuya finalidad estriba en generar posiciones preferenciales o bien, producir alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal, para apoyar a un cierto grupo de la sociedad[5].

En el caso particular que nos ocupa, las deducciones personales son un elemento que sirve de base para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta del ejercicio de las personas físicas, pues como lo establece el propio artículo 152 de la Ley del ISR, los contribuyentes **podrán** disminuir de los ingresos obtenidos conforme a los capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX del Título IV de las Personas Físicas, después de haber efectuado las deducciones autorizadas correspondientes y

[4] Lo anterior, en términos de la tesis aislada emitida por el Tercer Tribunal Colegiado en materia administrativa del Primer Circuito, de rubro: **"LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DEDUCCIONES CONTEMPLADAS EN LA."**, con datos de localización: [TA]; 8a. Época; T.C.C.; S.J.F.; Tomo X, Julio de 1992; Pág. 382

[5] Corrobora lo así expuesto, lo sustentando por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dentro de la tesis jurisprudencial 1a./J. 15/2011, de rubro: **"'DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA".**

sumado la utilidad gravable que, en su caso, resulte de los ingresos por actividades empresariales y profesionales conforme al Capítulo II del citado Título; las deducciones personales que contempla el artículo 151 del citado ordenamiento. Al resultado de dicha operación (base gravable), se le aplicará la tarifa anual del impuesto sobre la renta de las personas físicas para determinar el monto exacto del tributo a enterar o bien, de un saldo a favor.

Conforme al artículo 151 de la Ley del ISR, las **deducciones personales** que los contribuyentes pueden efectuar son las siguientes: **a)** honorarios médicos y gastos hospitalarios, **b) gastos funerarios**, **c)** donativos, **d)** intereses de créditos hipotecarios, **e)** aportaciones voluntarias o complementarias a las cuentas de retiro, **f)** seguros de gastos médicos, **g)** gastos destinados a la transportación escolar de los descendientes en línea recta, y **h)** los pagos efectuados por concepto del impuesto local sobre ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

Para hacer efectiva la deducción en el caso de los gastos funerarios, el contribuyente debe cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 151, fracción II y último párrafo de la Ley del ISR, que disponen:

> **"Artículo 151.** Las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los señalados en este Título, para calcular su impuesto anual, podrán hacer, además de las deducciones autorizadas en cada Capítulo de esta Ley que les correspondan, **las siguientes deducciones personales:**
>
> (...)
>
> II. Los gastos de funerales en la parte en que **no excedan del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año**, efectuados para las personas señaladas en la fracción que antecede.
>
> (...)
>
> **El monto total de las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes en los términos de este artículo no podrá exceder de la cantidad que resulte menor entre cinco salarios mínimos generales elevados al año, o del 15% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por los que no se pague el impuesto.** Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de las fracciones III y V de este artículo".
>
> **[Énfasis añadido]**

El artículo transcrito prevé que son deducibles los gastos funerarios efectuados por el contribuyente, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta.

La deducción en comento tiene dos limitantes, a saber:

1) **Limitante particular.** No deberán exceder del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, es decir, la limitante de la deducción por gastos funerarios equivale a $32,693.40[6] pesos; y

2) **Limitante general.** El monto total de las deducciones no podrá exceder de la cantidad que resulte menor entre cinco salarios mínimos generales elevados al año, lo que equivale al monto de $163,467.00 pesos; o del 15% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por los que no se pague el impuesto.

Ante tal situación, este *Ombudsperson* fiscal considera que aplicar dos limitantes para los gastos funerarios causa un impacto económico en el contribuyente que efectuará la deducción, en virtud de que la limitante general sacrifica en mayor medida a las personas con menor ingreso, disminuyendo los recursos disponibles que tienen para cubrir necesidades básicas como salud, vivienda y seguridad social, máxime que atendiendo a la naturaleza de dicha deducción es un gasto contingente y no una erogación que los contribuyentes realicen habitualmente para manipular la utilidad o renta neta del tributo[7].

Luego entonces, no existe justificación alguna para que el contribuyente al realizar este tipo de deducción observe las condiciones de la limitante general, toda vez que es evidente que, atendiendo al origen de dicho gasto, el concepto no podría ser utilizado por las personas físicas para obtener algún beneficio fiscal injusto o indebido.

Vale la pena traer a consideración la racionalidad para incorporar la limitación general a las deducciones personales. En la exposición de motivos de la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal, en relación con las deducciones personales,

[6] https://www.inegi.org.mx/temas/uma/

[7] Resulta aplicable la jurisprudencia 2a./J. 26/2017, Décima Época de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 40, marzo de 2017, Tomo II, página 824 y registro 2013875, de rubro: "**RENTA. LAS DEDUCCIONES PERSONALES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 151 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, TIENEN EL CARÁCTER DE NO ESTRUCTURALES**".

se estableció que la finalidad de limitarlas obedeció a que el legislador observó que se incrementaron el monto de las deducciones personales que declararon los contribuyentes, debido al aumento en el monto deducible y a la aplicación de nuevos conceptos, tal y como se advierte a continuación[8]:

> **Deducciones personales.**
>
> La Iniciativa de referencia propone a esta Soberanía limitar el monto máximo de las deducciones personales realizadas por una persona física al año a la cantidad que resulte menor entre el 10% del ingreso anual total del contribuyente, incluyendo ingresos exentos, y un monto equivalente a 2 salarios mínimos anuales correspondientes al área geográfica del Distrito Federal.
>
> Lo anterior, en razón de que en los últimos años el número de este tipo de **deducciones se ha duplicado de 5 a 10, a la vez que su monto se ha incrementado significativamente, por lo cual, entre 2003 y 2011 el monto de las deducciones personales que declararon los contribuyentes creció alrededor de 270% en términos reales. Ello obedece tanto al incremento en el monto deducible, así como a la aplicación de nuevos conceptos deducibles**, por ejemplo, el pago de colegiaturas.
>
> Considera el Ejecutivo Federal que **esta medida ayudaría a lograr un sistema más progresivo y justo,** toda vez que el beneficio que otorgan las deducciones personales se concentra en forma desproporcionada en aquellos contribuyentes de mayor capacidad económica.
>
> Las estadísticas disponibles muestran que mientras los contribuyentes del primer decil de ingreso obtienen sólo 0.4% del total del beneficio, los del décimo decil obtienen alrededor del 87%; ello, deriva de la alta concentración del gasto en los bienes y servicios deducibles, así como del hecho de que sólo las personas con ingresos superiores a 400 mil pesos están obligadas a presentar su declaración anual, mientras que en su mayoría las personas con ingresos menores a la cantidad mencionada no la presentan, con lo que no ejercen su derecho aun cuando hubieran podido aplicar deducciones personales.

Como se puede advertir, la limitante a las deducciones personales se justificó con el argumento de que dicha medida se implementó para lograr un sistema más progresivo y justo. Sin embargo, este *Ombudsperson* fiscal considera que a las

[8] 17 oct anexo IX.qxd (diputados.gob.mx)

deducciones por gastos funerarios no les debe aplicar la limitante general, en virtud de que:

1) Esta deducción ya está acotada a un salario mínimo anual, por lo que es injusto e inhumano aplicarle una segunda limitante, sobre todo al tratarse de un gasto que no se realiza por voluntad del contribuyente y que, en caso de tenerlo, implica que hubo una pérdida humana para el contribuyente.

2) Al estar acotado a un salario mínimo anual no tiene ningún impacto en la progresividad del impuesto sobre la renta, la cual es el objetivo de la exposición de motivos citada. Ello a diferencia de otras deducciones personales que no estaban acotadas y de las cuales los contribuyentes de los deciles altos sí hacían un mayor uso. Tampoco tiene impacto en que el régimen sea más justo, pues con independencia de la doble limitante los gastos funerarios no se pueden planear, son impredecibles y es un hecho al que se enfrentan por igual los contribuyentes de todos los deciles de ingreso.

3) De la revisión del muestreo de precios que realiza el INEGI para calcular el INPC, se obtuvo que el precio promedio en el país para los servicios funerarios era de $16,370.00 pesos para el mes de mayo de 2021. Esta cantidad es aproximadamente la mitad del monto equivalente a un salario general anual, que corresponde a la limitante particular, la cual tampoco debería establecerse, pues en los gastos del dolor humano no hay intencionalidad alguna de abuso o de exagerar los gastos asociados con la muerte. Ahora bien, la situación del contribuyente se exacerba si a este gasto se le aplica adicionalmente la limitación general y dicho monto es superior al 15% de sus ingresos, pues no podrá deducir la totalidad de esta erogación ni de las otras deducciones personales.

En este sentido, se estima que se debe permitir que los gastos funerarios se deduzcan sin observar la limitante general establecida en el último párrafo del artículo 151 de la Ley del ISR, a fin de atender un fin económico y social.

Lo anterior es así pues este tipo de gastos son contingentes e involucran el dolor y la pérdida de un familiar directo, los cuales no podrían ser utilizados para crear figuras jurídicas, a través de las cuales el contribuyente evite el pago del ISR, habida cuenta que este tipo de gastos tienen un impacto económico en el contribuyente, situación que no fue considerada al momento de incluirlos en la limitante general, pues a diferencia del resto de las deducciones no estructurales, los gastos funerarios atienden a una causa que no es generada por el causante y

la cual no podría ser utilizada por el contribuyente para realizar, por ejemplo, esquemas de planeación fiscal.

En ese tenor, con la eliminación de la limitante general establecida en el último párrafo del artículo 151 de la Ley del ISR para gastos funerarios, se estaría apoyando a la población en general y en especial a la que se encuentra afectada por la crisis internacional y nacional que representa el COVID-19. Ello es así, pues considerando las cifras mortales en México (280,607 defunciones totales por COVID-19[9] desde que inició la pandemia), es probable que estos contribuyentes también debieron efectuar gastos por concepto de honorarios médicos, hospitalarios, aparatos para la rehabilitación o restablecimiento del paciente.

Además, se deben tener en cuenta los efectos económicos que se han causado en el país, derivado de la contingencia sanitaria por COVID-19 que alcanzó el nivel de pandemia mundial. Por ejemplo, el cierre de negocios que, a su vez, ha ocasionado la pérdida de empleos, la disminución de los salarios y, por lo tanto, un recrudecimiento de la pobreza, lo que produce que los recursos que las familias tienen disponibles para atender las necesidades básicas de alimentación, salud, vivienda y salud, sean menores y si a eso se les suman los gastos contingentes que ha traído aparejada esta pandemia, como son los gastos funerarios, prácticamente el ingreso disponible se hace mínimo, e incluso, nulo.

En esa tesitura, esta Procuraduría considera necesario establecer que los gastos por servicios funerarios queden excluidos de la limitante general de las deducciones previstas en el último párrafo del artículo 151 de la Ley del ISR, debido a que ya les aplica una limitante particular.

[9] Informe Técnico Diario COVID-19 México, correspondiente al 6 de octubre de 2021. Subsecretaría de Prevención y Promoción de la Salud. Secretaría de Salud.

Ley del Impuesto al Valor Agregado

1. Incluir dentro de la exención del IVA a la prestación de servicios de nutrición y psicología proporcionados por personas con título profesional.

El impuesto al valor agregado (en adelante IVA) es una contribución indirecta que conforme al artículo 1° de la Ley del IVA grava: a) la enajenación de bienes; b) la **prestación de servicios independientes**; c) el otorgamiento del uso y goce temporal de bienes; y, d) la importación de bienes o servicios.

Debido a la mecánica especial del IVA, el contribuyente del impuesto no resiente la carga fiscal, sino que la repercute a quien adquiera los bienes, contrate los servicios o quien reciba el uso o goce temporal de bienes.

Para efectos de la prestación de servicios el artículo 14 de la Ley del IVA, dispone en la parte que interesa, lo siguiente:

> **"Artículo 14.** Para los efectos de esta Ley **se considera prestación de servicios independientes:**
>
> I. La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.
>
> II. El transporte de personas o bienes.
>
> III. El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.
>
> IV. El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.
>
> V. La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.
>
> VI. Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes".
>
> [...]

[Énfasis añadido]

El artículo transcrito prevé que se considera como **prestación de servicios independientes**, entre otras actividades, la prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra; cualquier otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra; o el uso o goce temporal de bienes.

Para efectos de la prestación de servicios independientes, no se pagará el IVA cuando se trate de servicios profesionales de medicina y su prestación requiera título de médico conforme a las leyes aplicables, lo que incluye a médicos, médicos veterinarios o cirujanos dentistas, considerando en esta última profesión a los servicios prestados por estomatólogos, médicos odontólogos, licenciados en cirugía dental, cirujano dentista militar y todo aquel profesional de la salud bucal con licenciatura.

Para mayor precisión se transcribe el artículo 15, fracción XIV de la Ley del IVA en relación con el numeral 41 del Reglamento de dicho ordenamiento legal y la regla 4.3.10. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2021, que disponen:

Ley del IVA

"Artículo 15. No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

[...]

XIV. Los servicios profesionales de medicina, cuando su prestación requiera título de médico conforme a las leyes, siempre que sean prestados por personas físicas, ya sea individualmente o por conducto de sociedades civiles o instituciones de asistencia o beneficencia privada autorizadas por las leyes de la materia".

[...]

[Énfasis añadido]

Reglamento de la Ley del IVA

"Artículo 41. Para los efectos del artículo 15, fracción XIV de la Ley, **los servicios profesionales de medicina por los que no se está obligado al pago del impuesto, son los de médico, médico veterinario o cirujano dentista**, siempre que cumplan con los requisitos que establece la Ley".

[Énfasis añadido]

RMF para 2021

"Regla 4.3.10. Para los efectos del artículo 15, fracción XIV de la Ley del IVA y 41 de su Reglamento, se consideran incluidos en los servicios profesionales de cirujano dentista **los prestados por estomatólogos**, en términos de la Norma Oficial Mexicana "NOM-013-SSA2-2015, Para la prevención y control de enfermedades bucales", entendiendo a estos como al **Médico Odontólogo, Cirujano Dentista, Licenciado en Estomatología, Licenciado en Odontología, Licenciado en Cirugía Dental, Médico Cirujano Dentista, Cirujano Dentista Militar y todo aquel profesional de la salud bucal con licenciatura,** cuando la prestación de los servicios requiera título de médico conforme a las leyes".

[Énfasis añadido]

Si bien los nutriólogos y psicólogos prestan un servicio profesional que está relacionado con el área del cuidado de la salud; también lo es que estos profesionistas no cuentan con un título de médico[10], por lo que la prestación de dichos servicios se encuentra gravada con la tasa del 16%, toda vez que la exención prevista en la fracción XIV del artículo 15 de la Ley de IVA, es aplicable a la prestación de servicios independientes cuando se trate de servicios profesionales de medicina y su prestación requiera título de médico.

En efecto, los servicios profesionales de medicina por los que no se está obligado al pago del impuesto, son los que requieran título de médico, médico veterinario o cirujano dentista, por lo que la prestación de servicios profesionales de medicina que no se ajusten a este requisito quedan sujetos al pago del IVA.

Ahora bien, el artículo 4 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (en adelante CPEUM) consagra el derecho humano a la protección de la salud, el cual implica la obtención de un estado de bienestar físico, mental, emocional y social que el Estado tiene la obligación de garantizar a través de políticas públicas, controles de calidad de los servicios de salud e identificación de los principales problemas que afecten la salud pública.[11]

---

[10]Ley General de Salud **Artículo 79.- Para el ejercicio de actividades profesionales en el campo de la** medicina, farmacia, odontología, veterinaria, biología, bacteriología, enfermería, terapia física, trabajo social, química, **psicología**, optometría, ingeniería sanitaria, **nutrición**, dietología, patología y sus ramas, y las demás que establezcan otras disposiciones legales aplicables, **se requiere que los títulos profesionales o certificados de especialización hayan sido legalmente expedidos y registrados por las autoridades educativas competentes.**
[...]

[11]Ley General de Salud. Artículo 1o. Bis.- Se entiende por **salud como un estado de completo bienestar físico, mental y social,** y no solamente la ausencia de afecciones o enfermedades.

Sobre el tema de los problemas que afectan la salud pública, tenemos que de acuerdo con los informes publicados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante OCDE), una tercera parte de la población adulta en México padece problemas de sobrepeso u obesidad, lo que coloca a nuestro país en el segundo lugar de los países de la OCDE respecto de las problemáticas en comento; mientras que a nivel infantil ocupa el primer lugar[12] del grupo.

Es importante mencionar que el esquema fiscal mexicano no es ajeno a establecer medidas para combatir este tipo de problemas de salud. Por ejemplo, en la reforma para 2014, se introdujo en el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), un gravamen a la enajenación e importación de alimentos no básicos con alta densidad calórica, con el fin de inhibir el consumo de dichos alimentos y así combatir el sobrepeso y la obesidad.

En cuanto a la salud mental, la Secretaría de Salud estima que existen alrededor de 15 millones de personas (cerca del 12% de la población total) que padecen algún trastorno mental en México, de las cuales la mayoría son adultos jóvenes en edad productiva; siendo los diagnósticos más comunes entre la población: **a)** depresión, **b)** trastornos de ansiedad, **c)** trastorno por déficit de atención, **d)** autismo y **e)** trastornos de la conducta alimentaria[13].

Ahora bien respecto a la propuesta de modificación que nos ocupa, si bien es cierto que dentro de la Ley del IVA, se establece que no se pagará dicho impuesto por la prestación de los servicios profesionales de medicina, considerándose dentro de éstos únicamente a los médicos, médicos veterinarios o cirujanos dentistas; también lo es que el derecho a la protección de la salud debe comprender un estado completo de bienestar físico, mental y social, motivo por el cual dentro de la Ley de la materia no debe otorgarse un trato diferenciado a los servicios profesionales de nutrición y psicología, pues de lo contrario no se estarían tomando todas las medidas necesarias para efectos de promover y garantizar el acceso de una mayor parte de la población a los referidos servicios de salud.

[12]Disponible en: https://www.oecd.org/mexico/health-at-a-glance-mexico-ES.pdf
[13]Disponible en: http://data.salud.cdmx.gob.mx/portal/index.php/programas-y-acciones/309

Sirve de apoyo a lo anterior, la tesis de jurisprudencia 1a./J. 8/2019 (10a.) publicada en el Semanario Judicial de la Federación el 22 de febrero de 2019, Décima Época, Tomo I, página 486, que a la letra dice:

> **"DERECHO A LA PROTECCIÓN DE LA SALUD. DIMENSIONES INDIVIDUAL Y SOCIAL.** La protección de la salud es un objetivo que el Estado puede perseguir legítimamente, toda vez que se trata de un derecho fundamental reconocido en el artículo 4o. constitucional, en el cual se establece expresamente que toda persona tiene derecho a la protección de la salud. Al respecto, no hay que perder de vista que este derecho tiene una proyección tanto individual o personal, como una pública o social. Respecto a la protección a la salud de las personas **en lo individual, el derecho a la salud se traduce en la obtención de un determinado bienestar general integrado por el estado físico, mental, emocional y social de la persona, del que deriva otro derecho fundamental, consistente en el derecho a la integridad físico-psicológica**. De ahí que resulta evidente que el Estado tiene un interés constitucional en procurarles a las personas en lo individual un adecuado estado de salud y bienestar. Por otro lado, la faceta social o pública del derecho a la salud consiste en el deber del Estado de atender los problemas de salud que afectan a la sociedad en general, así como en establecer los mecanismos necesarios para que todas las personas tengan acceso a los servicios de salud. Lo anterior comprende el deber de emprender las acciones necesarias para alcanzar ese fin, tales como el desarrollo de políticas públicas, controles de calidad de los servicios de salud, identificación de los principales problemas que afecten la salud pública del conglomerado social, entre otras".
>
> Tesis de jurisprudencia 8/2019 (10a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de trece de febrero de dos mil diecinueve.
>
> Esta tesis se publicó el viernes 22 de febrero de 2019 a las 10:24 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 25 de febrero de 2019, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

En efecto, tanto los servicios profesionales de medicina como los diversos de psicología y nutrición poseen como principal objetivo la protección, restauración y mejoramiento de los niveles de salud física, mental y social de la población, por lo que en atención al principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, la prestación de servicios de psicología y nutrición deben guardar el mismo tratamiento que los de medicina, es decir, estar exentos del pago del IVA con el fin de que los contribuyentes que adquieran servicios para preservar su salud no resientan el impacto económico del tributo, puesto que con independencia del servicio profesional que reciban, lo que se busca es el cuidado y la preservación del estado completo de salud.

Adicionalmente, se debe considerar que en la Ley del ISR se permite que las personas físicas realicen la deducción personal de los pagos por honorarios médicos, dentales y **por servicios profesionales en materia de psicología y nutrición** prestados por personas con título profesional legalmente expedido y registrado por las autoridades educativas competentes, luego entonces es necesario homologar dicho tratamiento para efectos del IVA.

En virtud de lo anteriormente expuesto, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente propone la modificación del artículo 15, fracción XIV, de la Ley del IVA, con el fin de incluir dentro de la exención de este impuesto a los servicios profesionales en materia de psicología y nutrición prestados por personas con título profesional legalmente expedido y registrado por las autoridades educativas competentes.

Código Fiscal de la Federación

1. **Establecer las formalidades para los requerimientos formulados en términos del artículo 42-A del CFF.**

A través del Decreto a la "**Ley que modifica al Código Fiscal de la Federación y a las leyes del Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos y Federal de Derechos**", publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1997, se adicionó el artículo 42-A del Código Fiscal de la Federación, mismo que entró en vigor a partir del 01 de enero de 1998, el cual dispone lo siguiente:

> "**Artículo 42-A.** Las autoridades fiscales podrán **solicitar** de los **contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización**, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 de este Código.
>
> **No se considerará** que las autoridades fiscales inician **el ejercicio de sus facultades de comprobación**, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, **pudiendo ejercerlas en cualquier momento.**"
>
> **[Énfasis añadido]**

De conformidad con la exposición de motivos, la finalidad de la incorporación de esta disposición es conformar una base de datos que permita mejorar la planeación de la fiscalización, orientándola con más precisión a los evasores fiscales y reduciendo con ello las molestias a los contribuyentes cumplidos[14].

Bajo ese tenor, a través del artículo 42-A del CFF se facultó a las autoridades fiscales para solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, con el fin de planear y programar actos de fiscalización, sin que tal solicitud implique que las citadas autoridades estén iniciando el ejercicio de sus facultades de comprobación, por lo que podrán llevarlas a cabo en cualquier momento.

Es importante señalar que, desde su adición al CFF, el contenido del artículo 42-A no ha sufrido modificaciones.

Con base a lo anterior, podemos concluir que la intención del legislador de facultar a las autoridades fiscales para solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, fue para conformar una base de datos que permitiera mejorar la planeación de la fiscalización por parte de dichas autoridades, orientándola con más precisión a los evasores fiscales y reduciendo con ello las molestias a los contribuyentes cumplidos.

No obstante, atendiendo a las atribuciones de esta Procuraduría, se ha observado que cuando las autoridades fiscales emiten requerimientos de información con fundamento en el artículo 42-A del CFF, aplican de manera general dicha disposición, es decir, requieren indiscriminadamente información y documentación que no está relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, sin explicar el motivo por el cual se solicita, pues únicamente señalan un acto de fiscalización como motivación del requerimiento que se encuentran planeando y programando.

Por lo tanto, es un hecho que al emitirse este tipo de requerimientos de información se incurre en las prácticas que a continuación se describen, las cuales generan incertidumbre jurídica a los pagadores de impuestos:

[14] Exposición de motivos fecha 10 de noviembre de 1997, disponible a través del siguiente enlace: http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdXhYmOBOCEsxylRoyXhcaiO24WboWbNjknsQQtqn1xxiQ==

1. **Requerimientos excesivos**. Las autoridades fiscales solicitan información y documentación excesiva, por ejemplo: **1)** curriculum vitae en el cual se pueda observar el desarrollo y experiencia profesional del contribuyente; **2)** título profesional, carrera técnica u otra análoga del contribuyente; **3)** solicitan al pagador de impuestos que informe la manera en que conocieron a las empresas a las cuales se les prestan determinados servicios, esto es, si fue a través de un medio masivo de comunicación, publicidad electrónica, contacto directo por correo electrónico, recomendación de algún cliente, entre otros.

   Como podemos observar este tipo de requerimientos son excesivos, toda vez que el currículum vitae, título profesional y experiencia profesional de un contribuyente, no guardan relación con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Incluso, no se advierte que esta información sirva como base para la revisión de las contribuciones por las cuales la autoridad planea realizar el acto de fiscalización, debido a que es considerada de índole personal.

   De hecho, la información y documentación que, en su caso, las autoridades fiscales deberían requerir al contribuyente es la relacionada, por ejemplo, con el artículo 28 del CFF, es decir, los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

   Lo anterior es así, pues para generar certeza jurídica a los contribuyentes, la información o documentación que se solicite al pagador de impuestos debe guardar relación con el objeto del requerimiento, de lo contrario, se dejaría al arbitrio de la autoridad requerir información innecesaria, excesiva y sin relación con el cumplimiento fiscal.

2. **Motivaciones ambiguas.** En el requerimiento se señala como motivación la siguiente: *"Con la finalidad de estar en posibilidad de planear y programar actos de fiscalización para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales de esa contribuyente"*; sin embargo, no se precisan las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que la autoridad fiscalizadora tuvo en consideración para la emisión del acto de molestia para los contribuyentes, en términos de lo que dispone el artículo 38 del CFF, en relación con el artículo 16 Constitucional.

3. **Objeto del requerimiento.** En el requerimiento únicamente se establece el ejercicio fiscal por el cual se va a programar el acto de fiscalización, por lo que la autoridad fiscal para generar certeza jurídica al contribuyente deberá indicar las

contribuciones a revisar, la categoría del sujeto requerido (contribuyente, responsable solidario o tercero).

Es importante precisar que si bien el requerimiento emitido en términos del artículo 42-A del CFF no implica un ejercicio de facultades de comprobación; sí constituye un acto de molestia, en virtud de que, a través de dicho acto, las autoridades fiscales requieren todo tipo de documentación e información del contribuyente.

Es un hecho que, para garantizar la seguridad jurídica de los pagadores de impuestos, las autoridades fiscales deben atender a las mejores prácticas y no requerir información que ya tenga en su poder o que se considere excesiva o innecesaria. Asimismo, también deberán observar que sus actuaciones se realicen en la forma que resulte menos gravosa para el particular, facilitando en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

Bajo esas consideraciones, esta Procuraduría aprecia que se transgrede en perjuicio de los contribuyentes el derecho fundamental de seguridad jurídica contemplado en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que "nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de **mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento**". Sin embargo, las autoridades fiscales, a través de los requerimientos emitidos en términos del artículo 42-A del CFF, están solicitando a los contribuyentes datos, informes y documentos que son excesivos o no están vinculados con el cumplimiento fiscal. Además, de que son omisas en precisar las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto de molestia.

En mérito de lo anteriormente expuesto, a fin de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente propone la modificación del artículo 42-A del Código Fiscal de la Federación con el fin de regular las formalidades que deben cumplir los requerimientos de información de la autoridad tributaria.

2. Publicación de los datos de los contribuyentes conforme al artículo 69 del CFF.

En la reforma fiscal para el año 2014[15] se otorgó al Servicio de Administración Tributaria (en adelante SAT) la facultad para publicar en su página de internet el nombre, denominación o razón social y la clave del Registro Federal de Contribuyentes (RFC) de los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos: I. Que tengan a su cargo créditos fiscales firmes; II. Que tengan a su cargo créditos fiscales determinados que, siendo exigibles, no se encuentren pagados o garantizados en alguna de las formas permitidas; III. Que, estando inscritos ante el RFC, se encuentren como no localizados; IV. Que haya recaído sobre ellos sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito fiscal; V. Que tengan a su cargo créditos fiscales que hayan sido afectados en los términos de lo dispuesto por el artículo 146-A del CFF, y VI. Que se les hubiere condonado algún crédito fiscal.

Lo anterior obedeció a que el legislador consideró que se debía garantizar el derecho de las personas a estar informadas sobre la situación fiscal de los contribuyentes con quienes realicen operaciones comerciales y que eventualmente representen un riesgo para su patrimonio, por tratarse de contribuyentes que no cumplen con sus obligaciones fiscales, situación que se corrobora de la lectura a la exposición de motivos del 8 de septiembre de 2013, que en la parte que interesa, dispone lo siguiente[16]:

> [...]
>
> En atención a lo anterior y si bien es cierto que el artículo 16 constitucional contempla el derecho que tienen todas las personas respecto a la protección de sus datos personales, también lo es que, para efectos de esta reforma, **se propone garantizar el derecho de las personas a estar informadas sobre la situación fiscal de aquellos contribuyentes con quienes realicen operaciones comerciales que eventualmente representen un riesgo para su patrimonio, por tratarse de contribuyentes que se encuentren como no localizados ante la autoridad fiscal o impedidos de otorgar los comprobantes fiscales válidos para efectos de la contabilidad**, por lo que se propone matizar en el citado artículo 69 del Código Fiscal de la Federación **la reserva relativa a la información de los contribuyentes, lo cual se**

15"Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación" publicado en el Diario Oficial de la Federación el 09 de diciembre de 2013. Reforma 45: Código Fiscal de la {Federación. DOF 09-12-2013 (diputados.gob.mx)

16https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdXPXimsVr+Zd9Wa18iT6TpJBYc9WSaxD0YhQPKqd2GQGQ==

considera reúne los elementos para establecer que se privilegia al interés público sobre el individual. El secreto fiscal será, entonces, un derecho que se adquiera en tanto el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales.

Mediante la modificación propuesta **se establece la facultad de la autoridad fiscal para publicar en su página de Internet el nombre, denominación o razón social y la clave del registro federal de contribuyentes, de aquellos con quienes es riesgoso celebrar actos mercantiles o de comercio, porque no cumplen con sus obligaciones fiscales.**

Con esta propuesta, los contribuyentes y, en general, **quienes realicen cualquier transacción comercial, ejerciendo su derecho de acceso a la información, tendrán elementos para decidir entre contribuyentes cumplidos e incumplidos.** La publicación en la página de Internet de la autoridad fiscal **proporcionará información relevante sobre los riesgos que se asumen al tener operaciones con un contribuyente incumplido, como puede ser la improcedencia de la deducción de algún bien o servicio adquirido.**

Para efectos de lo anterior, es importante destacar que si bien se abre la posibilidad de que el Servicio de Administración Tributaria publique información sobre los contribuyentes, **la misma se encuentra limitada a los supuestos específicos previstos en el artículo 69 antes referido, por lo que la autoridad fiscal no podrá ampliar dichos supuestos.** En ese sentido, se entenderá que un contribuyente no se encuentra al corriente de sus obligaciones fiscales, entre otras, cuando no presente, estando obligado a ello, tres o más declaraciones periódicas consecutivas o seis no consecutivas, o cuente con una sentencia condenatoria firme por la comisión de un delito fiscal. Es una propuesta que tiene como objeto proteger el patrimonio de los ciudadanos y propiciar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, en relación con los actos que llevan a cabo los contribuyentes por la otra.

[...]

[Énfasis añadido]

En ese sentido, actualmente el artículo 69, párrafos primero, penúltimo y último del CFF[17] establece lo siguiente:

---

[17] Cabe destacar que mediante el *"Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 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"* publicado en el DOF el 09 de diciembre de 2019, se adicionaron las fracciones VII, VIII y IX al artículo 69 del CFF. Reforma 56: Código Fiscal de la Federación. DOF 09-12-2019 (diputados.gob.mx)

"Artículo 69. El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación. Dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales y aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judiciales en procesos del orden penal o a los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias o en el supuesto previsto en el artículo 63 de este Código. Dicha reserva tampoco comprenderá la información relativa a los créditos fiscales firmes de los contribuyentes, que las autoridades fiscales proporcionen a las sociedades de información crediticia que obtengan autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de conformidad con la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia, ni la que se proporcione para efectos de la notificación por terceros a que se refiere el último párrafo del artículo 134 de este Código, ni la que se proporcione a un contribuyente para verificar la información contenida en los comprobantes fiscales digitales por Internet que se pretenda deducir o acreditar, expedidos a su nombre en los términos de este ordenamiento.

[...]

La reserva a que se refiere el primer párrafo de este artículo no resulta aplicable respecto del nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de aquéllos que se encuentren en los siguientes supuestos:

I. Que tengan a su cargo créditos fiscales firmes.

II. Que tengan a su cargo créditos fiscales determinados, que siendo exigibles, no se encuentren pagados o garantizados en alguna de las formas permitidas por este Código.

III. Que estando inscritos ante el registro federal de contribuyentes, se encuentren como no localizados.

IV. Que haya recaído sobre ellos sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito fiscal.

V. Que tengan a su cargo créditos fiscales que hayan sido afectados en los términos de lo dispuesto por el artículo 146-A de este Código.

VI. Que se les hubiere condonado algún crédito fiscal.

VII. Cualquier autoridad, entidad, órgano u organismo de los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, de la Federación, de las Entidades Federativas y de los municipios, órganos autónomos, partidos políticos, fideicomisos y fondos, así como cualquier persona física, moral o sindicato, que reciban y ejerzan recursos públicos federales, que se encuentren omisos en la presentación de declaraciones periódicas para el pago de contribuciones federales propias o retenidas. Tratándose de este supuesto, también se publicará en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, el ejercicio y el periodo omiso.

VIII. Sociedades anónimas que coloquen acciones en el mercado de valores bursátil y extrabursátil a que se refiere la Ley del Mercado de Valores que no cumplan con la obligación de tramitar su constancia del cumplimiento de obligaciones fiscales.

IX. Personas físicas o morales que hayan utilizado para efectos fiscales comprobantes que amparan operaciones inexistentes, sin que dichos contribuyentes hayan demostrado la materialización de dichas operaciones dentro del plazo legal previsto en el artículo 69-B, octavo párrafo de este Código, salvo que el propio contribuyente, dentro del mismo plazo haya corregido su situación fiscal.

El Servicio de Administración Tributaria publicará en su página de Internet el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de aquéllos que se ubiquen en alguno de los supuestos a los que se refiere el párrafo anterior. Los contribuyentes que estuvieran inconformes con la publicación de sus datos podrán llevar a cabo el procedimiento de aclaración que el Servicio de Administración Tributaria determine mediante reglas de carácter general, en el cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convenga. La autoridad fiscal deberá resolver el procedimiento en un plazo de tres días, contados a partir del día siguiente al que se reciba la solicitud correspondiente y, en caso de aclararse dicha situación, el Servicio de Administración Tributaria procederá a eliminar la información publicada que corresponda."

[Énfasis añadido]

De lo antes expuesto, se desprende que cuando los contribuyentes actualicen alguno de los supuestos previstos en el penúltimo párrafo del artículo 69 del CFF, el SAT publicará en su página de internet su nombre, denominación o razón social y clave del RFC; habida cuenta que aquellos que estuvieran inconformes con la publicación de sus datos podrán llevar cabo el procedimiento de aclaración y aportar las pruebas que a su derecho convenga. En el caso de que

el contribuyente desvirtúe el supuesto por el cual se realizó la publicación de sus datos, la autoridad fiscal deberá eliminar la información que corresponda, en tanto que aquellos contribuyentes que no presenten la aclaración o bien no desvirtúen el supuesto por el cual fueron publicados, permanecerán en dicho listado de manera indefinida.

Como podemos observar, en la redacción al artículo 69 del CFF no se contempla un plazo para que el SAT elimine los datos de los contribuyentes que fueron publicados en su página internet, por lo que la publicación de dichos datos permanece de manera indefinida, situación que se corrobora de la consulta al portal http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=ListCompleta69.html, de donde se desprende, por ejemplo, que aquellos contribuyentes a los cuales se les condonaron créditos fiscales en los ejercicios fiscales de 2007 a 2015, permanecen en el listado referido, lo que se traduce en un estado de incertidumbre e indefensión jurídica para los contribuyentes.

Lo anterior es así, toda vez que el hecho de que la publicación de los datos de los pagadores de impuestos sea de manera indefinida, ocasiona que éstos no puedan acceder a beneficios fiscales, tales como los de estímulos fiscales en materia del ISR o del IVA, otorgados para las regiones fronterizas norte y sur; tampoco los contribuyentes que tengan la calidad de contratistas conforme a la Ley de Hidrocarburos pueden obtener su devolución de saldos a favor del IVA en un plazo máximo de veinte días contados a partir de la fecha de la presentación de la solicitud correspondiente. Incluso, encontrarse en dicho listado provoca la baja del Padrón de Contribuyentes de Bebidas Alcohólicas en el RFC.

Es importante señalar que los créditos fiscales se extinguen por prescripción de manera general en el término de cinco años, contados a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido, constituyendo esta disposición una sanción en contra de la autoridad fiscal por su inactividad, al no ejercer su facultad económico-coactiva.

Por otra parte, la prescripción es un medio que permite al deudor quedar liberado de una obligación tributaria, esto es de créditos fiscales, en el término de cinco años y se encuentra regulada en el artículo 146 del CFF, donde el legislador consideró necesario fijar un límite temporal a la facultad de realizar el cobro de los créditos fiscales y, de esta manera, evitar que la autoridad la prolongue de manera indefinida.

Tomando en consideración el razonamiento de mérito y los efectos que produce en los pagadores de impuestos, en el último párrafo del artículo 69 del CFF se requiere establecer un plazo de permanencia de la información correspondiente a los contribuyentes en el listado publicado conforme a la citada disposición. Para ello, se considera que este plazo no tendría que ser mayor al señalado para efectos de la prescripción.

En este contexto, cabe apuntar que resulta inconsistente que para efectos de emitir la declaratoria de prescripción de un crédito fiscal exista un plazo para materializarse, mientras que la publicación de los datos de los contribuyentes en el citado listado sea por tiempo indefinido.

Considerando que la prescripción de créditos fiscales y condonación se actualizan ante la existencia de un crédito fiscal, se estima que el plazo de permanencia en la referida publicación, para dejar de producir efectos jurídicos, debería ser, tal como ocurre con la prescripción, de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que haya actualizado el supuesto que originó la publicación del contribuyente en el listado.

No establecer un plazo mantendría la incertidumbre jurídica en los contribuyentes, ya que éstos quedarían publicados de manera indefinida, provocando afectación a su esfera jurídica y económica, ya que no podrían acceder a diversos beneficios fiscales o incluso realizar sus actividades[18].

Considerando lo anterior y con el fin de otorgar certidumbre jurídica a los contribuyentes, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente propone modificar el artículo 69 último párrafo, para establecer que la publicación, por parte del SAT, de la información del nombre, denominación o razón social y la clave del RFC de los contribuyentes que no sean cumplidos, no podrá exceder de 5 años.

[18] Quienes fabrican, producen, envasan e importan bebidas alcohólicas, alcohol, alcohol desnaturalizado o mieles incristalizables deben estar inscritos en el Padrón de Contribuyentes de Bebidas Alcohólicas para solicitar marbetes y precintos.

3. Embargo e inmovilización de cuentas bancarias.

El pasado 9 de diciembre de 2013, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el "**Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación**[19]"; mediante el cual se enmendó el contenido de los artículos 151 y 156 Bis del Código Fiscal de la Federación (CFF) respecto al embargo e inmovilización de los depósitos bancarios de los pagadores de impuestos.

En ese contexto, para conocer el objetivo de la reforma fiscal a los artículos de mérito, es importante traer a colación la **exposición de motivos** de fecha 8 de septiembre de 2013[20], la cual, en la parte que interesa, señala:

> "Se propone modificar la fracción I del artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, **a fin de incluir el embargo de depósitos o seguros**, como una vía **para hacer efectivos los créditos fiscales**, mismo que procederá únicamente por el importe del crédito fiscal y sus accesorios, **dando certeza jurídica a los contribuyentes al establecer el procedimiento mediante el cual se llevará a cabo dicho embargo ante las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, determinando los plazos para notificar al Servicio de Administración Tributaria y al contribuyente, así como para liberar los recursos embargados en exceso.** Dicho embargo no se practicará respecto de aquellos créditos fiscales que hayan sido impugnados en vía administrativa o jurisdiccional y se encuentren garantizados de conformidad con lo establecido en los artículos 141, 142, 143 y 144 del multicitado Código.
>
> [...]
>
> En el contexto descrito, **la propuesta de reformas a los artículos 156-Bis** y 156- Ter del Código Fiscal de la Federación **tiene como finalidad brindar seguridad jurídica a los contribuyentes, dentro del procedimiento para llevar a cabo la inmovilización de depósitos o seguros**, estableciendo de manera concreta y rápida **el procedimiento que garantice a los contribuyentes la mecánica para tener conocimiento de qué autoridad es la que ordenó la inmovilización; tener certeza del monto por el cual se deban inmovilizar sus cuentas, la responsabilidad en que incurren las instituciones financieras de no proporcionar la información conducente,**

[19] Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff/CFF_ref45_09dic13.pdf
[20] Disponible en: https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdXPXimsVr+Zd9Wa18iT6TpJBYc9WSaxD0YhQPKqd2GQGQ==

y los plazos para que se lleve a cabo tanto la inmovilización como la liberación de las cuentas".

[...]

[Énfasis añadido]

De lo antes reproducido, se advierte que el legislador federal pretendió otorgar seguridad y certeza jurídica a los pagadores de impuestos a quienes las autoridades fiscales procedieron a realizar el embargo y/o inmovilización de sus depósitos bancarios o seguros, mediante un procedimiento que garantice que éstos tengan conocimiento de la inmovilización de sus depósitos bancarios, el monto inmovilizado y los plazos para que se lleven a cabo tanto la inmovilización como la liberación de las cuentas.

Para mayor precisión, a continuación, se transcribe el contenido de los artículos 151, fracción I y 156 Bis, fracción II ambos del CFF que disponen:

"Artículo 151. Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, **procederán de inmediato como sigue:**

I. A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco, o **a embargar los depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155, fracción I del presente Código, a fin de que se realicen las transferencias de fondos para satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios legales.**

En ningún caso procederá el embargo de los depósitos o seguros, por un monto mayor al del crédito fiscal actualizado, junto con sus accesorios legales, ya sea que el embargo se trabe sobre una sola cuenta o en más de una. Lo anterior, siempre y cuando, previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.

Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que hayan ejecutado el embargo de los depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155, fracción I, de este Código en una o más cuentas del contribuyente, **deberán informarlo a la autoridad fiscal que ordenó la medida a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en la que se haya ejecutado, señalando el número de las cuentas así como el importe total que fue embargado**. La autoridad fiscal a su vez deberá notificar al

contribuyente de dicho embargo a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que le hubieren comunicado éste.

En los casos en que la autoridad fiscal tenga conocimiento de que el embargo se realizó por un importe mayor al señalado en el segundo párrafo de este artículo, **ordenará a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que hubiere tenido conocimiento del embargo en exceso, a las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que correspondan, liberar la cantidad correspondiente.** Las entidades o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, **deberán liberar los recursos embargados en exceso, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del oficio de la autoridad fiscal".**

[...]

[Énfasis añadido]

"Artículo 156-Bis. La autoridad fiscal procederá a la inmovilización de depósitos bancarios, seguros o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realice en cualquier tipo de cuenta que tenga a su nombre el contribuyente en las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, o de inversiones y valores, a excepción de los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro, incluidas las aportaciones voluntarias que se hayan realizado hasta por el monto de las aportaciones efectuadas conforme a la Ley de la materia, de acuerdo con lo siguiente:

[...]

II. Tratándose de créditos fiscales que se encuentren impugnados y no estén debidamente garantizados, procederá la inmovilización en los siguientes supuestos:

[...]

Sólo procederá la inmovilización hasta por el importe del crédito fiscal y sus accesorios o, en su caso, hasta por el importe en que la garantía que haya ofrecido el contribuyente no alcance a cubrir los mismos a la fecha en que se lleve a cabo la inmovilización. Lo anterior, siempre y cuando, previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.

La autoridad fiscal ordenará mediante oficio dirigido a la unidad administrativa competente de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas o de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, según proceda, o bien a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo a la que corresponda la cuenta, **a efecto de que éstas últimas realicen la inmovilización y conserven los fondos depositados. Para efectos de lo anterior, la inmovilización deberán realizarla a más tardar al tercer día siguiente a aquel en que les fue notificado el oficio de la autoridad fiscal.**

Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que hayan ejecutado la inmovilización de los depósitos o seguros en una o más cuentas del contribuyente, **deberán informar del cumplimiento de dicha medida a la autoridad fiscal que la ordenó, a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en que se ejecutó, señalando el número de las cuentas, así como el importe total que fue inmovilizado. La autoridad fiscal notificará al contribuyente sobre dicha inmovilización, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que le hubieren comunicado ésta.**

En los casos en que el contribuyente, la entidad financiera, sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, haga del conocimiento de la autoridad fiscal que la inmovilización se realizó en una o más cuentas del contribuyente por un importe mayor al señalado en el segundo párrafo de este artículo, **ésta deberá ordenar a más tardar dentro de los tres días siguientes a aquél en que hubiere tenido conocimiento de la inmovilización en exceso, que se libere la cantidad correspondiente.** Dichas entidades o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, **deberán liberar los recursos inmovilizados en exceso, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del oficio de la autoridad fiscal".**

[...]

[énfasis añadido]

De los preceptos legales trascritos, se observan las siguientes formalidades que deben cumplir las autoridades fiscales que embarguen y/o inmovilicen los depósitos bancarios de los contribuyentes, consistentes en:

a. Embargo:

I. No procede el embargo de los depósitos o seguros por un monto mayor al del crédito fiscal actualizado, junto con sus accesorios legales, ya sea que el embargo se trabe sobre una sola cuenta o en más de una.

II. Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que hayan ejecutado el embargo de los depósitos o seguros en una o más cuentas del contribuyente, deberán informarlo a la autoridad fiscal que ordenó la medida a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en la que se haya ejecutado. La autoridad fiscal a su vez deberá notificar al contribuyente de dicho embargo a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que le hubieren comunicado éste.

III. Cuando la autoridad fiscal tenga conocimiento de que el embargo se realizó por un importe mayor al crédito fiscal, ordenará a las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que correspondan, liberar la cantidad correspondiente, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que hubiere tenido conocimiento del embargo en exceso.

IV. Las entidades o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores deberán liberar los recursos embargados en exceso, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del oficio de la autoridad fiscal.

b. Inmovilización:

I. Sólo procede la inmovilización hasta por el importe del crédito fiscal y sus accesorios o, en su caso, hasta por el importe en que la garantía que haya ofrecido el contribuyente no alcance a cubrir los mismos a la fecha en que se lleve a cabo la inmovilización.

II. Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que hayan ejecutado la inmovilización de los depósitos o seguros en una o más cuentas del contribuyente, deberán informar del cumplimiento de dicha medida a la autoridad fiscal que la ordenó, a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en que se ejecutó. A su vez, la autoridad fiscal notificará al contribuyente sobre la

inmovilización, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que le hubieren comunicado ésta.

III. Cuando la autoridad fiscal tenga conocimiento de que la inmovilización se realizó en una o más cuentas del contribuyente por un importe mayor al crédito fiscal, ésta deberá ordenar a más tardar dentro de los tres días siguientes a aquél en que hubiere tenido conocimiento de la inmovilización en exceso, que se libere la cantidad correspondiente.

IV. Las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, deberán liberar los recursos inmovilizados en exceso, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del oficio de la autoridad fiscal.

Una vez expuesto lo anterior, este *Ombudsperson* fiscal advierte que los numerales antes reproducidos no establecen un plazo específico para que las autoridades fiscales soliciten a las entidades financieras, sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, la liberación de los depósitos bancarios o seguros que hayan sido embargados o inmovilizados respectivamente, una vez que el contribuyente acreditó que la causal que dio origen a la medida quedó subsanada; situación que se traduce en un estado de incertidumbre e indefensión jurídica para los pagadores de impuestos, toda vez que dichas medidas persisten indefinidamente, a pesar de que el motivo por el cual se implementaron ya no existe.

Cabe destacar que la inmovilización de cuentas bancarias provoca que los contribuyentes se encuentren impedidos para continuar con la operación habitual de su giro, toda vez que a través de dicha medida se les impide disponer de sus recursos económicos para satisfacer sus necesidades y para cumplir con sus obligaciones fiscales, laborales y de seguridad social, ocasionándose daños y perjuicios a los pagadores de impuestos debido a que éstos no pueden ser restituidos del tiempo que permaneció inmovilizada su cuenta bancaria, máxime que dichos actos resultan de imposible reparación, atendiendo a sus efectos económicos, comerciales y jurídicos, ya que implica la imposibilidad de disponer libremente de los fondos contenidos en la cuenta bancaria objeto del mismo, con el consecuente impacto en las actividades del contribuyente.

De igual forma el embargo de cuentas bancarias es un acto de imposible reparación que ocasiona daños y perjuicios a los pagadores de impuestos, al extraer los fondos de sus cuentas para satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios legales, privándolos de los medios financieros para continuar con el desarrollo de sus operaciones.

Derivado de lo anterior, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente propone la modificación de los artículos 151, fracción I y 156 Bis, fracción II, del CFF, con la finalidad de que la autoridad fiscal ordene a las entidades financieras la liberación de los depósitos bancarios o seguros que hayan sido inmovilizados o embargados, dentro de los tres días siguientes a aquél que se acredite que cesó la conducta que dio lugar a la inmovilización o embargo.

4. Modificación de la tasa de retención del 5% del ISR para las personas físicas y morales que adquieran desperdicios y materiales de la industria del reciclaje.

El 9 de diciembre de 2013 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el **"DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación"**[21], mediante el cual se modificó el artículo segundo transitorio del CFF, el cual, en la parte de interés, establece lo siguiente:

> **"TRANSITORIOS**
>
> (...)
>
> **Segundo**. En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Único de este Decreto, se estará a lo siguiente:
>
> (...)
>
> **IX. El Servicio de Administración Tributaria, en un plazo que no excederá de treinta días hábiles contados a partir de la entrada en vigor del presente Decreto, deberá mediante reglas de carácter general, instrumentar un esquema de facilidad de comprobación para efectos fiscales para las personas físicas y morales que adquieran desperdicios y materiales de la industria del reciclaje**, que contenga expresamente lo siguiente:

[21] https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5324942&fecha=09/12/2013

(...)

e) **Que por concepto de impuesto sobre la renta se establezca la obligación de retener el 5% del monto total de la compra realizada, retención que podrá tener carácter de pago definitivo.**

f) Que las retenciones de impuestos se enteren de manera conjunta con la declaración del pago provisional correspondiente al periodo en que se efectúe la compra de los desperdicios y materiales para el reciclaje."

[Énfasis añadido]

De la transcripción anterior, se advierte que el legislador otorgó al SAT la facultad para instrumentar un esquema de facilidad de comprobación para las personas físicas y morales que adquieran desperdicios y materiales de la industria del reciclaje, a través de la publicación de reglas de carácter general, en las cuales debía contemplar la retención del 5% del monto de la adquisición por concepto del ISR.

Para tal efecto, a través de la regla I.2.7.3.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014 (actualmente la Regla 2.7.3.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2021), el SAT estableció las facilidades de comprobación de erogaciones y retenciones en la adquisición, a personas físicas recolectores, de desperdicios y materiales de la industria de reciclaje, así como el esquema de expedición de CFDI. En ese sentido, los contribuyentes que adquieran desperdicios y materiales destinados a la industria del reciclaje para ser utilizados como insumo de su actividad industrial, acopio, enajenación, comercialización o industrialización, independientemente de su presentación o transformación física o de la denominación o descripción utilizada en el comprobante fiscal, deberán retener y enterar, por concepto del ISR, el 5% del monto total de la operación realizada, a aquella persona física sin establecimiento fijo que le enajene dichos desperdicios y materiales, la cual tendrá el carácter de pago definitivo.

Con motivo de lo anterior, este *Ombudsperson* fiscal considera que existe una afectación para este grupo de contribuyentes recolectores sin establecimiento fijo, ya que el ISR que deben pagar con motivo de la actividad de recolección de materiales para la industria del reciclaje, no es acorde con su capacidad contributiva, aunado a que la retención se aplica al valor total de la operación, es decir, sobre sus ingresos totales sin deducción alguna; habida cuenta que se trata de un sector vulnerable, al estar integrado por personas en situación de

pobreza; personas en situación de calle; personas de la tercera edad; mujeres (amas de casa) y niños, entre otros.

A. La tasa de retención del 5% no es acorde con la capacidad contributiva de los recolectores de material para la industria del reciclaje.

Conforme al principio de proporcionalidad tributaria, el sistema tributario debe atender a la capacidad contributiva del individuo para poder soportar la obligación de pagar un tributo. Para ello, se debe observar el ámbito objetivo y el subjetivo del sujeto, pues no sólo se debe limitar a observar el flujo de dinero (entre el recolector y la persona que adquiere los bienes), sino que es importante no desatender al sujeto y sus posibilidades para primero solventar sus necesidades básicas. Por ello, con mayor razón debe resaltarse el hecho de que la mecánica de retención del ISR como pago definitivo incide en un sector económicamente vulnerable, pues se trata de personas recolectoras de desperdicios destinados a la industria del reciclaje, sin establecimiento fijo y con ingresos inferiores a dos millones de pesos en el ejercicio inmediato anterior.

En efecto, las retenciones del ISR que realizan los adquirentes de materiales destinados a la industria del reciclaje, causan una afectación económica a los recolectores al momento en que éstos llevan a cabo la enajenación de sus productos; no obstante, el legislador a través del artículo segundo transitorio, fracción IX, inciso e), del CFF estableció que a estos últimos se les debe retener el 5% del monto total de la operación realizada, sin deducción alguna, por concepto de ISR, dejándose de observar el principio de proporcionalidad tributaria.

De este modo, la afectación deviene de la aplicación de una tasa de retención del 5% sobre el monto total de la operación de enajenación del material para el reciclaje, efectuada por personas físicas recolectoras de materiales reciclables, las que presentan un nivel elevado de vulnerabilidad, toda vez que se trata de personas en situación de pobreza[22]; personas en situación de calle[23]; personas de la tercera edad; mujeres (amas de casa) y niños, entre otros.

[22] 1447416430-informe_grupos vulnerables.pdf (eurosocial-ii.eu)
[23] https://www.cedhnl.org.mx/imagenes/publicaciones/presentaciones/CEDHNL_VIISeminarioDHS/ModuloII/Grupos-en-situacion-de-vulnerabilidad.pdf

Comparando el nivel de gravamen que resulta de aplicar esta retención con respecto a una persona física asalariada o una persona física con actividades empresariales, la retención aplicable a los recolectores de material para el reciclaje no solo resulta mayor, sino que, al aplicarse a un sector de elevada vulnerabilidad, hace aún más evidente la falta de proporcionalidad tributaria del esquema, como se aprecia a continuación:

> En México, una persona recolecta diariamente entre 20 y 30 kilos de material para el reciclaje, obteniendo por su enajenación un monto promedio de $62.50 pesos diarios. Aplicando la retención del 5% sobre el valor total de la operación, le resulta un impuesto de $3.12 pesos.
>
> Si al monto de ingresos diarios se aplicara el régimen de asalariados, considerando que el reciclador aporta únicamente su mano de obra (sin costos ni gastos en su operación), el impuesto que le resultaría de aplicar la tarifa diaria de las personas físicas es de $3.05 pesos, por lo que con la retención a recolectores estaría pagando un impuesto mayor del que pagaría por ingresos similares en el régimen de asalariados.
>
> Esta desproporción es más notable, si consideramos que un trabajador asalariado en este nivel de ingreso diario, en realidad no ve mermados sus ingresos por el impuesto, pues percibe prestaciones como el subsidio para el empleo y servicios de salud, beneficios de los que no goza el recolector de material para la industria del reciclaje. En este caso, si consideráramos la entrega del subsidio para el empleo al recolector de material para el reciclaje, no solo no pagaría ISR, sino que a cambio recibiría un monto de subsidio de $10.33 pesos, como sucede con un trabajador asalariado.
>
> Ahora bien, si se compara a este grupo de contribuyentes con personas físicas con actividades empresariales, entonces a la base gravable del recolector se le deben reconocer las erogaciones y gastos estrictamente indispensables para realizar esa actividad, tales como el material y equipo que utiliza y los gastos en que incurre. En este caso, si consideramos un monto deducible del 30% de los ingresos, la base gravable para el monto de los $62.50 pesos diarios sería de $43.75 pesos, al que le correspondería un impuesto de $1.85 pesos, es decir, casi la mitad del ISR que se le retiene como pago definitivo en el régimen de recolectores.

Conforme al análisis anterior, el principio de proporcionalidad tributaria, referido a que el sujeto pasivo debe contribuir al gasto público de acuerdo con su respectiva capacidad económica, teniendo la obligación de aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, no se cumple.

Aunado a ello, se debe ponderar que por la venta de materiales destinados a la industria del reciclaje no se obtienen ganancias fijas, sino que éstas dependen del precio que ofrece el mercado y del material recolectado. Además, se debe considerar que tales ingresos serán utilizados para solventar sus necesidades básicas. En este sentido, al tratarse de sujetos en situaciones vulnerables, por razones de orden económico y social, ameritan un tratamiento fiscal que reconozca y no exacerbe dicha vulnerabilidad económica.

En ese tenor, la medida que el legislador impuso de una tasa definitiva de retención del 5%, sobre el monto total de las operaciones, sin deducción alguna; resulta considerablemente desproporcionada si se compara, por ejemplo, con exenciones y tasas mínimas de las que gozan actualmente otros sectores o grupos de contribuyentes, como son las personas físicas asalariadas, los que enajenan bienes muebles y los que enajenan bienes o prestan servicios a través de Internet mediante plataformas tecnológicas.

En ese orden de ideas, el porcentaje de retención establecido para los recolectores no va acorde a su situación económica real, pues como lo hemos venido mencionando, su ingreso depende de la cantidad de productos o materiales reciclados que haya recolectado, así como del precio vigente en el mercado.

Asimismo, se debe considerar que los ingresos obtenidos son destinados a cubrir sus necesidades básicas de alimentación, salud, educación y vivienda, por lo que la retención del 5% del ISR sobre dichos ingresos, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria y va en menoscabo de su supervivencia.

Para ejemplificar lo antes señalado, se tiene que, con datos de la ENIGH 2018[24], los hogares del decil más bajo de ingresos destinan el 77% de sus ingresos a alimentos, vestido y calzado, salud y vivienda. Si se agrega el gasto en transporte, la proporción sube a 91% de los ingresos de los hogares del decil más pobre. Es decir, el excedente de ingreso disponible para que los hogares más pobres sufraguen otros gastos como educación, esparcimiento es mínimo y si, como sucede en el caso de los recolectores, agregamos una carga tributaria desproporcionada, prácticamente se les está confiscando su ingreso de sobrevivencia.

[24] Se consideraron las cifras de ingresos y gastos del Concentrado de hogares de la ENIGH 2018. https://www.inegi.org.mx/programas/enigh/nc/2018/#Datos_abiertos

B. La tasa de retención del 5% no atiende a que los recolectores de material para la industria del reciclaje son un grupo vulnerable.

En primer término, es importante revisar lo que se entiende por vulnerabilidad o grupos vulnerables. Al respecto, se tiene diferentes definiciones, de las que se consideran las siguientes:

- Resultado de la acumulación de desventajas y una mayor posibilidad de presentar un daño, derivado de un conjunto de causas sociales y de algunas características personales y/o culturales.[25]

- Aquellos núcleos de población y personas que, por diferentes factores o la combinación de ellos, enfrentan situaciones de riesgo o discriminación que les impiden alcanzar mejores niveles de vida y, por lo tanto, requieren de la atención e inversión del Gobierno para lograr su bienestar.[26]

Atento a las características apuntadas, si bien no es una lista determinante, lo cierto es que inciden en que las autoridades consideren un marco amplio de acción para analizar las manifestaciones sociales y, por ende, reconocer en un determinado sector de la población, aquellos factores o situaciones de riesgo o discriminación que les impiden alcanzar mejores niveles de vida, lo cual los hace susceptibles de ser considerados como sectores vulnerables.

En el caso de las personas dedicadas a la recolección y la venta de residuos o desperdicios para la industria del reciclaje, su labor es una forma de supervivencia, ante la ausencia de otras opciones de empleo. Además de esta falta de opciones, los recolectores se enfrentan a condiciones desfavorables, presentando en muchas ocasiones un grado de marginación e insalubridad, producto de la naturaleza de la actividad que realizan.

Al respecto, un estudio realizado sobre la problemática de tiraderos de la Ciudad de Puebla[27], indica que el 50% de los recolectores no gana más de $500 pesos semanales (equivalente a 3.5 veces el salario mínimo general), mientras que en

[25] Gaceta Parlamentaria, Número 3667, viernes 14 de diciembre de 2012. De la Comisión de Atención a Grupos Vulnerables, de trabajo correspondiente al periodo septiembre de 2012-agosto de 2013.
[26] Artículo 5, fracción VI de la Ley General de Desarrollo Social.
[27] http://www.eco.buap.mx/plan/Compilaci%C3%B3n%20de%20Memorias%20de%20participantes%20de%20Puebla%20en%20el%208%C2%B0%20Congreso%20ALAP%202018%20(PADES-BUAP).pdf

promedio los ingresos semanales son de 802 pesos (5.65 veces el salario mínimo general). El resultado de este estudio indica que lo que ganan los recolectores por realizar su actividad ni siquiera alcanza un salario mínimo general diario, sobre el cual se le debe aplicar la tasa de retención del 5%.

Por lo tanto, **el grupo de contribuyentes que se dedican a la recolección de materiales de reciclaje,** en el que hay alrededor de 2.5 millones de personas, incluidas aquellas personas dedicadas directamente al reciclaje de primera mano, conocidas como pepenadores; **encuadran en el supuesto de vulnerabilidad al no contar con un ingreso fijo**, ya que éste depende del número de material recolectado y su venta, así como del precio que en el mercado den los adquirentes a dichos materiales.

C. Componente social y ecológico de la actividad que realizan los recolectores de material para la industria del reciclaje.

La actividad de recolección tiene un fuerte componente social y de mitigación en la contaminación, pues posibilitan que una parte de la basura sea recolectada para su reciclaje en las diferentes industrias económicas, como son la de metales ferrosos y no ferrosos, cartón y papel, plástico, vidrio, entre otras; incluso recientemente cierto tipo de basura se utiliza en la industria del cemento. De otra forma estos productos terminarían en los tiraderos legales e ilegales del país, contaminando visualmente; así como los suelos o incluso, el agua y el aire.

En este sentido, la labor que realizan hombres, mujeres y niños, que como ya se mencionó, son grupos vulnerables y de alta marginación, resulta esencial para mitigar los problemas generados por la contaminación de basura; sin embargo, el esquema fiscal no reconoce sus condiciones económicas y de marginación ni su contribución medioambiental en las ciudades del país, habida cuenta que los recolectores son la base primaria de la cadena de valor en la industria del reciclaje; y sin ellos no habría material para el reciclaje, exacerbándose los problemas de la basura y los deshechos en las ciudades, así como las afectaciones al medio ambiente.

Lo anterior se robustece con la información de residuos sólidos urbanos publicada por la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales a través de la cual señalan que actualmente se generan alrededor de 102,895 toneladas al día de residuos sólidos, de los cuales se recolectan 86,360 toneladas (83.9%) y se

reciclan 9,909 toneladas (9.6%)[28]. Asimismo, es importante mencionar que el 92.1% de los municipios en México cuenta con el servicio de recolección de residuos, los cuales dan empleo a 90,896 personas, de los cuales el 87% son hombres y el 13% mujeres[29].

Así, un producto o material que para una persona es considerado como desecho, para los recolectores constituye una fuente única de ingresos, ya que los residuos dejan de ser basura para convertirse en material reciclable; lo cual los convierte en miembros activos y productivos para la sociedad; máxime que dicha actividad genera beneficios como la disminución de basura y desechos, reutilización de residuos domésticos e industriales y menores procesos productivos en la utilización de los materiales reciclados.

D. Riesgos para la salud.

A pesar del impacto positivo de su labor en la esfera social y ambiental, sus condiciones de trabajo son riesgosas. De acuerdo con el estudio realizado sobre la problemática tiraderos de la Ciudad de Puebla[30], se encontró lo siguiente:

- El 23.8% ha sufrido heridas, cortadas, fracturas, torceduras;
- El 4.3% han padecido dolores de espalda;
- El 3.6% problemas digestivos;
- El 2.3% problemas respiratorios, fiebre y dolores de cabeza;
- El 2.0% problemas de la piel y
- El 1.0% insolación.

Por su parte, el departamento de epidemiología de la Secretaría de Salud de Zacatecas informó que, debido a su actividad, los recolectores pueden contraer enfermedades como: infecciones respiratorias agudas, fiebre tifoidea y hepatitis; en la piel se pueden presentar casos de micosis y hongos, y en los ojos, infecciones como conjuntivitis.

Por otra parte, en la literatura sobre el tema de riesgos ocupacionales en la recolección de residuos y condiciones de salud y de trabajo de los recolectores (Poole y Basu, 2017; Jayapradha, 2015; Maniero et al., 2017; Lenis et al., 2012), se

[28] https://www.gob.mx/semarnat/acciones-y-programas/residuos-solidos-urbanos-rsu
[29] Censo Nacional de Gobiernos Municipales y Demarcaciones Territoriales de la CDMX. Tabulados básicos. 2019. INEGI.
[30] http://www.eco.buap.mx/plan/Compilaci%C3%B3n%20de%20Memorias%20de%20participantes%20de%20Puebla%20en%20el%208%C2%B0%20Congreso%20ALAP%202018%20(PADES-BUAP).pdf

señala que *"la población ocupada en la recolección de residuos urbanos enfrenta riesgos para la salud que pueden agruparse en los siguientes:* 1) riesgos biológicos, asociados con la descomposición de residuos orgánicos y que atraen una gran variedad de insectos y roedores; así como la presencia de deshechos de hospitales como jeringas y agujas; 2) riesgos químicos, asociados con la inhalación o contacto dérmico con residuos de sustancias tóxicas y los asociados al desmantelamiento de basura electrónica; 3) riesgos ergonómicos, como dolores musculares y de las articulaciones y; 4) riesgos físicos como cortaduras, raspones, caídas, torceduras y mordedura de animales. Esta lista de riesgos remarca la vulnerabilidad en salud que enfrentan los recolectores de residuos urbanos, situación que se ve exacerbada por la intensidad en las jornadas laborales".

De lo anterior podemos concluir que los recolectores al ser personas dedicadas a la separación de materiales para el reciclaje del resto de los residuos se encuentran en condiciones de salud y marginación desfavorables.

En mérito de lo expuesto, se considera que es factible modificar la tasa de retención aplicable a los recicladores personas físicas, partiendo de los elementos señalados que muestran que, pese a la vulnerabilidad de este sector frente a otros contribuyentes, soporta una carga tributaria desproporcionada, a través de la retención establecida.

En efecto, la tasa de retención del 5% sobre el flujo de dinero entre el adquirente y el recolector de materiales destinados a la industria del reciclaje, no representa un parámetro proporcional que esté determinado o modulado en función del sector económicamente vulnerable al que va dirigida. Incluso, la propia Ley del ISR contempla a otros sectores más favorecidos que gozan de exenciones del ISR y pagan tasas inferiores a las que se establecieron para el sector recolector, como son los trabajadores asalariados, enajenantes de bienes muebles, enajenantes o prestadores de servicios a través de medios tecnológicos.

De acuerdo con lo antes señalado, a consideración de esta Procuraduría, se debe legislar una tasa de retención menor para este sector vulnerable de contribuyentes, como son las personas físicas dedicadas a la recolección de materiales destinados a la industria del reciclaje, garantizando que la menor tasa sea proporcional a la situación contributiva de dichos recolectores[31]. Ello resulta

[31] SCJN, No. De registro 232309, "PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL."

de vital importancia para cumplir efectivamente con el principio constitucional de proporcionalidad tributaria, incentivar la inclusión a la formalidad y evitar la evasión fiscal.

En mérito de lo anteriormente expuesto, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente propone la modificación al inciso e) de la fracción IX, del artículo segundo transitorio del CFF, con el fin de establecer una tasa de retención del 1%.

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente

1. Actualización de los derechos de los contribuyentes.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; siguiendo esa línea, la fracción VII del artículo 73 de la referida Constitución otorga potestad tributaria al Estado para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

Para tal efecto, se deben cumplir con los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad, destino al gasto público y generalidad, los cuales ha definido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de diversos criterios, de la siguiente manera:

a) **Legalidad tributaria**. Mediante un acto formal y materialmente legislativo se deberán establecer todos los elementos que sirvan para calcular una contribución, esto es, se exige que el legislador determine los elementos esenciales del tributo, tales como el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y la época de pago, para evitar una actuación caprichosa de las autoridades administrativas en la exigencia del pago respectivo[32].

[32] El concepto se desprende de la tesis de rubro **"LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL ARTÍCULO 16 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO CONLLEVA IMPLÍCITAMENTE UN SUPUESTO DE CAUSACIÓN, POR LO QUE NO ES POSIBLE ESTUDIAR SU CONSTITUCIONALIDAD A LA LUZ DEL PRINCIPIO RELATIVO"** aprobada por la Primera Sala de la SCJN en la novena época publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXX, septiembre de 2009, página 446.

b) **Proporcionalidad.** Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cuantitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que los contribuyentes de más elevados ingresos cubran un impuesto en monto superior[33].

c) **Equidad.** Los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la de hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente[34].

d) **Destino al gasto público.** Deben dirigirse a cubrir el pago de gastos que estén encaminados a satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe prestar a la colectividad[35].

e) **Generalidad.** Se presenta bajo dos ópticas: i) en sentido afirmativo, que contempla la obligación del contribuyente de contribuir al gasto público y para el legislador, la de considerar a todos los sujetos que demuestren capacidad económica susceptible de ser gravada, sin atender a criterios como su nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; ii) en sentido negativo, la prohibición de otorgar privilegios, por lo que las formas de liberación de la obligación son totalmente excepcionales y deben evitarse[36].

---

[33] El concepto se desprende de la de la jurisprudencia de rubro "**PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.**" aprobada por el Pleno en la séptima época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Volumen 187-192, Primera Parte, página 113.

[34] Ídem

[35] El concepto se desprende de la tesis de rubro "**DESTINO AL GASTO PÚBLICO. LA CARACTERÍSTICA DE ESE PRINCIPIO TRIBUTARIO SE DETERMINA POR SU OBJETO MATERIAL Y NO POR EL TIPO DE ENTIDAD PÚBLICA QUE LO OPERE"** aprobada por la Segunda Sala de la SCJN en la décima época publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Libro X, Julio de 2012, Tomo 2, página 1258.

[36] El concepto se desprende de la tesis de rubro "**PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LAS EXENCIONES**" aprobada por la Primera Sala de la SCJN en la décima época publicada en Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro X, Julio de 2012, Tomo 2, página 1258.

Estos principios constitucionales, consagrados como máximas en materia de la política fiscal conforme al artículo 31, fracción IV, Constitucional, constituyen, además, derechos fundamentales de los gobernados, por lo que deben ser observados por las autoridades fiscales.

El SAT es el encargado de aplicar la legislación fiscal federal con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, así como de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones.

Por su parte, el Instituto Mexicano del Seguro Social (en adelante IMSS) y el Instituto Nacional para el Fondo de la Vivienda de los Trabajadores (en adelante INFONAVIT), son organismos fiscales autónomos con facultades para llevar a cabo actos de fiscalización, así como para determinar créditos fiscales a los contribuyentes en las materias de su competencia, para lo cual se sujetan a lo establecido por el Código Fiscal de la Federación. De igual forma, las autoridades fiscales de las entidades que se encuentren adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y las de sus Municipios, serán consideradas, en el ejercicio de las facultades a que se refieren los convenios o acuerdos respectivos, como autoridades fiscales federales.

Dicho en otras palabras, el Estado mexicano cuenta con un sistema tributario en el orden federal, compuesto por autoridades fiscales como el SAT y Autoridades Coordinadas; Organismos Fiscales Autónomos como el IMSS y el INFONAVIT; mientras que en el ámbito de impartición de justicia se cuenta con el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, así como los órganos jurisdiccionales del Poder Judicial de la Federación con competencia en materia fiscal.

En ese sentido, con el objeto de regular los derechos y garantías básicas de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales y los organismos fiscales autónomos, a través del "*DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación*", publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 2004,[37] se adicionó el artículo 18-B al Código Fiscal de la Federación para dar nacimiento a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, como figura especializada en la procuración de justicia fiscal en México.

[37] https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=676424&fecha=05/01/2004

Asimismo, el 23 de junio del 2005, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente[38]. De acuerdo con la exposición de motivos[39], el legislador consideró necesario crear un marco que otorgara certeza a los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, en donde se consagraran sus prerrogativas con la finalidad de permitir y promover la incorporación de los contribuyentes al padrón tributario y garantizar a los contribuyentes que ya se encuentran inscritos y que son objeto de auditorías, la posibilidad de regularizarse de manera definitiva, mediante un acuerdo previo con la autoridad fiscal que los autorice para corregir su situación fiscal, sin entorpecer ni descapitalizar su actividad productiva, entre otros.

2. Derechos básicos de los contribuyentes no reconocidos en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

En 1990, el Grupo de Trabajo n°8 del Comité de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos sobre asuntos fiscales publicó el documento titulado "*Taxpayers´ rights and obligations – A survey of the legal situation in OECD countries*[40]", en el cual se señalaron los seis derechos básicos del contribuyente, definiéndolos de la siguiente forma:

i. **Derecho a recibir información, ayuda y a ser atendido**. Los contribuyentes tienen derecho a disponer de la información actualizada sobre el funcionamiento del sistema fiscal. Las autoridades podrán utilizar una variedad de medios para cumplir con esta obligación tales como: folletos informativos, cartas de los contribuyentes, declaraciones orales, telefónicas, guías de vídeo, etc.

ii. **Derecho a recurrir**. Se refiere a la posibilidad de impugnar los actos o resoluciones definitivas de la autoridad fiscal federal, si, a consideración del particular, no fueron emitidos tomando en cuenta las disposiciones legales.[41]

iii. **Derecho a no pagar más que el importe exacto de la deuda tributaria.** La autoridad deberá estar regida por aquellos principios de integridad e imparcialidad en todos los actos que lleve a cabo, por lo tanto, el

[38] https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=2060939&fecha=23/06/2005
[39] http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2003/12/asun_711428_20031204_750363.pdf
[40] Derechos y obligaciones de los contribuyentes – Un estudio de la situación legal en los países de la OCDE. Consultado en: https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers%27_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf
[41] DERECHO A RECURRIR - Luis E Kamada (justiciajujuy.gov.ar)

contribuyente únicamente debe pagar el impuesto debido y aplicar correctamente todas las deducciones, devoluciones u otros derechos que le correspondan. Dicho en otras palabras, es la posibilidad que tiene el contribuyente de que le sean reintegradas las cantidades que haya pagado indebidamente, así como los saldos a favor que resulten en sus declaraciones, siempre que se haya determinado correctamente y conforme a lo previsto en las disposiciones fiscales.

iv. **Derecho a la certeza.** Conceptualizado bajo la premisa de saber a qué atenerse con respecto a la regulación vigente y a las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

v. **Derecho a la privacidad.** En la práctica, esto se interpreta como evitar que las autoridades fiscales se introduzcan sin causa justificada al domicilio del contribuyente, pues para realizarlo se necesita de una orden.

vi. **Derecho a la confidencialidad y al secretismo.** La autoridad no podrá utilizar ni divulgar ninguna información de índole personal o financiera a menos que el contribuyente lo haya autorizado por escrito, o en aquellos casos en que la ley lo permita.

Lo anterior, con el objetivo de que cada país incluyera los derechos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales.

Ahora bien, de la comparación de estos derechos con los contenidos en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, se tiene lo siguiente:

"Taxpayers´ rights and obligations – A survey of the legal situation in OECD countries"	***Ley Federal de los Derechos del Contribuyente***
Derecho a recibir información, ayuda y a ser atendido	**Artículo 2, fracción I.** Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.
Derecho a recurrir	**Artículo 23.** Los contribuyentes tendrán a su alcance los recursos y medios de defensa que procedan, en

	los términos de las disposiciones legales respectivas, contra los actos dictados por las autoridades fiscales, así como a que en la notificación de dichos actos se indique el recurso o medio de defensa procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse. Cuando en la resolución administrativa se omita el señalamiento de referencia, los contribuyentes contarán con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo.
Derecho a no pagar más que el importe exacto de la deuda tributaria	**Artículo 2, fracción II.** Derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables. **Artículo 7** Las autoridades fiscales tendrán la obligación de publicar periódicamente instructivos de tiraje masivo y comprensión accesible, donde se den a conocer a los contribuyentes, de manera clara y explicativa, las diversas formas de pago de las contribuciones.
Derecho a la certeza	**Artículo 2, fracciones I, III, IV y XII.** Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte. Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados. Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales. **Artículo 5, segundo párrafo.** Los contribuyentes que apeguen su actuación a los términos establecidos en los criterios

	emitidos por las autoridades fiscales, que se publiquen en el Diario Oficial de la Federación, quedarán exentos de responsabilidad fiscal. **Artículo 9.** Los contribuyentes podrán formular a las autoridades fiscales consultas sobre el tratamiento fiscal aplicable a situaciones reales y concretas. Las autoridades fiscales deberán contestar por escrito las consultas así formuladas en un plazo máximo de tres meses. Dicha contestación tendrá carácter vinculatorio para las autoridades fiscales en la forma y términos previstos en el Código Fiscal de la Federación.
Derecho a la privacidad	**Artículo 2, fracción XII.** Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales. Se tendrá por informado al contribuyente sobre sus derechos, cuando se le entregue la carta de los derechos del contribuyente y así se asiente en la actuación que corresponda. La omisión de lo dispuesto en esta fracción no afectará la validez de las actuaciones que lleve a cabo la autoridad fiscal, pero dará lugar a que se finque responsabilidad administrativa al servidor público que incurrió en la omisión.
Derecho a la confidencialidad y al secretismo	**Artículo 2, fracción VII.** Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la administración tributaria, los cuales sólo podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, en un ejercicio de comparativo internacional, de la revisión de la "Carta de los Derechos del Contribuyente[42]" publicada por el Servicio de Rentas Internas (IRS por sus siglas en inglés) de los Estados Unidos de América, se observó que el documento contiene diez derechos básicos, entre los cuales, destaca el derecho del contribuyente de elegir y contratar a un representante autorizado para que lo represente en sus gestiones con el IRS. Asimismo, los contribuyentes tienen el derecho de recibir ayuda de parte de la Clínica para Contribuyentes de Bajos Ingresos (LITC por sus siglas en inglés), si no pueden pagar a una persona que los represente.

Por su parte, de la revisión al Decálogo del Contribuyente que emitió la Administración de Impuestos y Aduanas de Dinamarca (SKAT), se identificó que se establece que las normas tributarias deberán ser sencillas y accesibles para el contribuyente[43].

Como resultado de esta revisión, se aprecia que ciertos derechos no se encuentran contemplados en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, lo cual muestra un rezago en la materia. En este sentido, este *Ombudsperson* fiscal considera necesario incorporarlos a dicha Ley, lo cual permitirá avanzar en la consolidación de los derechos del pagador de impuestos.

De forma específica se plantea incorporar los derechos siguientes:

I. Derecho a contar con un defensor público o privado.

Como quedó señalado anteriormente, a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se le otorgó la facultad de proteger y defender los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa, mediante la prestación de los servicios de asesoría, representación y defensa legal, quejas y acuerdos conclusivos; de forma expedita, gratuita y con calidad, contribuyendo al fortalecimiento del Estado de Derecho.

En ese sentido, si bien es cierto que la protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa, está a cargo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; también lo es que, en la ley especial que contempla los derechos del contribuyente, no se encuentra reconocido de manera expresa que ante cualquier problemática que presenten

[42] Publication 1 (SP) (Rev. 10-2017) (irs.gov)
[43] https://www.oecd.org/tax/administration/CIS-2010-ESP.pdf

los contribuyentes con las autoridades fiscales federales, éstos pueden acudir a este *Ombudsperson* fiscal en su carácter de defensor del contribuyente, toda vez que funge como asesor y abogado frente a las autoridades en el ámbito fiscal federal.

Además, no debe perderse de vista que, ante los constantes cambios en materia fiscal, es indispensable que los contribuyentes estén informados de que pueden acudir a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, para que, mediante los diferentes servicios que se prestan, puedan tener acceso a una defensa legal adecuada.

En ese tenor, no pasa desapercibido, por ejemplo, que en los procesos penales uno de los derechos que tiene el inculpado[44], es a una defensa adecuada por un abogado, al cual elegirá libremente. De no querer o no poder nombrar un abogado, después de haber sido requerido para hacerlo, el juez le designará un defensor público; situación que debería contemplarse para la materia administrativa donde se garantice el derecho de los contribuyentes para ser representados por un defensor público o bien contratar un defensor privado con el objetivo de que éste reciba una defensa jurídica adecuada.

Para efectos de cumplir con lo anterior, se requiere que dentro de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente se establezca que en todas las actuaciones y resoluciones que emitan las autoridades fiscales, se deberá informar o plasmar en el documento respectivo que el contribuyente tiene el derecho de ser asesorado y representado por un defensor público, como lo es la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, o bien contratar un defensor privado.

Lo anterior cobra relevancia pues el derecho a contar con un defensor se establece como una máxima fundamental del gobernado toda vez que en el artículo 8, numeral 2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos[45] se establece **que toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente,** independiente e imparcial, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella **o para la determinación de sus derechos y obligaciones** de orden civil, laboral, **fiscal** o de cualquier otro carácter. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, **de defenderse personalmente o de ser asistido por un**

[44] Artículo 20, apartado B, fracción VIII Constitucional.
[45] https://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm

defensor de su elección (público o privado) y de comunicarse libre y privadamente con su defensor.

Por lo tanto, con el objeto de difundir entre los ciudadanos que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es la encargada de proteger y defender los derechos del contribuyente es importante que se reconozca a través de la Ley especial de los derechos del contribuyente y así garantizar que éstos tendrán acceso a una defensa legal adecuada.

2. **Las normas tributarias emitidas por las autoridades fiscales que otorgan facilidades administrativas a los contribuyentes deben ser sencillas y accesibles.**

En la reforma al CFF para el 2021[46] se modificó el artículo 33, fracción I, inciso a), con el fin de establecer que las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y ciudadanía, procurando: a) **explicar las disposiciones fiscales**; b) informar sobre las posibles consecuencias en caso de no cumplir con las mismas, **utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos** y en los casos en que sean de naturaleza compleja, proporcionar material impreso o digital de apoyo.

Lo anterior, tiene como objetivo incentivar y facilitar el cumplimiento voluntario de las disposiciones fiscales, así como crear conciencia en los contribuyentes y el público en general de la importancia de dicho cumplimiento, mediante acciones en materia de civismo fiscal, así como de fomento a la cultura contributiva y la promoción a la formalidad[47].

Tomando en consideración que la autoridad fiscal para el mejor cumplimiento de sus facultades publicará anualmente reglas de carácter general, las cuales no deben generar obligaciones o cargas adicionales, es decir, la emisión de dichas reglas debe circunscribirse únicamente a pormenorizar lo previsto en una Ley para que el contribuyente pueda aplicarla de manera eficaz; en razón de ello, este organismo defensor de los derechos de los contribuyentes estima necesario que se contemple en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente que las autoridades fiscales al momento de emitir reglas de carácter general, las deberán desarrollar conforme a lo previsto en la Ley.

---

[46] https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5606951&fecha=08/12/2020

[47] Exposición de motivos 8 sept anexo Anexo D.qxd (diputados.gob.mx)

En efecto, si bien el legislador faculta a la autoridad administrativa para que emita las reglas de carácter general, a través de una cláusula habilitante establecida en la propia Ley; esto es únicamente para regular cuestiones operativas de carácter técnico, que por complejidad es conveniente que sean desarrolladas por la autoridad administrativa, las cuales deben ser claras y precisas, máxime que a través de éstas no deben establecerse obligaciones adicionales a las establecidas en la Ley.

Lo anterior se dice de esta manera en virtud de que, en respeto al principio de legalidad tributaria en sus vertientes de reserva de ley y subordinación jerárquica, las reglas de carácter general deben sujetarse a las leyes existentes, es decir, deben actuar obligatoriamente conforme se lo permitan las mismas, no debiendo adoptar posturas que las contradigan o las excedan.

Por lo tanto, con la finalidad de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes sobre la aplicación de la norma en aquellos casos donde el legislador otorgue la facultad a la autoridad de emitir reglas de carácter general, éstas deben establecerse de forma clara y concreta, situación que quedará contemplando en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

3. Derecho a recibir una verdadera impartición de justicia fiscal administrativa.

Para analizar este derecho, es necesario transcribir lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 17 Constitucional, en relación con los artículos 8, numeral 1 y 25 de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos, que establecen:

> **"Artículo 17**. (...)
>
> Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que serán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, **emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial**. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.
>
> (...)"
>
> **[Énfasis añadido]**

"Artículo 8. Garantías Judiciales

1. **Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial**, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter

(...)"

[Énfasis añadido]

"Artículo 25. Protección Judicial

1. Toda persona tiene **derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución**, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.

2. Los Estados Partes se comprometen:
a) a garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso;
b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y
c) a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso".

[Énfasis añadido]

De la transcripción anterior se advierte que se reconoce el derecho de toda persona a que se le administre justicia por tribunales que serán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes; asimismo, toda persona tiene derecho a un recurso sencillo, rápido y efectivo, ante los jueces o tribunales competentes, que la protejan contra actos que violen sus derechos fundamentales.

Una vez precisado lo anterior, entre los principios que integran el derecho fundamental de las personas a que se les administre justicia, destaca el de imparcialidad, instituido como una exigencia esencial inherente al ejercicio de la función jurisdiccional, consistente en el deber de mantenerse ajenos a los intereses de las partes en controversia, así como de dirigir y resolver los conflictos

judiciales sin favorecer indebidamente a ninguna de ellas, como condición y base protectora de todos los derechos humanos[48]. En el ámbito fiscal, la obligación de impartición de justicia corresponde al Tribunal Federal de Justicia Administrativa, así como a los órganos jurisdiccionales del Poder Judicial de la Federación.

Ahora bien, en materia fiscal se otorga la opción al contribuyente que antes de acudir a la instancia jurisdiccional, agote la administrativa a través de la interposición de recursos administrativos en donde las autoridades fiscales actúan con el carácter de resolutoras (juez), es decir, se encuentran obligadas a examinar todos los agravios hechos valer por el recurrente, valorar las pruebas que en su caso se aporten, así como analizar los hechos expuestos en el referido medio de defensa; derivado del estudio de los elementos aludidos, al momento de emitir la resolución, la autoridad fiscal podrá confirmar, dejar sin efectos, mandar a reponer el procedimiento o sobreseer el medio de defensa.

Tomando en consideración que si bien los recursos administrativos son optativos y que es decisión del contribuyente agotar esta instancia previa a la jurisdiccional; también lo es que, si su decisión es acudir a la instancia administrativa, la autoridad está obligada a emitir una resolución de manera pronta, completa e imparcial, por lo que debe garantizar que al momento de resolver será de manera objetiva y manteniendo un equilibrio en aras de proteger los derechos del contribuyente.

En efecto, la autoridad fiscal debe estar ajena ante el planteamiento expuesto por el recurrente en la vía administrativa y resolver sin que medien sus intereses, pues dada la naturaleza del medio de defensa, es la autoridad quien revisa su propia actuación para determinar si estuvo conforme a derecho, para luego revocar, modificar o confirmar la resolución impugnada, según sea el caso, es decir, la autoridad debe emitir una resolución en la que se garantice que no existió alguna preferencia por las partes involucradas, ya que funge como juez y parte.

Por ejemplo, se destaca la importancia de que las autoridades valoren las pruebas aportadas por los contribuyentes cuando acuden a la instancia administrativa toda vez que de la interpretación sistemática a los artículos 123,

[48] Situación que se contempla en la tesis de rubro "**PRINCIPIO DE IMPARCIALIDAD EN LA IMPARTICIÓN DE JUSTICIA. SU FUNDAMENTO Y CARACTERÍSTICAS**" publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 67, Junio de 2019, Tomo VI, página 5311

fracción IV, en relación con el numeral 130 del Código Fiscal de la Federación, el pagador de impuestos deberá ofrecer las pruebas documentales con las que desvirtúe la presunción de legalidad que posee el acto administrativo, las cuales se valorarán en términos del artículo 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. De no suceder así, constituiría una violación a los derechos en perjuicio del contribuyente, que obligaría a éste a interponer un juicio contencioso administrativo, lo que conlleva a que en la instancia administrativa la falta de valoración de las pruebas constituya una problemática para los contribuyentes que les impida acceder a una verdadera impartición de justicia, pues esa falta de valoración de pruebas se favorece a la autoridad.

Por lo tanto, se debe garantizar que los contribuyentes que agoten esta instancia reciban una verdadera impartición de justicia fiscal administrativa a través de la emisión de una resolución imparcial que solucione las controversias planteadas por los particulares con las autoridades fiscales, para lo cual, y en cumplimiento al artículo 17 Constitucional, deberán observar lo siguiente:[49]

1. Resolver las controversias ante ellas planteadas, dentro de los términos y plazos que para tal efecto se establezcan en las leyes (justicia pronta);

2. Resolver sobre todos y cada uno de los aspectos debatidos (justicia completa);

3. Resolver de manera justa la controversia (justicia imparcial); y,

4. Resolver sin que medie contraprestación económica o en especie de alguna de las partes (justicia gratuita).

Lo hasta aquí expuesto permite considerar que las autoridades fiscales revisten el carácter de juez cuando los contribuyentes optan por interponer los recursos administrativos, por lo que se encuentran obligadas a observar los principios del derecho fundamental de administración de justicia, previstos en el artículo 17 Constitucional.

---

[49] **"ACCESO A LA IMPARTICIÓN DE JUSTICIA. EL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS ESTABLECE DIVERSOS PRINCIPIOS QUE INTEGRAN LA GARANTÍA INDIVIDUAL RELATIVA, A CUYA OBSERVANCIA ESTÁN OBLIGADAS LAS AUTORIDADES QUE REALIZAN ACTOS MATERIALMENTE JURISDICCIONALES".** Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Primera Sala, Tomo XXV, Abril de 2007, Materia(s): Constitucional, Tesis 1ª/J. 42/2007, Página 124, Registro 172,759.

En ese contexto, este *Ombudsperson* fiscal considera que se debe contemplar en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, el derecho a recibir una verdadera impartición de justicia fiscal administrativa.

4. Privilegiar fondo sobre forma.

El 15 de septiembre de 2017, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el *"Decreto por el que se reforman y adicionan los artículos 16, 17 y 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de Justicia Cotidiana (Solución de Fondo del Conflicto y Competencia Legislativa sobre Procedimientos Civiles y Familiares)*[50]" a través del cual, en la parte que interesa, se adiciona un tercer párrafo al artículo 17 Constitucional, para establecer lo siguiente:

> **"Artículo 17.** ...
> ...
> Siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos en los juicios o procedimientos seguidos en forma de juicio, las autoridades deberán privilegiar la solución del conflicto sobre los formalismos procedimentales".

Derivado de la reforma en comento, se incorpora al sistema tributario mexicano el "principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el procesal", que consiste en establecer que en caso de conflicto entre una norma adjetiva y una sustantiva, siempre debe prevalecer ésta sobre aquélla[51], es decir debe prevalecer el derecho sustancial sobre las formas.

Lo anterior no significa que dicho principio sea categórico, sino que admite ciertas condiciones y excepciones en su aplicación, lo cual, sin duda, atiende también a una cuestión de respeto al debido proceso y a la seguridad jurídica de las partes que intervienen en éste, pues caer en el extremo de considerar procedente la inobservancia a las reglas formales, en todos los casos en que éstas perjudiquen los intereses de alguna parte, produciría desequilibrio o arbitrariedades en el proceso, posiblemente violentando otros derechos fundamentales.

[50] DOF - Diario Oficial de la Federación
[51] Lawrence Flores, A. (2015). *El exceso ritual manifiesto.* https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3826/14.pdf

Sobre el tema en comento, esta Procuraduría emitió el criterio sustantivo 11/2017, aprobado en la Quinta Sesión Ordinaria del Comité Técnico de Normatividad celebrado el 24 de junio del 2017, el cual dispone:

> **FONDO SOBRE FORMA Y VERDAD REAL. LA APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS RELATIVOS, SUSTENTADOS POR PRODECON, NO ES IRRESTRICTA SINO QUE ESTÁ SUJETA A CIERTAS CONDICIONES.** La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ha emitido diversos criterios en los que reflexiona acerca de cómo pueden operar el "Fondo sobre la forma" y "La Verdad Real" en los conflictos de naturaleza tributaria. En el primero de los mencionados, se considera en esencia, que las consecuencias derivadas de la omisión o cumplimiento extemporáneo de obligaciones formales o de procedimiento, pueden ser derrotables cuando la pérdida del derecho de fondo para el contribuyente involucrado resulta desproporcionada; mientras que en el segundo, Prodecon se pronuncia por la relevancia de que en una controversia prevalezca la verdad real, más allá de la jurídica, especialmente cuando se constate que en el caso concreto no se produjo la hipótesis de causación de la contribución en disputa. Pues bien, aún y cuando estos criterios tienden a garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal, debe decirse que su aplicación no puede ser irrestricta en favor de los pagadores de impuestos, sino que debe asumirse que se encuentra sujeta a que se actualicen dos condiciones: a) La existencia de un caso concreto en el que autoridad y contribuyente enfrenten posturas diversas en cuanto a la preeminencia y desproporción de la forma sobre el fondo, y b) Que el contribuyente argumente y en su caso demuestre, el por qué en el caso concreto se produce esta desproporción en su perjuicio. Considerar lo contrario, en opinión de este Ombudsman, sería tanto como aceptar que estos criterios, esencialmente proteccionistas, podrían servir para influir a priori en las conductas de los sujetos obligados, incentivando así el incumplimiento o cumplimiento extemporáneo de las normas adjetivas o de control que establecen las leyes tributarias. Es importante mencionar que esta línea de pensamiento constituyó la génesis del diseño y alcance del nuevo Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, donde en el artículo 58-27, fracción IV, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se contempla como novedosa causal de nulidad que: "...los efectos atribuidos por la autoridad emisora al incumplimiento total, parcial o extemporáneo de requisitos formales o de procedimiento resulten excesivos o desproporcionados por no haberse producido las hipótesis de causación..."; es decir, se aprecia claramente que los criterios sostenidos por Prodecon sólo pueden aplicarse cuando la autoridad ya atribuyó los efectos a la conducta del contribuyente y no antes.

De lo anterior se aprecia que la aplicación de los criterios "fondo sobre la forma" y "la verdad real", no puede ser irrestricta en favor de los pagadores de impuestos, sino que debe asumirse que se encuentra sujeta a que se actualicen dos condiciones, a saber:

a) La existencia de un caso concreto en el que autoridad y contribuyente enfrenten posturas diversas en cuanto a la preeminencia y desproporción de la forma sobre el fondo.

b) Que el contribuyente argumente y demuestre el por qué en el caso concreto se produce esta desproporción en su perjuicio.

Considerar lo contrario, sería tanto como aceptar que estos criterios, esencialmente proteccionistas, **podrían servir para influir a priori en las conductas de los sujetos obligados, incentivando así el incumplimiento o cumplimiento extemporáneo de las normas adjetivas o de control que establecen las leyes tributarias.**

Para robustecer lo anterior, se trae a colocación el siguiente ejemplo: cuando el contribuyente, presenta el recurso de revocación ante la autoridad que corresponde conocer del mismo y ésta lo desecha o no le da el trámite legal previsto, argumentando que el recurso debe plantearse a través del buzón tributario, se está dando prioridad a las formas sobre el derecho sustantivo material, al grado que la autoridad renuncia de manera consciente a su deber de impartir justicia, por un extremo rigor en la aplicación de reglas formales.

Luego entonces, es dable concluir que, si bien las formalidades procesales son esenciales en los procesos judiciales para garantizar el respeto de un debido proceso, a efecto de que las personas puedan defender sus derechos; no menos cierto es que éstas no se pueden convertir en criterios rigurosos que sacrifiquen el goce efectivo de los derechos subjetivos, pues el fin último del derecho procesal es, precisamente, contribuir a la realización de la justicia material.

En ese tenor, se considera que cada caso debe ser objeto de valoración especial para determinar si la omisión del requisito formal es suficiente como para sancionar al infractor con la pérdida de su derecho de fondo; más aún si la omisión del requisito lleva a presumir la actualización de un hecho imponible.

En otras palabras, el principio fondo sobre forma está encaminado a resolver conflictos ya existentes entre la autoridad fiscal y el contribuyente, a fin de lograr una verdadera justicia fiscal.

En conclusión, este *Ombudsperson* fiscal considera que en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente se debe contemplar el principio de privilegiar fondo sobre forma.

5. Principio Ontológico de la Prueba.

La palabra prueba en su sentido etimológico deriva del latin *probatio o probationis*, que a su vez procede del vocablo *probus* que significa bueno y, por lo tanto, se infiere que se ajusta a la realidad. Diversos doctrinarios consideran que la finalidad máxima de la prueba es llegar a la verdad. A manera de ejemplo se cita al jurista Francisco Ricci, quien sostenía que *"la prueba en efecto no es un fin por sí mismo, sino un medio dirigido a un fin, que consiste en el descubrimiento de la verdad"*[52]. En términos similares, el jurista Rafael de Pina, afirmaba que "*la prueba es la razón, argumento, instrumento u otro medio con que se pretende mostrar y hacer patente de la verdad o falsedad de una cosa*"[53].

Al constituir las pruebas los medios con los que cuentan las partes en un proceso para estar en posibilidad de demostrar sus aseveraciones respecto a los hechos controvertidos; el derecho a una correcta valoración y pronunciamiento de éstas por parte del juzgador o la autoridad competente adquiere suma importancia en cualquier ámbito jurídico, incluyendo la materia fiscal.

Respecto al tipo de pruebas que pueden ser objeto de valoración por parte del Juzgador para conocer la verdad, se dispone como limitantes que estén reconocidas por la ley y que tengan relación inmediata con los hechos controvertidos. Asimismo, como es de reconocido derecho, la carga de la prueba consiste en la exigencia de demostrar la existencia de los hechos en que se sustenta la pretensión y por regla general corresponde dicha carga a quien afirma los hechos o a quien los contradice alegando nuevos hechos.

Ello tal como se desprende de los artículos 79, 81 y 82 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria a la materia fiscal de

[52] Ricci, Francisco, Tratado de las pruebas, Porrúa, t. I, p.22.
[53] Pina, Rafael, Tratado de las pruebas civiles, México, Porrúa, 1942, p. 35.

conformidad con el artículo 5, del CFF, los cuales se transcriben para mejor proveer:

> **"Artículo 79.- Para conocer la verdad, puede el juzgador valerse de cualquier persona, sea parte o tercero, y de cualquier cosa o documento, ya sea que pertenezca a las partes o a un tercero, sin más limitaciones que las de que las pruebas estén reconocidas por la ley y tengan relación inmediata con los hechos controvertidos.**
>
> Los tribunales no tienen límites temporales para ordenar la aportación de las pruebas que juzguen indispensables para formar su convicción respecto del contenido de la litis, ni rigen para ellos las limitaciones y prohibiciones, en materia de prueba, establecidas en relación con las partes".
>
> **[Énfasis añadido]**
>
> **"Artículo 81.-** El actor debe probar los hechos constitutivos de su acción y el reo los de sus excepciones".
>
> **[Énfasis añadido]**
>
> **"Artículo 82.- El que niega sólo está obligado a probar:**
> **I.-** Cuando la negación envuelva la afirmación expresa de un hecho;
> **II.-** Cuando se desconozca la presunción legal que tenga a su favor el colitigante, y
> **III.-** Cuando se desconozca la capacidad".
>
> **[Énfasis añadido]**

En ese contexto, si bien por regla general el que afirma está obligado a probar, lo que se explica atendiendo a que quien formula un aserto tiene en principio mayor facilidad para demostrarlo y, por lo tanto, le corresponde la carga probatoria para acreditar sus pretensiones; también es cierto que las normas de carga de la prueba se deben aplicar de manera *complementaria* con el resto de las normas que constituyen el sistema sobre el régimen probatorio.[54]

Por su parte, **el principio ontológico de la prueba, parte de la premisa de que lo ordinario se presume, mientras lo extraordinario se prueba;** ello ya que, a diferencia de un acontecimiento extraordinario, lo ordinario se presenta por sí mismo con un elemento de prueba que se apoya en la experiencia común. De

[54] Situación que se contempla en la tesis de rubro **CARGAS PROBATORIAS. EL ARTÍCULO 281 DEL CÓDIGO DE PROCEDIMIENTOS CIVILES PARA EL DISTRITO FEDERAL, QUE IMPONE A LAS PARTES EL ONUS PROBANDI PARA DEMOSTRAR SUS PRETENSIONES, NO TRANSGREDE EL DERECHO DE ACCESO A LA JUSTICIA,** publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 12, Noviembre de 2014, Tomo I, página 707

modo que cuando un hecho de naturaleza ordinaria se enfrenta con un hecho de naturaleza extraordinaria, el primero merece mayor credibilidad[55].

Conforme a lo anteriormente expuesto, el principio ontológico de la prueba resulta aplicable en los casos en los que concurran dos hipótesis de credibilidad acerca de una misma situación, pero de las cuales no se tenga prueba directa de una u otra, debiéndose otorgar credibilidad a la hipótesis más próxima a lo ordinario, esto es, sobreponiendo la razonabilidad de lo que comúnmente es, por encima de lo que rara vez acontece o es poco creíble o improbable. Dicho principio, debe respetarse en salvaguarda de los derechos de los pagadores de impuestos, evitando exigir en su perjuicio pruebas para acreditar situaciones ordinarias o que pueden inferirse de una relación con los demás elementos probatorios aportados.

Sirve de apoyo a lo anterior, el criterio jurisdiccional 6/2018, emitido por esta Procuraduría, aprobado en la Segunda Sesión Ordinaria del Comité Técnico de Normatividad celebrado el 23 de febrero de 2018, el cual se transcribe a continuación:

> **VALORACION DE PRUEBAS. LAS APORTADAS EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO PARA OBTENER LA DEVOLUCIÓN DEL IVA, NO SÓLO PRUEBAN LOS HECHOS DIRECTOS, SINO QUE EN UNA APRECIACION HOLÍSTICA TAMBIÉN PUEDEN ACREDITAR LOS INDIRECTOS.** El Tribunal Colegiado consideró que el Servicio de Administración Tributaria y el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, al momento de valorar la información y documentación que ofrece un contribuyente para acreditar la materialidad de su operación o la estricta indispensabilidad de su gasto para efectos del acreditamiento en materia del impuesto al valor agregado (IVA), deben analizar en su conjunto todas las documentales y hacer uso de la prueba circunstancial o indiciaria, que también constituye una prueba eficaz para llegar a conocer la verdad; dicha prueba consiste en un ejercicio argumentativo, en el que a partir de hechos probados, por cualquier medio, también resulta probado el hecho presunto, ya que no sólo deben encontrarse acreditados los hechos base de los cuales se parte, sino que también debe existir una conexión racional entre éstos

[55] Sobre el tema, sirve de apoyo los siguientes criterios: Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro VI, Marzo de 2012, Tomo 2, página 1324, Tipo: Aislada **"PRINCIPIO ONTOLÓGICO DE LA PRUEBA. SU APLICACIÓN EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO".**
Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 12, Noviembre de 2014, Tomo I, página 706, Tipo: Aislada **"CARGA DE LA PRUEBA. SU DISTRIBUCIÓN A PARTIR DE LOS PRINCIPIOS LÓGICO Y ONTOLÓGICO".**
Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 39, Febrero de 2017, Tomo III, página 2335
Tipo: Aislada "PRINCIPIO ONTOLÓGICO DE LA PRUEBA. ALCANCE DE SU OPERATIVIDAD PARA ACREDITAR LA PROCEDENCIA O LOS ELEMENTOS PARA EJERCER LA ACCIÓN DE AMPARO O CUALQUIER CONTIENDA JURISDICCIONAL".

> y los que se pretenden demostrar. El Órgano Judicial estimó que la prueba indiciaria tiene valor probatorio pleno cuando varios elementos apuntan en el mismo sentido y enlazados, producen convicción plena sobre la veracidad del hecho averiguado, tanto por la fuerza y peso que representa el conjunto de elementos, así como porque no existen indicios en contrario que sean aptos para desvirtuar o disminuir considerablemente los primeros. Por lo tanto, al momento en que se valore la documentación que aporta un contribuyente para acreditar sus operaciones o la indispensabilidad de un gasto, se debe realizar un ejercicio de valoración holística en el que a partir de hechos probados por cualquier medio, se tenga por probado el hecho presunto, ya que si los hechos apuntan a que una situación se dio sin elementos en contrario, se considera válido sustentar que así ocurrieron las cosas aunque no se cuente con la prueba directa, lo que resulta acorde con el principio ontológico de la prueba "lo ordinario se presume, lo extraordinario se prueba".

Del criterio jurisdiccional transcrito se desprende un caso ejemplificativo, acorde con el principio ontológico de la prueba "lo ordinario se presume, lo extraordinario se prueba", en el que el Tribunal Colegiado consideró que el Servicio de Administración Tributaria y el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, al momento de valorar la información y documentación que ofrece un contribuyente para acreditar la materialidad de su operación o la estricta indispensabilidad de su gasto para efectos del acreditamiento en materia del IVA, deben analizar en su conjunto todas las documentales y hacer uso de la prueba circunstancial o indiciaria cuando varios elementos apuntan en el mismo sentido y enlazados producen convicción plena sobre la veracidad del hecho controvertido, por lo que al no existir indicios en contrario que sean aptos para desvirtuar o disminuir considerablemente los primeros, constituye una prueba eficaz para llegar a conocer la verdad.

De igual forma, resulta aplicable la tesis 1a. CCLXXXVI/2013 (10a.)[56], de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dispone:

> **"PRUEBA INDICIARIA O CIRCUNSTANCIAL. EL JUZGADOR DEBE EXPLICAR, EN LA SENTENCIA CORRESPONDIENTE, EL PROCESO RACIONAL A TRAVÉS DEL CUAL LA ESTIMÓ ACTUALIZADA.** Cuando un juzgador utilice la prueba indiciaria o circunstancial, ésta deberá encontrarse especialmente razonada en la sentencia correspondiente, lo que implica expresar el razonamiento jurídico por medio del cual se han construido las inferencias y hacer mención de las pruebas practicadas para tener por acreditados los hechos base, y de los criterios racionales que guiaron su

[56] **Fuente:** Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXV, Octubre de 2013, Tomo 2, página 1054

> valoración; esto es, para que aquélla se estime actualizada, en la sentencia deberá quedar explicitado el proceso racional que ha seguido el juzgador para arribar a determinada conclusión. Lo anterior, toda vez que la valoración libre de la prueba circunstancial no equivale a la valoración de indicios carentes de razonamiento alguno. Por tanto, no sólo los indicios deben estar suficientemente acreditados, sino que deben estar sometidos a una constante verificación en torno a su acreditación y a su capacidad para generar conclusiones. En cualquier caso un indicio, por sí solo, carece de cualquier utilidad o alcance probatorio, debido a lo cual es necesaria la formulación de una inferencia, la cual estará sujeta a un estudio de razonabilidad, a efecto de poder determinar si resulta razonable, o si por el contrario es arbitraria o desmedida, debiendo tomarse en consideración que la eficacia de la prueba circunstancial disminuirá en la medida en que las conclusiones tengan que obtenerse a través de mayores inferencias y cadenas de silogismos, ante lo cual, la inferencia lógica debe sustentarse en máximas de la experiencia".

De ahí la trascendencia en la correcta valoración de las pruebas, aplicando en beneficio de los contribuyentes el principio en comento a efecto de sobreponer la razonabilidad cuando no existan indicios en contrario, por lo que este *Ombudsperson* fiscal considera que en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente se debe contemplar el principio ontológico de la prueba "lo ordinario se presume, lo extraordinario se prueba".

Derivado de lo anterior, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente propone actualizar la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes, de tal forma que se incorporen las prerrogativas antes enunciadas. Con ello se busca poner al día los derechos y garantías de los contribuyentes, en línea con los cambios que se han incorporado al sistema tributario enfocados a fortalecer las labores de control, gestión y fiscalización de la autoridad tributaria.

Ley de Ingresos de la Federación (LIF)

1. **Listar los valores cualitativos y cuantitativos de los instrumentos financieros que se utilizan en la metodología para calcular y determinar la tasa de retención aplicable a intereses pagados por las instituciones financieras.**

El artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante Ley del ISR) establece que se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con que se

les designe, a los rendimientos de créditos de cualquier clase[57]. Una de las obligaciones a cargo de las instituciones que componen el sistema financiero cuando efectúen el pago por intereses, es la retención y entero del impuesto sobre la renta (en adelante ISR) aplicando la tasa de retención que, para el ejercicio fiscal de que se trate, establezca el Congreso de la Unión en la Ley de Ingresos de la Federación, considerándolo pago provisional, tal como lo prevé el artículo 54 de la Ley del ISR, que dispone lo siguiente:

> **"Artículo 54. Las instituciones que componen el sistema financiero que efectúen pagos por intereses, deberán retener y enterar el impuesto aplicando la tasa que al efecto establezca el Congreso de la Unión para el ejercicio de que se trate en la Ley de Ingresos de la Federación sobre el monto del capital que dé lugar al pago de los intereses, como pago provisional**. La retención se enterará ante las oficinas autorizadas, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél al que corresponda, y se deberá expedir comprobante fiscal en el que conste el monto del pago de los intereses, así como el impuesto retenido".
> [...]
>
> **[Énfasis añadido]**

Al respecto, en la LIF se establece la tasa de retención anual a que se refieren el artículo 54 de la Ley del ISR. Las tasas de retención que se han aplicado desde que se gravan los intereses reales, por ejercicio fiscal son las siguientes:

Periodo	Tasa de retención (%)
2003-2007	0.50
2008-2009	0.85
2010-2015	0.60
2016	0.50
2017	0.58
2018	0.46
2019	1.04

[57] Conforme al citado ordenamiento, se entiende que, entre otros, son intereses los siguientes: rendimientos de la deuda pública; bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios; los premios de reportos o de préstamos de valores; monto de las comisiones que correspondan con motivo de apertura o garantía de créditos; monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, excepto cuando dichas contraprestaciones deban hacerse a instituciones de seguros o fianzas; la ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

2020	1.45
2021	0.97

Cabe precisar que antes de la LIF para el ejercicio fiscal de 2015, la determinación de la tasa de retención era discrecional, pues no había ningún parámetro o criterio para calcular dicha tasa. Incluso, no se informaba qué variables económicas y financieras se consideraban. De esta forma, parecía que el único criterio que prevalecía era el recaudatorio.

A partir de la LIF para el ejercicio fiscal de 2016[58], el H. Congreso aprobó establecer en dicho ordenamiento una mecánica para determinar de forma anual la tasa de retención aplicable a los intereses pagados por el sistema financiero, la cual considera los rendimientos representativos observados en la economía, a fin de que dicha tasa sea consistente con la evolución de los mercados financieros.

La metodología consideró las tasas representativas de los mercados financieros nacionales, que reflejan el comportamiento de los rendimientos observados en la economía y la tasa de inflación, a efecto de vincular de forma directa la tasa de retención con los intereses reales que efectivamente están percibiendo los contribuyentes. Así la LIF para el ejercicio fiscal de 2016 estableció:

> "Artículo 21. Durante el ejercicio fiscal de 2016 la tasa de retención anual a que se refieren los artículos 54 y 135 de la Ley del Impuesto sobre la Renta será del 0.50 por ciento. **La metodología para calcular dicha tasa es la siguiente:**
>
> **I. Se calcularon los valores promedio de las tasas y precios de referencia del mercado de valores públicos y privados, publicados por el Banco de México, correspondientes a cada uno de los meses del periodo de marzo a agosto del 2015. Posteriormente se determinó el promedio de los valores promedio de dichos meses. Para tal efecto, se consideraron las tasas promedio expresadas en por ciento anual.**
>
> **II. Se disminuyó del promedio calculado conforme a la fracción anterior, el valor promedio de la inflación mensual interanual del índice general correspondiente a cada uno de los meses del periodo de marzo a agosto de 2015 del Índice Nacional de Precios al Consumidor, publicado por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía.**

[58] Exposición de motivos https://cutt.ly/wQBq3NN

III. La tasa de retención anual es el resultado de multiplicar el valor obtenido conforme a la fracción II de este artículo por la tasa máxima de la tarifa del artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta".

[Énfasis añadido]

Con la mecánica de cálculo, se pueden observar los elementos que se consideraron para determinar la tasa de retención, tales como las tasas y precios de referencia del mercado de valores públicos y privados; la inflación mensual interanual, el periodo observado para estas variables y la tasa máxima de la tarifa anual del ISR aplicable a las personas físicas. En este sentido, conforme a la metodología que establece la LIF, la tasa se determina con base en el rendimiento ponderado de los instrumentos públicos y privados, descontando la inflación interanual transcurrida.

Posteriormente, en la LIF para el ejercicio fiscal del 2017, y de acuerdo a la exposición de motivos de dicho ordenamiento, el legislador consideró necesario perfeccionar la mecánica para determinar la tasa de retención, incorporando en el cálculo el hecho de que las tasas utilizadas para obtener el rendimiento de los instrumentos públicos, se determinen en función al monto subastado mes a mes para cada instrumento, y que el promedio ponderado de los rendimientos de los instrumentos públicos y privados, se determine en función al saldo en circulación de dichos títulos observados durante los últimos 6 meses. Lo anterior, con el propósito de asignar un mayor peso en el cálculo de la tasa de retención a las tasas de los títulos en las que los ahorradores invierten más, lo que permite obtener una tasa de rendimiento más equilibrada de los instrumentos públicos y privados, así como mayor precisión para determinar la mencionada tasa[59]. Conforme a ello, en la LIF para el ejercicio fiscal de 2017, la mecánica quedó como sigue:

"Artículo 21. Durante el ejercicio fiscal de 2017 la tasa de retención anual a que se refieren los artículos 54 y 135 de la Ley del Impuesto sobre la Renta será del 0.58 por ciento. La metodología para calcular dicha tasa es la siguiente:

I. Se determinó la tasa de rendimiento promedio ponderado de los valores públicos por el periodo comprendido de febrero a julio de 2016, conforme a lo siguiente:

[59] Exposición de motivos 8 sep anexo A.qxd (diputados.gob.mx)

a) Se tomaron las tasas promedio mensuales por instrumento, de los valores públicos publicados por el Banco de México.
b) Se determinó el factor de ponderación mensual por instrumento, dividiendo las subastas mensuales de cada instrumento entre el total de las subastas de todos los instrumentos públicos efectuadas al mes.
c) Para calcular la tasa ponderada mensual por instrumento, se multiplicó la tasa promedio mensual de cada instrumento por su respectivo factor de ponderación mensual, determinado conforme al inciso anterior.
d) Para determinar la tasa ponderada mensual de valores públicos se sumó la tasa ponderada mensual por cada instrumento.
e) La tasa de rendimiento promedio ponderado de valores públicos correspondiente al periodo febrero a julio de 2016 se determinó con el promedio simple de las tasas ponderadas mensuales determinadas conforme al inciso anterior del mencionado periodo.

II. Se tomaron las tasas promedio ponderadas mensuales de valores privados publicadas por el Banco de México y se determinó el promedio simple de dichos valores correspondiente al periodo de febrero a julio de 2016.

III. Se determinó un factor ponderado de los instrumentos públicos y privados en función al saldo promedio en circulación de los valores públicos y privados correspondientes al periodo de febrero a julio de 2016 publicados por el Banco de México.

IV. Para obtener la tasa ponderada de instrumentos públicos y privados, se multiplicaron las tasas promedio ponderadas de valores públicos y privados, determinados conforme a las fracciones I y II, por su respectivo factor de ponderación, determinado conforme a la fracción anterior, y posteriormente se sumaron dichos valores ponderados.

V. Al valor obtenido conforme a la fracción IV se disminuyó el valor promedio de la inflación mensual interanual del índice general correspondiente a cada uno de los meses del periodo de febrero a julio de 2016 del Índice Nacional de Precios al Consumidor, publicado por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía.
VI. La tasa de retención anual es el resultado de multiplicar el valor obtenido conforme a la fracción V de este artículo por la tasa correspondiente al último tramo de la tarifa del artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta."

[Énfasis añadido]

Como podemos observar que, si bien el legislador aprobó la mecánica para determinar la tasa de retención, también lo es que para llegar a dicha tasa es necesario consultar otros elementos, tales como los valores publicados por el

Banco México, los cuales no se precisan en la metodología, lo que impide que cualquier persona pueda replicar el cálculo para la determinación de la tasa de retención.

Una vez analizados los antecedentes, se observa que si bien la metodología para calcular la tasa de retención ha sufrido diversos cambios; también lo es que dicha tasa sigue siendo discrecional, en virtud de que los contribuyentes que deseen determinarla, simplemente no podrán replicar el cálculo, debido a que no conoçen cuáles son los instrumentos públicos y privados específicos que se utilizan en la determinación y cálculo de la tasa de retención, lo que genera incertidumbre en la determinación de uno de los elementos fundamentales del tributo, como es la determinación de la tasa de retención, como pago provisional. Además, esto es especialmente relevante pues al aplicarse dicha tasa sobre el capital que da lugar al pago de los intereses, es decir, al monto del ahorro del contribuyente, una tasa de retención sobrestimada implicará una recaudación mayor para el fisco federal, en detrimento de la economía y de los ahorros de los contribuyentes.

Determinar una tasa de retención bien calibrada es de suma relevancia, pues de acuerdo con la información publicada por el Banco de México, al cierre de 2020, la banca comercial reportó contar con 209,459,967 contratos vinculados a instrumentos de ahorro (cheques, vista y plazo), con un saldo de 6,339,773 mdp, sobre los cuales se aplica esta tasa en el pago de intereses que efectúen a sus ahorradores.

Cabe precisar que quedan fuera del alcance de la tasa de retención los ingresos por intereses de las cuentas de los pequeños ahorradores, de conformidad con el artículo 93, fracción XX de la Ley del ISR.

> "**Artículo 93.** No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:
>
> (...)
>
> XX. **Los intereses**:
>
> a) **Pagados por instituciones de crédito**, siempre que los mismos provengan de cuentas de cheques, para el depósito de sueldos y salarios, pensiones o para haberes de retiro o depósitos de ahorro, cuyo **saldo**

promedio diario de la inversión no exceda de 5 salarios mínimos generales del área geográfica del Distrito Federal, **elevados al año"**.

(....)

[Énfasis añadido]

En este contexto, con independencia de que se conozca la metodología del cálculo y el periodo utilizado para la tasa de retención; la mecánica establecida en la LIF no señala los instrumentos financieros que se utilizan para el cálculo, lo que conlleva los siguientes efectos: i) hace imposible para el contribuyente replicar el cálculo de la tasa de retención; y ii) permite a la autoridad tributaria incorporar o no considerar ciertos instrumentos financieros en el cálculo, con el objetivo de obtener una tasa de retención más alta que permita obtener la mayor recaudación provisional posible.

Dado que la tasa de retención se trata de uno de los elementos más importantes del tributo y que una sobreestimación o subestimación de dicha tasa, tiene efectos ya sea en la recaudación o en los ingresos de los ahorradores; este *Ombudsperson* fiscal propone que en la metodología se incorporen los instrumentos públicos y privados específicos que se consideran para el cálculo y determinación de la tasa de retención, de tal forma que cualquier ahorrador pueda replicar el cálculo y constatar que no se le está aplicando una tasa más elevada de la que corresponde, yendo en contra de sus ingresos por actividad financiera.

Es importante acotar que no hay ninguna intención de incidir en la definición de la política fiscal del país, pues esta la determina el Ejecutivo Federal. Más bien, lo que se pretende es garantizar la protección de los derechos de certeza jurídica y transparencia de los contribuyentes ahorradores, consagrados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior, debido a que la determinación de la tasa de retención constituye uno de los elementos del impuesto, así como lo es, el sujeto, objeto y la base, por lo que, al transparentar su cálculo y determinación, se eliminaría cualquier vicio de discrecionalidad, la cual puede incidir en la economía familiar del contribuyente ahorrador, ya que posibilitaría adelantar un impuesto que, al final del ejercicio, puede ser menor al retenido o, incluso, nulo.

En este sentido, en la propuesta se prevé que sea el Ejecutivo Federal quien publique a través de la resolución miscelánea fiscal para el ejercicio fiscal de

que se trate, los instrumentos financieros, públicos y privados, que se consideraron para el cálculo y determinación de la tasa de retención provisional.

Derivado de lo anterior, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente propone adicionar al artículo 21 de la LIF, en el cual se establece la metodología de cálculo de la tasa de retención, el listado de los valores cualitativos y cuantitativos de los instrumentos financieros que dan origen a la tasa de retención correspondientes.

Propuesta por la que se reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Código Fiscal de la Federación, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y Ley de Ingresos de la Federación.

Ley del Impuesto sobre la Renta

Artículo Primero. Se **reforma** el segundo párrafo del artículo 96, último párrafo del artículo 151 y primer párrafo del artículo 152, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para quedar como sigue:

"**Artículo 96**. [...]

La retención se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, la siguiente tarifa, **la cual se aplicará conforme al procedimiento siguiente: i) se ubicará el monto de los ingresos acumulables entre el límite inferior y el límite superior de acuerdo al tramo de la tarifa que le corresponda; ii) se restará a dicho monto de ingresos acumulables el límite inferior; iii) el resultado obtenido se multiplicará por el porciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior; y iv) al resultado se le sumará la cuota fija; obteniéndose de esta forma el impuesto correspondiente".**

[...]

[Énfasis añadido]

"Artículo 151. Las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los señalados en este Título, para calcular su impuesto anual, podrán hacer, además de las deducciones autorizadas en cada Capítulo de esta Ley que les correspondan, las siguientes deducciones personales:

[...]

II. Los gastos de funerales en la parte en que no excedan del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, efectuados para las personas señaladas en la fracción que antecede.

El monto total de las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes en los términos de este artículo, no podrá exceder de la cantidad que resulte menor entre cinco salarios mínimos generales elevados al año, o del 15% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por los que no se pague el impuesto. **Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de las fracciones II**, III y V de este artículo".

[Énfasis añadido]

"Artículo 152. Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de este Título, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos Capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las Secciones I o II del Capítulo II de este Título, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 151 de esta Ley. **A la cantidad que se obtenga se le aplicará la siguiente tarifa conforme al procedimiento siguiente: i) se ubicará el monto de los ingresos acumulables entre el límite inferior y el límite superior, de acuerdo al tramo de la tarifa que le corresponda; ii) se restará a dicho monto de ingresos acumulables el límite inferior; iii) el resultado obtenido se multiplicará por el porciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior; y iv) al resultado se le sumará la cuota fija; obteniéndose de esta forma el impuesto correspondiente:"**

[...]

[Énfasis añadido]

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Artículo primero. Se **reforma** la fracción XIV del artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para quedar como sigue:

"**Artículo 15.-** No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

I. a XIII. [...]

XIV. Los servicios profesionales de medicina, cuando su prestación requiera título de médico conforme a las leyes, siempre que sean prestados por personas físicas, ya sea individualmente o por conducto de sociedades civiles o instituciones de asistencia o beneficencia privada autorizadas por las leyes de la materia**, así como los servicios profesionales en materia de psicología y nutrición prestados por personas con título profesional legalmente expedido y registrado por las autoridades educativas competentes".**

XV. a XVI. [...]

[Énfasis añadido]

Código Fiscal de la Federación

Artículo primero. Se **reforma** el párrafo décimo tercero del artículo 69, la fracción I del artículo 151, la fracción II del artículo 156 Bis, el inciso e) de la fracción IX, del artículo segundo transitorio; se **adiciona** al artículo 42-A, un párrafo tercero con seis fracciones, y un artículo tercero transitorio, para quedar como sigue:

"**Artículo 42-A.** Las autoridades fiscales podrán solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 de este Código.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

Las solicitudes que realicen las autoridades fiscales en términos del presente artículo deberán cumplir con los siguientes requisitos:

I. Notificar la solicitud al contribuyente, responsable solidario o tercero de conformidad con lo establecido en el artículo 134 del presente ordenamiento.

II. Señalar la calidad del sujeto requerido, el periodo o ejercicio fiscal y las contribuciones que puedan ser materia de fiscalización.

III. Los datos, informes o documentos solicitados, deberán estar directamente vinculados con el cumplimiento de las obligaciones en materia fiscal de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros que sean objeto del requerimiento.

IV. Indicar el lugar y el medio por el que el contribuyente deberá proporcionar los informes o documentos.

V. Otorgar al contribuyente, a los responsables solidarios y a los terceros relacionados, un plazo de veinte días hábiles, contados a partir del día hábil siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del requerimiento, para presentar la información y documentación solicitada.

VI. Informar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, el derecho de ser asistidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente".

[Énfasis añadido]

"**Artículo 69** [...]

[...]

El Servicio de Administración Tributaria publicará en su página de Internet el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de aquéllos que se ubiquen en alguno de los supuestos a los que se refiere el párrafo anterior. Los contribuyentes que estuvieran inconformes con la publicación de sus datos, podrán llevar a cabo el procedimiento de aclaración que el Servicio de Administración Tributaria determine mediante reglas de carácter general, en el cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convenga. La autoridad fiscal deberá resolver el procedimiento en un plazo de tres días, contados a partir del día siguiente al que se reciba la solicitud correspondiente y, en caso de aclararse dicha situación, el Servicio de Administración Tributaria procederá a eliminar la información publicada que corresponda. **La permanencia de los datos de los contribuyentes en la publicación a que se refiere este párrafo, en ningún caso podrá exceder de cinco años, contados a partir del día siguiente a aquél en que se haya actualizado el supuesto que originó la publicación".**

[Énfasis añadido]

"Artículo 151. [...]

I. [...]

[...]

[...]

[...]

La autoridad fiscal deberá ordenar a las entidades financieras, sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, la liberación de los depósitos o seguros que hayan sido embargados, dentro de los tres días siguientes a aquél en que el deudor acredite fehacientemente que se realizó el pago del crédito fiscal correspondiente, que otorgó una garantía suficiente o existe una orden de suspensión emitida por autoridad competente o bien, que se haya dejado sin efectos el crédito fiscal por medio de una resolución firme de carácter administrativa o jurisdiccional.

Para efectos del párrafo anterior, las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores contarán con un plazo de tres días a partir de la recepción de la instrucción respectiva de la autoridad fiscal, para proceder a la liberación de los depósitos o seguros que hayan sido embargados. Asimismo, las entidades financieras, sociedades de ahorro y préstamo o inversiones y valores, deberán informar del cumplimiento de dicha medida a la autoridad fiscal que ordenó el embargo de los depósitos bancarios o seguros, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que lo hayan realizado".

[...]"

[Énfasis añadido]

"**Artículo 156-Bis.** [...]

I. [...]

II. [...]

a) a d) [...]

[...]

[...]

[...]

[...]

La autoridad fiscal deberá ordenar a las entidades financieras, sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, la liberación de los depósitos bancarios o seguros que hayan sido inmovilizados, dentro de los tres días siguientes a aquél en que se acredite fehacientemente que cesó la conducta que dio origen a la inmovilización o bien, que existe orden de suspensión emitida por autoridad competente que el contribuyente haya obtenido.

Para efectos del párrafo anterior, las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores contarán con un plazo de tres días a partir de la recepción de la instrucción respectiva de la autoridad fiscal que ordenó la medida, para efectuar la liberación de los depósitos bancarios o seguros inmovilizados. Asimismo, las entidades financieras, sociedades de ahorro y préstamo o inversiones y valores que correspondan, deberán informar del cumplimiento de dicha medida a la autoridad fiscal que ordenó la liberación de los depósitos bancarios o seguros, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que lo hayan realizado".

[...]"

[Énfasis añadido]

Disposiciones Transitorias del Código Fiscal de la Federación.

"**Artículo Segundo.** En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Único de este Decreto, se estará a lo siguiente:
[...]

IX. [...]

[...]

e) Que por concepto de impuesto sobre la renta se establezca la obligación de retener el **1%** del monto total de la compra realizada, retención que podrá tener carácter de pago definitivo. [...]"

"**Artículo Tercero.** Para efectos del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, los datos que hayan permanecido más de cinco años en el listado al que se refiere dicho precepto, deberán ser eliminados en un plazo de treinta días a partir de la entrada en vigor de la presente modificación".

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente

Artículo primero. Se **adicionan** las fracciones XV, XVI y XVII, al artículo 2, así como los artículos 11 Bis, 25 y 26 a la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, para quedar como sigue:

CAPÍTULO I Disposiciones Generales

"Artículo 2.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

[...]

XV. Derecho a que las normas tributarias emitidas por las autoridades fiscales que otorgan facilidades administrativas a los contribuyentes sean sencillas y accesibles.

XVI. Derecho a contar con un defensor público o privado.

XVII. Derecho a recibir una verdadera impartición de justicia fiscal administrativa".

[...]

CAPÍTULO II Información, Difusión y Asistencia al Contribuyente

"Artículo 11 Bis. En todas las actuaciones y resoluciones que emitan las autoridades fiscales se deberá plasmar la siguiente leyenda: *"Tienes derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales y ser tratado con respeto y consideración. Si requieres orientación o auxilio acerca de tus derechos puedes acudir a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, www.prodecon.gob.mx o llamar al 55 12 05 90 00 y 800 611 0190".*

[...]

CAPÍTULO V Medios de defensa del contribuyente

"Artículo 25. En los conflictos de naturaleza tributaria debe observarse el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el procesal, a fin de garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal. Para tal efecto, las autoridades en la instancia administrativa y el órgano jurisdiccional deberán valorar, en cada caso, si la omisión del requisito formal alcanza para sancionar la pérdida del derecho de fondo".

"Artículo 26. En los conflictos de naturaleza tributaria, las autoridades encargadas de resolver los recursos administrativos, así como los órganos jurisdiccionales, deberán valorar de forma debidamente fundada y motivada el conjunto de los elementos probatorios aportados por los contribuyentes, como forma de aplicación del principio ontológico de la prueba "lo ordinario se presume, lo extraordinario se prueba".

Ley de Ingresos de la Federación

Artículo primero. Se **reforma** el artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación, para quedar como sigue:

"Artículo 21. Durante el ejercicio fiscal de **2022** la tasa de retención anual a que se refieren los artículos 54 y 135 de la Ley del Impuesto sobre la Renta será del 0.008 por ciento. La metodología para calcular dicha tasa es la siguiente:

[...]

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará en las reglas de carácter general, a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior al ejercicio fiscal en que las instituciones financieras aplicarán la citada tasa de retención, los instrumentos financieros, públicos y privados, utilizados para el cálculo y determinación de la tasa de retención".

En espera de que las propuestas de modificaciones legislativas sean analizadas y aprobadas por la Comisión que Usted dignamente preside, para posteriormente ser presentado como proyecto de iniciativa de Ley al Pleno de la Cámara de Diputados como una propuesta de la Comisión, le reitero todo el apoyo de la Procuraduría que encabezo en este proceso legislativo y quedo de usted.

ATENTAMENTE

Mtro. Luis Alberto Placencia Alarcón
Titular en Funciones