

Manual del docente para la asignatura

Los Derechos de los Contribuyentes y su Defensa

2ª Edición



Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

Manual del docente para la asignatura

Los Derechos 
de los Contribuyentes
 **y su Defensa**

2ª Edición

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

Coordinación y Diseño:

Dirección General de Cultura Contributiva

2014

Contenido

Presentación.....	8
Presentación a la segunda edición.....	9

Capítulo I

Los Derechos de los Contribuyentes a la Luz del Artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

1.1 La reforma constitucional en materia de derechos humanos.....	13
1.1.1 Los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.....	13
1.1.2 El principio <i>pro homine</i> o <i>pro persona</i>	15
1.1.3 Control de convencionalidad de los derechos humanos de los contribuyentes.....	16
1.2 Los derechos humanos de los contribuyentes consagrados en la Constitución Federal.....	18
1.2.1 Capacidad contributiva (proporcionalidad tributaria).....	18
1.2.2 Igualdad tributaria (equidad).....	19
1.2.3 Reserva de ley (legalidad tributaria).....	22
1.2.4 Destino al gasto público.....	23
1.3 Los derechos reconocidos en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.....	24
1.4 Medios de defensa jurisdiccional y no jurisdiccional en materia tributaria.....	29
1.4.1 Jurisdiccionales.....	29
1.4.2 No jurisdiccionales.....	32

Capítulo II

El Ombudsman del Contribuyente en el Derecho Comparado

2.1 Estados Unidos: <i>Tax Advocate Service</i>	41
2.2 Canadá: <i>Tax Ombudsman</i>	44
2.3 España: Consejo para la Defensa del Contribuyente.....	46
2.4 Reino Unido de la Gran Bretaña: <i>Adjudicator's Office</i>	48
2.5 Francia: <i>Le Médiateur des ministères économiques et financiers</i>	50
2.6 Venezuela: Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero.....	51
2.7 Colombia: Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero.....	53
2.8 Perú: Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero.....	55
2.9 Pakistán: <i>Federal Tax Ombudsman</i>	56
2.10 Australia: <i>Commonwealth Ombudsman</i>	59

Capítulo III

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

3.1 Justificación.....	65
3.2 Antecedentes.....	65
3.3 Naturaleza jurídica.....	66
3.4 Estructura orgánica.....	67
3.5 Atribuciones.....	72
3.5.1 Sustantivas.....	72
3.5.2 Otras atribuciones.....	73
3.5.3 Clasificación de las atribuciones de Prodecon según su naturaleza.....	73
3.6 Otras Procuradurías.....	74

Capítulo IV

Asesoría y Consulta, y Representación Legal

4.1	Asesoría.....	81
4.1.1	Sustanciación del procedimiento.....	81
4.2	Orientación.....	82
4.3	Consulta	83
4.3.1	Sustanciación del procedimiento.....	83
4.4	Representación legal.....	84
4.4.1	Sustanciación del procedimiento.....	85
4.5	Estudio de casos.....	86
4.5.1	Personas físicas que sólo perciben ingresos por intereses en cantidad inferior a cien mil pesos.....	86
4.5.2	Interpretación <i>pro homine</i> del artículo 58-2 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.....	88

Capítulo V

El Procedimiento de Queja y Reclamación

5.1	Prodecon como <i>Ombudsman</i> del contribuyente.....	99
5.2	Sustanciación del procedimiento.....	100
5.3	Estudio de casos.....	105
5.3.1	Errores administrativos que transgreden los derechos de los contribuyentes.....	105
5.3.2	Cargas probatorias negativas: Personas físicas que deben probar que no son contribuyentes.....	107

Capítulo VI

El Mejoramiento del Sistema Tributario y de las Prácticas Administrativas

6.1	Investigación de Problemas Sistémicos.....	113
6.1.1	Sustanciación del procedimiento (investigación y análisis).....	113
6.2	Reuniones con Autoridades Fiscales.....	116
6.3	Opinión Técnica a petición del SAT.....	117
6.4	Propuestas de modificación a las disposiciones fiscales.....	117
6.4.1	Propuestas de modificación a la normatividad interna del SAT.....	117
6.4.2	Ante la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados.....	118
6.5	Estudio de casos.....	118
6.5.1	Inmovilización de cuentas bancarias.....	118
6.5.2	Insuficiencia del catálogo de actividades para determinar la clase para el seguro de riesgos de trabajo (IMSS).....	123

Capítulo VII

Acuerdos Conclusivos

7.1	Introducción.....	129
7.2	La Queja como antecedente de los Acuerdos Conclusivos.....	129
7.3	Medios alternativos de solución de controversias.....	130
7.4	El papel de Prodecon	131
7.5	Naturaleza de los Acuerdos Conclusivos.....	131
7.6	La Calificación de hechos.....	132
7.7	Procedimiento para la adopción de un Acuerdo Conclusivo.....	132
7.7.1	Principios.....	132
7.7.2	Solicitud.....	133
7.7.3	Trámite.....	133
7.7.4	Mesas de Trabajo.....	134
7.7.5	Análisis Contable.....	135
7.8	Casos Prácticos.....	135
	Bibliografía.....	141

Manual del docente para la asignatura

Los Derechos de los Contribuyentes y su Defensa

2ª Edición

Objetivo general: Conocer los derechos fundamentales de los contribuyentes, identificar los medios para su protección y defensa; analizar las funciones de los principales *Ombudsman* del contribuyente en el mundo; así como conocer la justificación, antecedentes, naturaleza jurídica, estructura orgánica y atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (**Prodecon**).

Presentación

El Manual del docente para la asignatura: “Los Derechos de los Contribuyentes y su Defensa”, tiene como principal objetivo proporcionar a los profesores y capacitadores una guía de apoyo para la impartición de los contenidos educativos de la materia de referencia.

Así, este manual no pretende sustituir la labor docente, ni representa un libro de estudio para el alumno; constituye sólo una herramienta de fácil lectura y de consulta rápida que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (**Prodecon**) pone a disposición de los profesores y capacitadores para abordar temas relacionados con la protección y defensa de los derechos del contribuyente.

En este sentido, el presente manual se integra por seis capítulos. El primero de ellos aborda el marco teórico y jurídico de los derechos fundamentales del contribuyente, a la luz de la reforma constitucional en materia de derechos humanos de 10 de junio de 2011, así como los medios de defensa jurisdiccional y no jurisdiccional que rigen en materia tributaria.

El capítulo segundo hace un repaso de la naturaleza y funciones de los *Ombudsman* del contribuyente en la experiencia comparada de diez países: Australia, Canadá, Colombia, España, Estados Unidos, Francia, Pakistán, Perú, Reino Unido y Venezuela. Ello, con la finalidad de conocer y analizar de mejor forma, en el capítulo tercero, la justificación, antecedentes, naturaleza jurídica, estructura orgánica y atribuciones sustantivas del *Ombudsman* del contribuyente en México, **Prodecon**.

Por último, los capítulos cuarto, quinto y sexto, desarrollan con profusión las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, referentes a los servicios de orientación, asesoría, consulta, representación legal, quejas y reclamaciones, investigación de problemas sistémicos, reuniones con autoridades fiscales, emisión de opiniones técnicas y propuestas de modificación a las disposiciones fiscales.

Presentación a la segunda edición

La defensa de los derechos del contribuyente en México es un ámbito de reciente desarrollo en comparación con la de otros derechos, garantías y libertades. Durante la primera mitad del siglo XX se negaba incluso la existencia misma de derechos tributarios, pues los límites constitucionales a la potestad normativa tributaria (proporcionalidad y equidad de los impuestos) no se encontraban dentro del apartado dogmático de la Constitución que sancionaba las garantías individuales.

En la década de los sesentas, el Poder Judicial de la Federación reconoció el carácter de derechos a los principios materiales de justicia tributaria (proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público), admitiendo sin cortapisas la procedencia del juicio de amparo contra leyes tributarias; y, en la década de los ochentas la defensa de los derechos del contribuyente empezó a tener auge con el juicio de garantías en materia fiscal.

Esta tendencia a la protección de derechos del pagador de impuestos se complementa con la creación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, como medio no jurisdiccional para garantizar el acceso a la justicia fiscal.

Tomando en cuenta este panorama, **Prodecon** elaboró el Manual del Docente para la Asignatura: Los Derechos de los Contribuyentes y su Defensa, cuya primera edición tuvo una buena recepción entre las Universidades e Instituciones de Educación Superior del país.

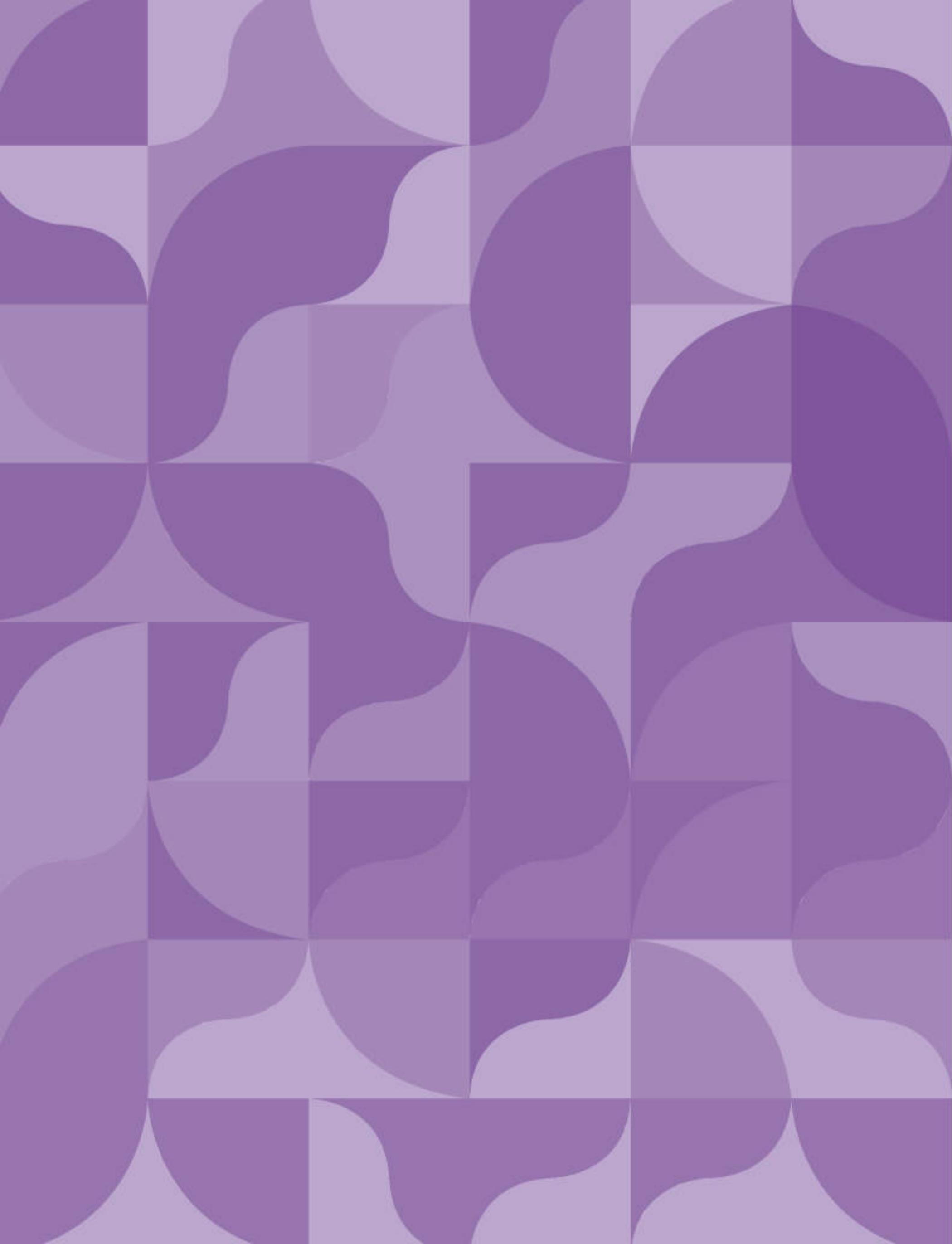
Hoy, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se complace en presentar esta segunda edición, la cual es una versión corregida y actualizada que contempla los cambios introducidos en el sistema tributario como consecuencia de la Reforma Hacendaria 2014, particularmente, los Acuerdos Conclusivos que robustecen los medios no jurisdiccionales para la protección de los derechos del contribuyente y cuyo procedimiento se desarrolla ante **Prodecon** como facilitadora y testigo.

Asimismo, esta edición recoge las reformas al marco normativo de la Procuraduría, a fin de que los profesores y capacitadores sigan contando con una herramienta actualizada y de fácil manejo para la impartición de los contenidos educativos de la materia de referencia.

Capítulo I

Los Derechos de los Contribuyentes a la luz del Artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Objetivo: Conocer el marco teórico y jurídico de los derechos fundamentales del contribuyente, a la luz de la reforma constitucional en materia de derechos, e identificar los medios de defensa jurisdiccional y no jurisdiccional para su protección y defensa.



1.1 La reforma constitucional en materia de derechos humanos

La reforma constitucional en materia de derechos humanos publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, a los artículos 1, 3, 11, 15, 18, 29, 33, 89, 97, 102 y 105, trae consigo una serie de modificaciones a nuestro sistema constitucional de gran riqueza y repercusión en la reivindicación y tutela de los derechos fundamentales de las personas.

Así, podemos mencionar el reconocimiento del abundante cuerpo jurídico de origen internacional y la forma de concebir la relación entre el Estado y las personas y grupos, orientada a ampliar su ámbito de protección. De esta manera, los derechos humanos no son meros postulados, sino una red de interacciones hacia su interior y entre ellos, cuyo funcionamiento se expresa en los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, los cuales constituyen un marco bajo el cual se debe llevar a cabo la protección de los derechos humanos.¹

Además, destacan la adopción del principio *pro homine* o pro persona y el control de convencionalidad, que constituyen criterios para la aplicación e interpretación de los derechos humanos, y que tienen consecuencias favorables en virtud de que amplían la protección de estos derechos, pues la obligación de su protección se extiende a todos los integrantes de los poderes ejecutivo, legislativo y judicial, y a los tres niveles de gobierno,² pero además, se obliga a las autoridades a aplicar siempre la norma que brinde mayor protección o exija la menor restricción de derechos, tomando en cuenta también a las normas convencionales; es decir, aquellas contenidas en convenios y tratados internacionales.

1.1.1 Los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad

El párrafo tercero del reformado artículo 1º constitucional establece que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. Como se advierte, desde la Constitución se obliga a que los principios rectores de los derechos humanos sean tomados en cuenta en su protección interna. Pero, ¿cuáles son estos principios?

Universalidad

La universalidad de los derechos humanos implica que estos derechos se adscriben a todos los seres humanos, y por tanto, son exigibles por todos en cualquier contexto político, jurídico, social, cultural, espacial y temporal.³ Esto quiere decir que los derechos

1 Cfr. Vázquez, Luis Daniel y Serrano, Sandra, "Los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. Apuntes para su aplicación práctica", en Carbonell Sánchez, Miguel y Salazar Ugarte, Pedro (coords.), *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*, México, UNAM-IU, 2011, pp. 135-137.

2 *Idem.*

3 Cfr. Peces-Barba, Gregorio, "La universalidad de los derechos humanos", en Nieto, Rafael (ed.), *La Corte y el sistema interamericano de derechos humanos*, San José, Corte Interamericana de Derechos Humanos, 1994, p. 401.

humanos son inherentes a la condición humana y reflejan el consenso de la comunidad internacional de acuerdo con los postulados establecidos en los tratados internacionales suscritos por cada uno de los Estados, en los que se reconocen los derechos subjetivos inalienables de todas las personas.

Sin embargo, la universalidad no implica una práctica totalizadora que neutralice las diferencias y excluya las distintas ideas sobre la vida digna, más bien, conlleva un proceso de contaminación, nutrición y renovación de estos derechos producto de la expansión a diferentes culturas, ideas y manifestaciones de la opresión, logrando que se asimile y regenere la experiencia particular para incorporarla al acervo universal.⁴

Indivisibilidad

Implica que los derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales son una unidad y por tanto deben entenderse de manera holística; es decir, como una sola estructura, y nunca de forma aislada o separada. De esta manera, la concreción de los derechos se alcanza mediante la realización conjunta de todos ellos.⁵

La indivisibilidad opera en dos sentidos:⁶ el primero refiere que no hay jerarquía entre los derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales ya que todos son igualmente necesarios para una vida digna; y el segundo dispone que no se pueden desproteger o menoscabar algunos derechos so pretexto de promover otros.

Interdependencia

La interdependencia expresa la necesaria vinculación entre todos los derechos humanos; esto es, existen relaciones recíprocas entre ellos, de tal forma que el disfrute de un derecho en particular o un grupo de ellos, depende de la realización de los otros derechos; de la misma manera, la privación de un derecho afecta negativamente al resto.⁷

Así, la interdependencia, se explica a través de las siguientes relaciones:

- A. Un derecho depende de otro(s) derecho(s) para existir.
- B. Dos derechos (o grupos de derechos) son mutuamente dependientes para su realización.⁸

En resumen, el respeto, garantía, protección y promoción de un derecho impacta en el de los demás.

4 Cfr. Vázquez, Luis Daniel y Serrano, Sandra, *op. cit.*, nota 1, p. 143.

5 *Ibidem*, pp. 155-159.

6 *Ibidem*, p. 156.

7 *Ibidem*, pp. 152 y 153.

8 *Ibidem*, p. 149.

Progresividad

La progresividad de los derechos humanos implica que éstos deben concretar las exigencias de la dignidad en cada momento histórico, ya que las necesidades personales y colectivas no son estáticas, sino que aumentan según el progreso social, cultural, económico o industrial de la comunidad.

Por tanto, la progresividad involucra dos aspectos importantes: gradualidad y progreso. El primero refiere a que la efectividad de los derechos es un proceso que supone metas a corto, mediano y largo plazo; mientras que el segundo indica que el disfrute de los derechos debe mejorar constantemente,⁹ lo que a su vez prohíbe la regresividad de los derechos.

En este sentido, el contenido de los derechos debe ser desarrollado doctrinaria, normativa y jurisprudencialmente, así como, a través de políticas públicas estatales, que supongan su evolución para alcanzar mayores y más amplias garantías para su cumplimiento, de esta manera el desarrollo de los derechos es alimentado por distintas vertientes, que a través de la experiencia y observación positiva, permiten ampliar progresivamente tanto a los derechos como a sus garantías.

1.1.2 El principio *pro homine* o *pro persona*

El artículo 1º, párrafo segundo, constitucional dispone que las normas relativas a los derechos humanos deben interpretarse de conformidad con la Constitución y con los tratados internacionales, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

De este precepto constitucional se deriva el principio *pro homine* que tiene por objeto brindar la mayor protección a la persona, garantizando el pleno goce de sus derechos humanos. Este principio es indispensable para la interpretación y aplicación de las normas, en especial en aquellos casos que, por la oscuridad normativa, exista posibilidad de restringir los derechos humanos, es aquí donde el empleo del principio cobra mayor importancia. De esta manera, la aplicación del principio *pro homine* por los operadores jurídicos, como norma de interpretación de los derechos humanos se convierte en una garantía para su protección.¹⁰

En otras palabras, el principio *pro homine* es un criterio hermenéutico que informa a toda la estructura de los derechos humanos, y exige acudir a la norma más amplia, o a la interpretación más extensiva, cuando se trata de reconocer derechos protegidos; y a la norma o a la interpretación más restringida cuando se trata de establecer restricciones a su ejercicio.¹¹

9 *Ibidem*, p. 159.

10 Al respecto del principio *pro homine*, Karlos Castilla afirma que éste se “constituye en una verdadera garantía de interpretación constitucional, permite que permeen y resplandezcan los derechos humanos en todo el ordenamiento jurídico... [este principio] es y debe ser un importante instrumento para el juzgador, pero también puede ser aplicado por el resto de operadores jurídicos; debiera ser observado por el legislador a fin de no crear normas regresivas-limitantes.” Castilla, Karlos, “El principio *pro persona* en la administración de justicia”, *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, IIJ-UNAM, no. 20, enero-junio, 2009, pp. 70-71, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/const/cont/20/ard/ard2.htm>. Fecha de consulta: 12 de septiembre de 2013.

11 Pinto, Mónica, “El principio *pro homine*. Criterios de hermenéutica y pautas para la regulación de los derechos humanos”, en Abregú, Martín y Courtis, Christian (comps.), *La aplicación de los tratados sobre derechos humanos por los tribunales locales*, Argentina, CELS-Editores del Puerto SRL, 1997, p. 163.

El principio tiene sustento en que los derechos inherentes a la persona, reconocidos por la conciencia jurídica universal, deben ser protegidos frente a las acciones u omisiones ilegítimos del Estado, de sus agentes, empleados, funcionarios o servidores públicos, las cadenas de mando, los grupos clandestinos e irregulares a su servicio, así como frente a la red de interacciones institucionales que favorecen, permiten o amparan las violaciones de derechos humanos.¹²

El principio *pro homine* tiene dos manifestaciones:¹³

A. Preferencia de normas. Se presenta cuando a una determinada situación concreta le es posible aplicar dos o más normas vigentes. En tal caso, el intérprete legal debe seleccionar de entre dos o más normas concurrentes, aquella cuyo contenido ofrezca una protección más favorable a la persona o aquella que contenga de manera más especializada la protección que se requiere.

Es decir, en virtud del principio *pro persona* debe prevalecer la norma que mejor proteja o menos restrinja al ser humano en el ejercicio de sus derechos fundamentales, ya sea sobre otra igual, inferior o incluso de superior rango en la jerarquía jurídica.

B. Preferencia interpretativa. Se presenta cuando el intérprete jurídico se encuentra frente a una norma de derechos humanos, con contenido de derechos humanos o que sirve para su protección, a la cual se pueden hacer varias interpretaciones. La preferencia interpretativa conlleva dar a una norma su más amplia interpretación en beneficio del ejercicio de los derechos, o bien, el mínimo alcance interpretativo posible si se trata de limitar o suspender su ejercicio, de tal manera que se limite o se restrinja lo menos posible dicho ejercicio.

Es decir, se debe adoptar la interpretación que mejor haga permanecer el derecho, que mejor tutele a la persona, aun cuando resulte necesario establecer limitaciones al ejercicio de los derechos.

1.1.3 Control de convencionalidad de los derechos humanos de los contribuyentes

El artículo 1º, segundo párrafo, constitucional establece que las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con la Constitución y con los tratados internacionales de la materia, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

La trascendencia de este precepto es que introduce el control de convencionalidad al insertar al orden jurídico nacional todos los derechos humanos de los tratados internacionales ratificados por México, mismos que tienen la jerarquía máxima del ordenamiento constitucional.¹⁴

12 Henderson, Humberto, "Los tratados internacionales de derechos humanos en el orden interno: la importancia del principio *pro homine*", *Revista del Instituto Interamericano de Derechos Humanos*, San José Costa Rica, núm. 39, p. 90.

13 Castilla, Karlos, *op. cit.*, nota 10, pp. 70-71.

14 Bustillo Marín, Roselia, *El control de convencionalidad: La idea del bloque de constitucionalidad y su relación con el control de constitucionalidad en materia electoral*, México, Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, s.a., p. 4.

El control de convencionalidad “implica valorar los actos de la autoridad interna a la luz del Derecho Internacional de los derechos humanos, expresados en tratados o convenciones e interpretado, en su caso, por los órganos supranacionales que poseen esta atribución. Equivale, en su propio ámbito, al control de constitucionalidad que ejercen los tribunales de esta especialidad (o bien, todos los tribunales en supuestos de control difuso) cuando aprecian un acto desde la perspectiva de su conformidad o incompatibilidad con las normas constitucionales internas”.¹⁵

A mayor abundamiento, cabe señalar que en el control de los actos normativos del poder público, generalmente, la compatibilización vertical de dos actos legislativos se hace a la luz de lo dispuesto por la Constitución; donde el texto constitucional es utilizado como parámetro de control, lo que se ha denominado control de constitucionalidad de las leyes.

Sin embargo, cuando este parámetro de control vertical está representado por los tratados internacionales, se estudia entonces la compatibilidad entre una ley y un Tratado o Convención, lo que comúnmente recibe el nombre de control de convencionalidad, el cual debe entenderse, como la adecuación material de las leyes internas a lo establecido por la Convención Americana de Derechos Humanos (o Pacto de San José), ya que se trata de un examen de confrontación normativo del derecho interno (leyes, Constituciones, proyectos de reforma constitucional, actos administrativos, etc.) con la Convención Americana.¹⁶

Por la noción antes descrita pareciera que el control de convencionalidad se agota en el sistema interamericano de derechos humanos. No obstante, algún sector opina que el control de convencionalidad no es exclusiva del sistema interamericano, ni de las facultades que encabeza su Corte, sino que este test de compatibilidad puede conceptualizarse de forma más amplia, para entenderse como “un tipo de control de la legalidad que se efectúa en el plano supranacional con el objetivo de valorar el grado de cumplimiento de las obligaciones convencionales a partir de la consonancia entre la conducta del Estado y la prescripción jurídica internacional”.¹⁷

Por tanto, en el control de convencionalidad de leyes no es forzoso que la confrontación normativa se realice a la luz del Pacto de San José, pues pueden emplearse otros instrumentos internacionales para llevar a cabo dicho control, como pueden ser, precisamente, los tratados para evitar la doble tributación.

Más aún, el control convencional no es exclusivo de los tribunales internacionales como la Corte Interamericana de Derechos Humanos, sino que también puede efectuarse por los jueces internos en el respectivo ámbito de sus competencias.

15 García Ramírez, Sergio y Morales Sánchez, Julieta, *La reforma constitucional sobre derechos humanos*, México, Porrúa-UNAM, 2011, p. 208.

16 Cfr. Rey Cantor, Ernesto, *Control de convencionalidad de las leyes y derechos humanos*, México, Porrúa-Instituto Mexicano de Derecho Procesal Constitucional (IMDPC), 2008, Biblioteca Porrúa de Derecho Procesal Constitucional, no. 26, pp. LVIII y LIX.

17 Cfr. Londoño Lázaro, María Carmelina, “El principio de legalidad y el control de convencionalidad de las leyes: Confluencias y perspectivas en el pensamiento de la Corte Interamericana de Derechos Humanos”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, UNAM-III, nueva serie, año XLIII, número 128, Mayo-Agosto, 2010, p. 797.

Por ello, es relevante distinguir entre el control de convencionalidad en sede internacional (aquél que realiza la Corte Interamericana y que es una especie de control concentrado) y el control de convencionalidad en sede nacional (aquél que lleva a cabo oficiosamente el juez interno y es una especie de control difuso). En este sentido, se debe recalcar que los instrumentos internacionales son inmediatamente aplicables en el ámbito interno, los tribunales nacionales pueden y deben llevar a cabo su propio "control de convencionalidad".¹⁸

Ahora bien, en caso de constatarse la incompatibilidad entre la ley interna y el instrumento internacional, el efecto jurídico de este control es la declaratoria de invalidez que ordena el juzgador respecto de aquellas disposiciones en cuanto pugnen con los tratados internacionales.

Así, el control de convencionalidad debe ser visto como la obediencia estricta al orden jurídico vigente dentro del Estado, lo que incluye a los tratados internacionales suscritos que, conforme a la Constitución, forman parte del sistema jurídico nacional y, por ello, deben observarse por todas las autoridades nacionales, quienes están en obligación de obedecer los mandatos convencionales cuando les resulten aplicables.

De esta forma, todos los operadores jurídicos de cualquier jerarquía deben reconocer los tratados y los derechos en ellos contenidos para poder, en su caso, invocarlos en sus resoluciones.

1.2 Los derechos humanos de los contribuyentes consagrados en la Constitución Federal

Hablar de derechos humanos de los contribuyentes es referirse a los principios materiales de justicia tributaria previstos en el artículo 31, fracción IV, constitucional: legalidad, equidad, proporcionalidad y destino al gasto público que, a la luz de la doctrina y su posterior recepción por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se identifican con capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley y destino al gasto público.¹⁹

1.2.1 Capacidad contributiva (proporcionalidad tributaria)

La capacidad contributiva es un principio material de justicia tributaria que en otras latitudes se corresponde con el principio de capacidad económica,²⁰ entendido como una potencialidad real de pago de contribuciones. Sin embargo, algún sector de la doctrina²¹ considera que la capacidad económica comprende múltiples aspectos de la vida social y no sólo fiscales, de modo que al poseer un carácter más amplio que la contributiva, constituye el fundamento de ésta.

18 "De lo que se trata es que haya conformidad entre los actos internos y los compromisos internacionales contraídos por el Estado, que generan para éste determinados deberes y reconocen a los individuos ciertos derechos." Cfr. la presentación que Sergio García Ramírez hace en la obra de Rey Cantor, Ernesto, *op. cit.*, nota 16, p. XXII.

19 Respecto de la interpretación constitucional que ha hecho la Suprema Corte de Justicia de la Nación de estos derechos, por mencionar algunas tesis, encontramos las referentes al mínimo existencial, al principio de la solidaridad en las contribuciones, el principio de reserva de ley relativa, el referente a la igualdad tributaria con base en el control de proporcionalidad y juicio de razonabilidad y al principio de destino del gasto público.

20 Así ocurre en países como Bolivia, Brasil, España, Honduras, Panamá y Venezuela, cuyos textos constitucionales recogen expresamente el principio de capacidad económica.

21 Guervós Maíllo, María de los Ángeles, "Principio de capacidad contributiva", en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, México, IJ UNAM-Porrúa, 2007, pp. 501-503.

Es decir, la capacidad económica es una exteriorización general de potencialidad económica, mientras que la capacidad contributiva es la aptitud real de pago de contribuciones²² una vez que se ha traspasado un cierto umbral de no tributación, dentro del que se incluye la satisfacción de una serie de mínimos indispensables que le permiten a la persona desarrollar un plan de vida digno y autónomo, tales como vivienda, salud, educación, alimentación, vestido, etc. A este umbral se le denomina también mínimo vital, mínimo exento o mínimo existencial.

Sobre esta base, la capacidad contributiva se advierte como una capacidad económica cualificada, que habilita a los sujetos obligados del tributo a aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos a los gastos públicos, en función de su respectiva capacidad contributiva, siempre y cuando el tributo no prive al contribuyente de la satisfacción de un mínimo existencial personal y familiar para llevar a cabo una vida digna, o represente una exacción tal que involucre la pérdida total de su patrimonio o la extinción de la fuente de la que deriva la obligación tributaria (no confiscatoriedad de los tributos).²³

Dicho en otras palabras, la capacidad contributiva es un criterio legitimador de la obligación tributaria y un límite a la potestad tributaria del Estado, en donde el mínimo existencial y la no confiscatoriedad de los tributos configuran, respectivamente, los baremos mínimo y máximo del umbral de tributación²⁴ que el legislador debe respetar en la confección de los tributos.

Así, el tributo cumple con el principio de capacidad contributiva cuando grava índices reales de riqueza,²⁵ en función de la situación personal y familiar del contribuyente, y discrimina en beneficio de quienes por sus circunstancias están imposibilitados para cumplir con la obligación tributaria en la misma medida.²⁶

1.2.2 Igualdad tributaria (equidad)

La igualdad representa uno de los principios vertebradores que sustentan la idea de Estado de Derecho, y al mismo tiempo, un derecho humano de las personas.

En sentido general, se sanciona en los artículos 1º, 4º y 13 constitucionales.²⁷ En materia tributaria, encuentra su fundamento en el artículo 31, fracción IV, constitucional, en la llamada equidad.

22 De acuerdo con la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de proporcionalidad tributaria consiste en que los sujetos pasivos del tributo contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Cfr. Tesis P./J. 109/99 *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, noviembre de 1999, p. 22, de rubro: "CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS".

23 Cfr. Domínguez Crespo, César Augusto, "Una Revisión al Concepto Jurídico-Tributario del Principio de Capacidad Económica", en Ríos Granados Gabriela (coord.), *Temas Selectos de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2008, pp. 14-16.

24 Cfr. Tesis jurisprudencial de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, agosto de 2011, p. 118, de rubro: "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS".

25 Cfr. La Suprema Corte de Justicia de la Nación refiere a la capacidad contributiva como "la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate". Cfr. Tesis jurisprudencial del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, mayo de 2003, p. 144, de rubro: "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES".

26 Ríos Granados, Gabriela, *Notas sobre Derecho Tributario Mexicano*, México, UNAM-Porrúa, 2009, p. 93.

27 Que respectivamente disponen: "En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que establece esta Constitución..."; "El varón y la mujer son iguales ante la ley..."; "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales. Ninguna persona o corporación puede tener fuero, ni gozar más emolumentos que los que sean compensación de servicios públicos y estén fijados por la ley".

De acuerdo con la doctrina nacional²⁸ y con la interpretación judicial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la “garantía de equidad tributaria” es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, de modo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales,²⁹ por lo que su contenido y alcance debe vislumbrarse siempre a la luz de la igualdad jurídica lisa y llana.

Ahora, si bien es cierto que la igualdad tributaria se interpreta bajo los cánones del más fundamental derecho a la igualdad –lo que en principio impediría el establecimiento de excepciones que rompan sus postulados–, también lo es que la SCJN ha delimitado su contenido tras identificar las siguientes notas distintivas del principio material de igualdad tributaria:³⁰

- A. No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, constitucional, sino que dicha violación se configura únicamente si la desigualdad produce distinción entre situaciones que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.
- B. A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas.
- C. No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción.
- D. Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Ahora bien, en materia tributaria se distingue entre igualdad en la ley e igualdad ante la ley tributaria.

Igualdad en la ley

La igualdad en la ley tributaria entraña un derecho frente al legislador, quien está obligado a confeccionar la norma jurídica de forma tal que no haga distinciones entre situaciones esencialmente idénticas, a menos que tales diferencias se encuentren plenamente justificadas por la misma norma.

En otras palabras, significa que la igualdad debe estar dada por la propia ley. No implica una igualdad meramente numérica o matemática, sino que permite establecer diferencias en aras de alcanzar una igualdad de hecho, por lo que la igualdad en la

28 En esta línea de argumentación encontramos a Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, quien identifica el derecho fundamental a la equidad tributaria con la igualdad jurídica. Cfr. Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, “El principio de equidad tributaria (Una propuesta metodológica para su efectiva aplicación)”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Año II, número 5, 1997, p. 67.

29 Tesis jurisprudencial de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, L XXV, enero de 2007, p. 231, de rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD”.

30 Cfr. Tesis jurisprudencial del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 43, de rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS”.

ley está plenamente justificada cuando atiende a fines de justicia social, de política económica o incluso extrafiscales. Tales diferencias se conocen como diferencias de trato. Sin embargo, cuando el establecimiento de clasificaciones y categorías no observa ninguna de estas excepciones se conocen como discriminaciones.³¹

De acuerdo con la jurisprudencia,³² los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria consisten en que:

- A. Exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga);
- B. De existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida);
- C. De reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y,
- D. De actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos.

En atención a esta tesis, la valoración de estos criterios generales debe hacerse escalonadamente, de tal modo que el incumplimiento de cualquiera de ellos es suficiente para estimar que existe una violación al principio constitucional de igualdad tributaria, haciendo innecesario el estudio de los demás.

Igualdad ante la ley

La igualdad ante la ley tributaria implica que todos los operadores jurídicos apliquen la norma tributaria en forma igualitaria para todos los que se ubiquen en la misma situación de hecho, impidiendo establecer diferencias en razón de circunstancias que no estén expresamente previstas en la norma.³³

En términos más prácticos, “la igualdad entre dos contribuyentes que se encuentran en situación de semejanza relativa (desigualdades tolerables) sólo se consigue si la situación de uno respecto del otro no se altera tras el pago de sus impuestos correspondientes”.³⁴

Si la igualdad ante la ley se rompe, corresponde al juez restaurar la igualdad tributaria material en la forma que resulte menos lesiva para el contribuyente que fue excluido por la imposición legislativa.

31 En el entendido de que las clasificaciones legislativas irracionales o no motivadas se conocen como discriminaciones, frente a las que superan un juicio de igualdad en la ley y que son llamadas diferenciaciones. Así lo expresa Miguel de Jesús Alvarado Esquivel: “El principio de igualdad no pretende que las leyes no realicen diferenciaciones; lo que pretende es que dichas diferenciaciones respondan a unos parámetros que los propios tribunales constitucionales han ido construyendo, y que forman, en su conjunto, el juicio de igualdad en la ley. De este modo, si las clasificaciones legislativas superan este juicio de igualdad, la ley se declara constitucional y a la operación realizada se le denomina diferenciación; si no lo supera, la ley es inconstitucional y se dice que existe una discriminación.” Cfr. Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, “¿Cómo debe aplicarse el principio de equidad tributaria?”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Temas Selectos de Derecho Tributario*, México, Porrúa-UNAM, 2008, p. 44.

32 Cfr. Tesis: 2a. /J. 31/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época t. XXV, marzo de 2007, p. 334, de rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL”.

33 En este sentido, la jurisprudencia nacional ha expresado que el principio de equidad entraña el “derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley”. Cfr. Tesis jurisprudencial del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 43, de rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS”.

34 Lejeune Valcárcel, Ernesto, “Aproximación al principio constitucional y de igualdad tributaria”, *Principios Constitucionales Tributarios*, México, Tribunal Fiscal de la Federación-Universidad de Salamanca-Instituto Cultural Domesq, 1992.

1.2.3 Reserva de ley (legalidad tributaria)

De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, es obligación de todos contribuir para los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.³⁵

Esto significa que son las leyes las que disponen la forma en que cada persona debe contribuir al gasto público, por lo que el principio de reserva de ley tributaria está dirigido al legislador.³⁶

Así, el principio de reserva de ley tributaria implica que sea la propia ley la que establezca las contribuciones que sean necesarias para cubrir el gasto público, definiendo los elementos y supuestos de la obligación tributaria: hecho imponible, sujetos pasivos de la obligación, objeto y cantidad que servirá de base para su cálculo.

En otras palabras, la reserva de ley tributaria significa que la creación de contribuciones no debe quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa, sino que, precisamente, es una materia constitucionalmente reservada al poder legislativo que busca garantizar que las contribuciones se creen dentro de un marco de legalidad y legitimidad.

En este sentido, el principio de reserva de ley se inspira en la idea de que determinadas materias –en nuestro caso la fiscal, por la carga y la participación del pueblo en las decisiones sobre ingresos y gastos públicos– deben ser el producto de la instancia más altamente representativa de la Nación para impedir la concentración del poder.³⁷

De esta manera, la reserva de ley tributaria advierte una cuestión de confianza que los gobernados tienen depositada en el Poder Legislativo para que sean los representantes del pueblo quienes, tras discutir cabal y racionalmente las iniciativas, sancionen en una ley formal y material todos los elementos esenciales de las contribuciones. En este sentido, una acción no sustentada en la ley implicaría el rompimiento de la previsibilidad, ya que los gobernados no podrían conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado.

En suma, el principio de reserva de ley tributaria deriva del postulado fundamental *nullum tributum sine lege* (no hay tributo sin ley).

Por otro lado, conviene señalar que la doctrina clasifica el principio de reserva de ley tributaria en absoluta y relativa. La reserva de ley absoluta implica que la creación de contribuciones, con todos sus elementos esenciales,³⁸ queda acotada en forma exclusiva a la ley, no pudiendo regularse por otras fuentes o normas secundarias, como los reglamentos, decretos y otras disposiciones de carácter administrativo.

35 Artículos 73, fracciones VII y XXIX, 72, apartado H, 115, fracción IV, 117 y 118 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

36 El principio de legalidad (en sentido amplio) comprende, por un lado, al principio de reserva de ley que está dirigido al legislador (ámbito normativo); y por otro, al principio de legalidad tributaria que está dirigido al Ejecutivo (ámbito aplicativo). Torruco Salcedo, Sitali, "El principio de legalidad en el ordenamiento jurídico mexicano", en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Reforma hacendaria en la agenda de la reforma del Estado*, México, IIJ-UNAM, 2009, pp. 5-24.

37 Casás, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Argentina, editorial Ad Hoc, 2002, p. 248.

38 Los elementos esenciales del tributo se clasifican en cualitativos y cuantitativos. Los primeros refieren a: 1) los sujetos pasivos del tributo; y 2) al objeto o hecho imponible del tributo, que es la situación jurídica o de hecho prevista en ley que genera la obligación de contribuir y que se encuentra íntimamente ligada al hecho generador. Por su parte, los elementos cuantitativos son aquellos que ayudan a determinar el quantum de la deuda tributaria; es decir, a cuantificar la contribución. Estos elementos son: 1) La base del tributo, que es la cantidad sobre la cual se aplica la ley para determinar el monto de la contribución a cargo del sujeto pasivo; y 2) la cuota, tasa, tarifa, alícuota o parámetro de las contribuciones, que es la cantidad, porcentaje, unidad, cuota o factor que se aplica a la base de la contribución para determinar la deuda tributaria. Cfr. Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2005.

La reserva de ley relativa, en cambio, permite que fuentes secundarias de la ley regulen algunos elementos de la contribución, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador.

De acuerdo con la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en México el principio de reserva de ley tributaria es relativa,³⁹ puesto que exige que la ley establezca los elementos esenciales cualitativos de la contribución, permitiendo que normas secundarias, tales como reglamentos, decretos-ley, decretos delegados, reglas administrativas de carácter general, misceláneas fiscales, etc., puedan regular algunos elementos esenciales cuantitativos del tributo,⁴⁰ debido al tecnicismo de la materia tributaria.

1.2.4 Destino al gasto público

En un Estado democrático de Derecho, el cobro de tributos se legitima ante la necesidad del sostenimiento del Estado para alcanzar sus fines. En este sentido, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución dispone la obligación de contribuir para los gastos públicos así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio, de modo que por disposición constitucional, solamente se puede pagar contribuciones para que el Estado haga del gasto público el instrumento decisivo para el cumplimiento de sus fines, por lo que las erogaciones públicas únicamente deben dirigirse a cubrir los servicios públicos y atender las necesidades del Estado, en función del bien común.

Así, el destino al gasto público es un derecho del contribuyente en la medida en que el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, como los servicios públicos. Es decir, este derecho implica que el producto de las contribuciones no puede destinarse para otro fin que no sea cubrir el gasto público en beneficio de la colectividad.⁴¹

El principio material de justicia tributaria de que los tributos que se paguen se destinarán a cubrir el gasto público conlleva que el Estado, al recaudarlos, los aplique para cubrir necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales establecidos en el Presupuesto de Egresos, garantizando que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario, social y público. Lo anterior, en atención al principio de eficiencia de gasto,⁴² según el cual la elección del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y aspiraciones constitucionales.

39 Cfr. Tesis Aislada P. XLIV/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, mayo de 2006, p. 15, de rubro: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN".

40 Cfr. Ríos Granados, Gabriela, *Constitucionalidad de la Facultad de la Dirección General de Aeronáutica Civil para calcular las distancias ortodrómicas a fin de determinar los derechos por servicios a la navegación aérea*, México, Serie Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación-Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2009, núm. 38.

41 Cfr. Tesis 2a. IX/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, enero de 2005, p. 605, de rubro: "GASTO PÚBLICO".

42 A mayor abundamiento, el artículo 134 constitucional dispone que los recursos económicos, deben ser administrados con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez para satisfacer los objetivos a que estén destinados.

En suma, el destino al gasto público, como derecho del contribuyente, puede vulnerarse cuando una contribución se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, sin advertir beneficios colectivos o sociales;⁴³ o bien, cuando se trate de gastos que no se incluyan en el Presupuesto de Egresos.

1.3 Los derechos reconocidos en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente

El 23 de junio de 2005 se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF), la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente,⁴⁴ con el objeto de reconocer y enunciar los principales derechos y garantías de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración Tributaria, sin invalidar todos aquellos reconocidos por otras leyes fiscales.

Es así que los derechos contenidos en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente pueden denominarse “derechos espejo”, puesto que ayudan a hacer efectivos los derechos de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público dispuestos por la Constitución.

Estos derechos pueden resumirse en diez, y se encuentran establecidos en el artículo 2º de la Ley, los cuales se explican brevemente a continuación:

Derecho a ser informado y asistido⁴⁵

Significa que el contribuyente tiene derecho a ser informado y asistido por la autoridad tributaria en el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, proporcionándole la información suficiente respecto de su situación fiscal en los diferentes supuestos o etapas de su relación con la autoridad.

En principio, el contribuyente tiene el derecho a ser informado y asistido sobre sus derechos y obligaciones, y específicamente, al inicio de las facultades de comprobación y de cualquier actuación de la autoridad tributaria tendente a comprobar el cumplimiento, contenido y alcance de sus obligaciones fiscales.

El contribuyente debe ser enterado de manera clara sobre las diversas formas de pago de las contribuciones, para lo cual la autoridad tributaria está obligada a publicar periódicamente instructivos de fácil comprensión.

En caso de que formen parte de un procedimiento, el derecho a ser informado y asistido comprende el derecho a conocer la identidad de la autoridad bajo cuya responsabilidad se tramite y el estado de su tramitación.

.....

43 Cfr. Tesis P./J. 15/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009, p. 1116, de rubro: “GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES”.

44 Esta ley resultó, entre otras cosas, del influjo de la Ley española 1/1998 de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

45 Artículos 2, fracciones I, III, IV, V y XII, 3, 5, 7, 12 y 13, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Por último, el derecho a ser informado y asistido implica también el derecho a obtener la certificación y copia de las declaraciones presentadas en un procedimiento, así como a acceder a los registros y documentos que forman parte del expediente abierto a su nombre.

Derecho a ser escuchado⁴⁶

Significa que el contribuyente tiene derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer pruebas conforme a las disposiciones aplicables, y que éstos sean tomados en cuenta por la autoridad competente, administrativa o jurisdiccional, antes de emitir su resolución.

Este derecho incluye la posibilidad de formular alegaciones y de aportar documentos y otras pruebas que el contribuyente estime convenientes, en caso de que se trate de un asunto que se ventile ante la autoridad jurisdiccional, también puede presentar como prueba el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado.

El derecho a ser escuchado también implica que el órgano administrativo o jurisdiccional tenga en cuenta todos los alegatos y pruebas ofrecidas al redactar su resolución y, aunque no acepte los criterios del contribuyente, deberá hacer mención expresa de cada una de ellas en la resolución.

Derecho de petición⁴⁷

Significa que el contribuyente tiene derecho, por una parte, a obtener certificación y copia de sus declaraciones fiscales, previo el pago de los derechos respectivos; y por otra, a formular consultas a la autoridad tributaria.

De esta manera, el contribuyente tiene derecho a consultar a la autoridad tributaria respecto del tratamiento fiscal aplicable a situaciones reales y concretas a las que se enfrenta, quien deberá contestarlas por escrito en un plazo máximo de tres meses.

El contribuyente tiene derecho a que la respuesta de la consulta obligue a la autoridad tributaria cuando la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto, que éstos no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad y que ésta se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación. La respuesta de la autoridad tributaria no es obligatoria para el contribuyente.

46 Artículo 2, fracciones X y XI, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

47 Artículo 2, fracción V, y 9, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Derecho a la confidencialidad y protección de datos⁴⁸

Significa que el contribuyente tiene derecho a que la autoridad tributaria resguarde con carácter reservado la información, datos, informes o antecedentes que los contribuyentes y terceros con ellos relacionados les proporcionen, los cuales sólo podrán ser utilizados en los casos previstos por las leyes aplicables.

En este sentido, la Administración Tributaria, en términos de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, tiene la obligación de garantizar la protección de datos personales que estén en su poder, así como de permitir el acceso a los mismos, e incluso a su rectificación, corrección u oponerse a su difusión o a cierto tratamiento, mientras no se establezca lo contrario en la ley.

El derecho a la confidencialidad y protección de datos también implica que el contribuyente tiene derecho a acceder a los registros y documentos que forman parte de un expediente abierto a su nombre y que obren en los archivos administrativos, cuando tales expedientes correspondan a procedimientos terminados en la fecha de la solicitud.

Por último, aun cuando la Administración Tributaria informa al INEGI (Instituto Nacional de Estadística y Geografía) sobre los datos estadísticos agregados sobre el ingreso, impuestos, deducciones y otros datos relevantes de los contribuyentes, debe respetar la confidencialidad de los datos individuales.

Derecho a la autocorrección fiscal⁴⁹

Significa que el contribuyente tiene derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleve a cabo la autoridad tributaria.

En otras palabras, el contribuyente puede autocorregirse en las distintas contribuciones que sean objeto de revisión con la presentación de la declaración normal o complementaria que corresponda, a partir del inicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que la autoridad tributaria le notifique la resolución determinante de las contribuciones omitidas.

Asimismo, el derecho a la autocorrección fiscal se vincula con el de presunción de buena fe, por lo que corresponde a la autoridad tributaria acreditar que se reúnen las circunstancias agravantes en la comisión de infracciones fiscales.

Por último, el derecho a la autocorrección fiscal incluye también el derecho a realizar el pago de las contribuciones omitidas en parcialidades, siempre que se garantice el interés fiscal.

.....

48 Artículo 2, fracción VII, 3 y 10, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

49 Artículos 2, fracción XIII, 14, 15, 16 y 17, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Derecho a no pagar más contribuciones de lo debido⁵⁰

Significa que el contribuyente tiene derecho a pagar únicamente la cantidad correcta de contribuciones, no más, no menos. Por lo que, en caso de pagar en exceso, tiene derecho a recibir la devolución de las cantidades pagadas indebidamente que procedan en términos de las leyes fiscales aplicables.

No pagar más contribuciones de lo debido es un derecho que viene exigido por los principios de proporcionalidad (contribuir sólo en la medida de la capacidad contributiva) y equidad (los particulares que se encuentran en una misma situación frente al hecho imponible, deben aportar cantidades iguales).

En otras palabras, el derecho a no pagar más contribuciones de lo debido, 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.

Derecho de acceso a la justicia fiscal⁵¹

Significa que el contribuyente tiene derecho al ejercicio y defensa de sus derechos y obligaciones tributarias, a través de los medios proporcionados por el Estado. El acceso efectivo a la justicia fiscal requiere que las personas conozcan sus derechos y los mecanismos disponibles para exigirlos.

Este derecho, que se relaciona con la garantía de la igualdad, implica para la materia tributaria, la obligación del Estado de garantizar la existencia de un sistema de justicia en donde el contribuyente pueda acudir para exigir la reparación de sus derechos vulnerados.

Bajo este tenor, los contribuyentes tienen el derecho de contar con los recursos y medios de defensa que procedan contra los actos de las autoridades fiscales. Esto quiere decir que la notificación de los actos de autoridad debe indicar el recurso o medio de defensa procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante quien debe formularse.

Por otra parte, el contribuyente tiene el derecho a señalar en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, un domicilio para recibir notificaciones, ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala competente de dicho Tribunal.

50 Artículo 2, fracción II, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

51 Artículos 2, fracción XIV, 23 y 24, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Derecho a la presunción de buena fe⁵²

Significa que el contribuyente tiene derecho a que todas las actuaciones que realice se presuman de buena fe; por tanto, corresponde a la autoridad tributaria acreditar la existencia de cualquier circunstancia agravante en la comisión de infracciones fiscales.

El derecho a la presunción de buena fe obliga a que la autoridad tributaria perciba al contribuyente como un sujeto que tiene siempre el propósito de cumplir voluntariamente con sus obligaciones y deberes; es decir, la información proporcionada por el contribuyente se presume completa y exacta, de lo contrario, corresponderá a la autoridad tributaria demostrarlo.

Esto significa que toda falta, así como la intención de cometerla, debe comprobarse por la autoridad tributaria. Bajo esta perspectiva, el derecho a la presunción de buena fe parte de la confianza como marco dentro del cual deben desarrollarse las relaciones de los particulares con la autoridad tributaria.

Derecho a una administración ágil y eficiente⁵³

Significa que el contribuyente tiene derecho a que la actuación de la Administración Tributaria sea ágil y transparente, orientada a la calidad y mayor simplicidad posible, eficiente, y que se desarrolle en la forma que resulte menos onerosa al contribuyente.

Este derecho del contribuyente implica tres obligaciones para la autoridad tributaria. Una primera obligación es facilitar en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

Una segunda obligación es que las actuaciones de la autoridad tributaria en donde intervenga el contribuyente se lleven a cabo en la forma que resulte menos gravosa para él, siempre que esto no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Además, esto implica que el contribuyente tiene el derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad tributaria actuante.

Por último, la Administración Tributaria debe fomentar el principio de simplificación en la política, legislación y gestión tributaria.

Derecho a un trato respetuoso⁵⁴

Significa que el contribuyente tiene derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la Administración Tributaria.

.....

52 Artículo 21, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

53 Artículos 2, fracciones I, VI y IX, y 4, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

54 Artículo 2, fracción VIII, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

El derecho a un trato respetuoso implica que toda interacción de la autoridad tributaria para con el contribuyente se realice con la debida consideración y deferencia a éste. En otras palabras, los servidores públicos de la Administración Tributaria deben dirigirse al contribuyente con cortesía y educación, escuchándolo atentamente en su calidad de contribuyente, sin ofenderlo con su trato, ni abusar de su posición de autoridad.

A mayor abundamiento, el derecho a un trato respetuoso exige el puntual e irrestricto respeto a la totalidad de los derechos de las personas en su calidad de contribuyentes. Esto quiere decir, que las relaciones entre la autoridad tributaria y el contribuyente, deben basarse en la cooperación, respeto mutuo y buena fe.

1.4 Medios de defensa jurisdiccional y no jurisdiccional en materia tributaria

Asegurar la protección y promoción de los derechos es una de las obligaciones básicas de las autoridades en los Estados de derecho. En este contexto, el sistema jurídico mexicano establece una serie de instrumentos, mecanismos o medios para proteger a los contribuyentes afectados por la violación a sus derechos.

En el ámbito fiscal, los medios de defensa se pueden entender como las facultades que brinda el Estado a los particulares para hacer frente a un acto administrativo que puede afectar el interés de los contribuyentes y que, por tanto, es susceptible de ser discutido por el contribuyente.⁵⁵ Estos mecanismos son de dos clases: jurisdiccionales y no jurisdiccionales.

1.4.1 Jurisdiccionales

Los medios jurisdiccionales son aquellos mecanismos, en donde a través de la función jurisdiccional (tribunales que ejercen la función jurisdiccional), se resuelve una controversia. La función jurisdiccional se entiende como la función del poder público que tiende a la decisión de cuestiones jurídicas controvertidas, mediante pronunciamientos por un tercero que contribuyen a liquidarlas con fuerza de verdad definitiva.

Los medios jurisdiccionales en el ámbito fiscal son:

Juicio Contencioso Administrativo Federal (Juicio de Nulidad)

A. Concepto

El Juicio Contencioso Administrativo es un medio jurisdiccional mediante el cual, el contribuyente al no verse satisfecho por la resolución de algún recurso administrativo o

55 Cfr. Gallegos Reyes, Humberto, *Juicio de Nulidad y Amparo en materia fiscal*, México, ISEF, 2003.

por verse afectado por actos administrativos, Decretos y Acuerdos de carácter general –diversos a los Reglamentos–, ejerce su derecho de demandar la nulidad del acto que recurre ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

B. *Procedencia*

El Juicio Contencioso Administrativo procede contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos siguientes:⁵⁶

Materia tributaria federal:

- Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación;
- Las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales;
- Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren los puntos anteriores, y acuerdos generales auto aplicativos diversos a los reglamentos.

Multas por infracciones a normas administrativas federales.

- Pensiones y prestaciones sociales en materia de militares y civiles cuando sean a cargo del erario federal o del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.
- Interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas.
- Créditos por responsabilidad contra funcionarios o empleados federales.
- Las señaladas en las demás leyes como competencia del Tribunal.
- Decretos

C. *Plazo*

El plazo para promover el juicio de nulidad, cuando éste se tramita en la vía ordinaria, es dentro de los 45 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada, así como cuando haya iniciado su vigencia el decreto, acuerdo, acto o resolución administrativa de carácter general impugnada.

Ahora bien, si el juicio de nulidad se tramita en la vía sumaria, por encontrarse en alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 58-2 de la Ley Federal de Procedimiento

.....
56 Artículo 14, Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Contencioso Administrativo, el plazo para promoverlo es dentro de los 15 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada.

D. *Autoridad competente para resolver*

Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, (Sala Superior y Salas Regionales).

Juicio de Amparo

A. *Concepto*

El juicio de amparo es un medio jurisdiccional de control constitucional por el que una persona ejercita el derecho de acción ante un órgano jurisdiccional para reclamar de un órgano del Estado, un acto o ley que el citado quejoso estima, vulnera sus derechos fundamentales.⁵⁷

B. *Procedencia*

El amparo directo procede contra sentencias definitivas, laudos y resoluciones respecto de las cuales no se permite ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificadas o revocadas.

El Amparo indirecto procede contra:

- Leyes federales, tratados internacionales, Constituciones de las Entidades Federativas, reglamentos, decretos o acuerdos por su entrada en vigor o acto de aplicación;
- Actos u omisiones que provengan de autoridades distintas de los tribunales judiciales, administrativas o del trabajo;
- Actos, omisiones o resoluciones provenientes de un procedimiento administrativo seguido en forma de juicio (cuando la resolución sea definitiva o los actos sean de imposible reparación);
- Actos de Tribunales realizados fuera de juicio o después de concluido;
- Actos de imposible reparación dentro de juicio;
- Actos dentro o fuera de juicio que afecten a personas extrañas;
- Contra las omisiones del Ministerio Público;
- Actos que inhiban o declinen la competencia o conocimiento del asunto

57. Cfr. Arellano García, Carlos, *El Juicio de Amparo*, 12ª ed., México, Porrúa, 2008, p. 1070.

C. Plazo

El plazo para promoverlo es dentro de los 15 días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del acto o de la resolución que se reclame, o aquel en que el quejoso haya tenido conocimiento o se ostente sabedor del acto reclamado o de su ejecución.

Salvo cuando se reclame una regla general autoaplicativa, será de treinta días.

D. Autoridad competente para resolver

- El amparo directo es resuelto por los Tribunales Colegiados de Circuito en materia administrativa, cuando el caso lo amerita resuelve la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- El amparo indirecto es resuelto por los Juzgados de Distrito.

1.4.2. No jurisdiccionales

Los medios no jurisdiccionales son aquellos mecanismos que sin utilizar la función jurisdiccional, protegen los derechos de los gobernados mediante procesos propios, usualmente más flexibles. Los contribuyentes tienen a su favor los siguientes medios no jurisdiccionales: Recursos Administrativos y los Acuerdos Conclusivos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Recursos Administrativos

El recurso administrativo es un medio de defensa de los particulares para impugnar ante la misma Administración Pública,⁵⁸ los actos o resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida.⁵⁹ El sistema jurídico mexicano establece varios recursos administrativos de los cuales mencionaremos a continuación los más representativos en materia tributaria.

I. Recurso de Revocación (regulado en el Código Fiscal de la Federación)

El recurso de revocación puede considerarse un medio no jurisdiccional, ya que no existe un órgano independiente ante el cual se dirime la controversia, sino que es la propia autoridad fiscal que resuelve el recurso, lo que no es propio de la actividad jurisdiccional.⁶⁰

58 Cfr. Sarmiento Acosta, Manuel, *Los recursos administrativos en el marco de la justicia administrativa*, Madrid, Civitas, S.A., 1996, p. 368.

59 Cfr. Jiménez Illescas, Juan Manuel, "Unificación de los recursos administrativos", *Revista de Investigaciones Jurídicas*, año 10, México, 1986, p. 228.

60 Cfr. Dorantes Chávez, Luis Felipe y Gómez Marín, Mónica Ekaterín, *Derecho Fiscal*, México, Editorial Patria, 2012, p. 220.

A. Concepto

Es un medio de control interno de legalidad que tiene el propósito de que la autoridad fiscal revise su propia actuación para determinar si estuvo apegado a derecho, para luego revocar, modificar o confirmar la resolución impugnada, según sea el caso.

B. Procedencia

El recurso procede contra:⁶¹

a) Resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

- Determinen contribuciones, accesorios y aprovechamientos;
- Nieguen la devolución de cantidades que proceda conforme a la ley;
- Dicten las autoridades aduaneras; y
- Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A (procedimiento de aclaración administrativa), 36 (resoluciones favorables a particulares) y 74 (solicitud de condonación de multas) de este Código.

b) Actos de autoridades fiscales que:

- Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido;
- Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución;
- Afecten el interés jurídico de terceros; y

C. Plazo

El plazo para interponerlo es dentro de los treinta días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución definitiva dictada por una autoridad fiscal, presentación que será a través del buzón tributario.

.....
61 Artículo 117, Código Fiscal de la Federación.

D. Autoridad competente

La autoridad que emitió el acto, por ejemplo, una Administración Local Jurídica o la Administración de Grandes Contribuyentes.

II. Recurso de Inconformidad (contra actos y resoluciones del IMSS, regulados en la Ley del Seguro Social)

A. Concepto

El recurso de inconformidad es el medio de defensa, de revisión jerárquica, mediante el cual se pueden defender los trabajadores o patrones por un acto definitivo emitido por el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) con el que no estén de acuerdo.

B. Procedencia

El recurso de inconformidad procede contra actos o resoluciones definitivas del IMSS, en el ámbito de sus facultades administrativo-fiscales, que lesionen los derechos de los patrones, sujetos obligados, asegurados o beneficiarios, tales como:

- ❶ Resoluciones que determinen cuotas obrero-patronales omitidas;
- ❷ Resoluciones que nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley;
- ❸ Resoluciones que establezcan diferencias en la liquidación de cuotas obrero-patronales, valuaciones actuariales de contratos colectivos y capitales constitutivos; y
- ❹ Resoluciones que determinen créditos fiscales.

C. Plazo

El plazo para interponerlo es dentro de los quince días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación del acto definitivo que se impugne.

D. Autoridad competente

Resuelve el Consejo Consultivo Delegacional y se presenta ante la sede delegacional o subdelegaciones que corresponda a la autoridad emisora del acto.

III. Recurso de revocación (previsto en la Ley de Comercio Exterior)

A. Concepto

Es un medio de control interno de legalidad que tiene el propósito de que la autoridad fiscal revise su actuación para determinar si estuvo apegada a derecho, para luego

revocar, modificar o confirmar la resolución que determine cuotas compensatorias a la importación de mercancías en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional.

B. Procedencia

Este recurso de revocación procede, entre otros, contra resoluciones:⁶²

- En materia de mercado de país de origen o que nieguen permisos previos o la participación en cupos de exportación o importación.
- En materia de certificación de origen.
- Que determinen cuotas compensatorias definitivas y los actos que las apliquen.

C. Plazo

El plazo para interponerlo es dentro de los treinta días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución definitiva dictada por una autoridad fiscal federal, y es necesario su agotamiento para la procedencia del juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

D. Autoridad competente

Resuelve:

- Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando se trata de resoluciones en materia de certificación de origen y los actos que apliquen cuotas compensatorias definitivas;
- Secretaría de Economía, en los demás casos.

IV. Recurso de Inconformidad contra actos y resoluciones del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT) (previsto en la Ley del INFONAVIT)

A. Concepto

El recurso de inconformidad es el medio de defensa, de revisión jerárquica, mediante el cual se pueden defender los trabajadores o patrones, jurídicamente por un acto del Instituto que lesione sus derechos.

B. Procedencia

En los casos de desacuerdo de las empresas, de los trabajadores o sus beneficiarios sobre la inscripción en el Instituto, derecho a créditos, cuantía de aportaciones y de

.....
⁶² Artículo 94, Ley de Comercio Exterior.

descuentos, así como sobre cualquier acto del Instituto que lesione derechos de los trabajadores inscritos, de sus beneficiarios o de los patrones.

C. Autoridad competente

Comisión de Inconformidades del INFONAVIT.

D. Plazo

El plazo para promover el recurso, es dentro de quince días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada.

V. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

El cuatro de septiembre de 2006 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; el 28 de abril de 2011 se designó a la primera Procuradora de la Defensa del Contribuyente; y el 1° de septiembre de 2011 **Prodecon** inició sus actividades como el nuevo protector de los derechos de los pagadores de impuestos.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo público, descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica, patrimonio propio y autonomía técnica, funcional y de gestión; que tiene el objetivo de proteger, defender y observar los derechos de los que pagan impuestos. Su misión es garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia fiscal en el orden federal, a través de la prestación de distintos servicios, para contribuir a propiciar un ambiente favorable en la construcción de una cultura de plena vigencia de los derechos del contribuyente en nuestro país, así como velar por el cumplimiento de los derechos de los contribuyentes a través de la recepción de quejas y emisión de recomendaciones públicas.

En este contexto, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente constituye un mecanismo no jurisdiccional de defensa de los contribuyentes, especialmente respecto de los servicios de Quejas y Reclamaciones y de Acuerdos Conclusivos, que complementa a los órganos jurisdiccionales y a los medios administrativos en la materia.

Lecturas de apoyo:

ABREGÚ, Martín y Courtis, Christian (comps.), *La aplicación de los tratados sobre derechos humanos por los tribunales locales*, Argentina, CELS – Editores del Puerto SRL, 1997.

BUSTILLO MARÍN, Roselia, *El control de convencionalidad: La idea del bloque de constitucionalidad y su relación con el control de constitucionalidad en materia electoral*, México, Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, s.a.

CARBONELL, Miguel, *Control de convencionalidad: Un gran desafío para los juristas mexicanos*, México, IJ-UNAM, Documento de trabajo 176, marzo, 2013.

_____ y SALAZAR UGARTE, Pedro (Coords.), *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*, México, UNAM-IJ, 2011.

CASTILLA, Karlos, *El control de convencionalidad: un nuevo debate en México a partir de la sentencia del caso Radilla Pacheco*, http://www.equidad.scjn.gob.mx/IMG/pdf/el_controlde_convencionalidad-_Un_nuevo_debate_en_Mexico_1_.pdf

_____, "El principio pro persona en la administración de justicia, Cuestiones Constitucionales", *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, IJ-UNAM, no. 20, Enero-Junio, 2009, pp. 70-71, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconst/cont/20/ard/ard2.htm>. Fecha de consulta: 12 de septiembre de 2013.

GARCÍA RAMÍREZ, Sergio y Morales Sánchez, Julieta, *La reforma constitucional sobre derechos humanos*, México, Porrúa-UNAM, 2011, p. 208

PECES-BARBA, Gregorio, "La universalidad de los derechos humanos", en Nieto, Rafael (ed.), *La Corte y el sistema interamericano de derechos humanos*, San José, Corte Interamericana de Derechos Humanos, 1994.

ÁNGEL SÁNCHEZ, Juan Manuel, "Principios Constitucionales de las Contribuciones", *Praxis de la Justicia Fiscal Administrativa, Revista de Investigación Jurídica-Técnico Profesional*, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, año III, no. 6, enero de 2011, <http://www.tjffa.gob.mx/investigaciones/pdf/principiosconstitucionalesdelascontribuciones.pdf>. Fecha de consulta: 20 de septiembre de 2013.

GARCÍA BUENO, Marco Cesar, *El principio de Capacidad Contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal*, México, IJ-UNAM, Serie de Ensayos Jurídicos, núm. 10, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/430/5.pdf>. Fecha de consulta: 20 de septiembre de 2013.

_____, y RÍOS GRANADOS, Gabriela, "Alcance de los principios materiales de justicia Tributaria en el sistema tributario mexicano: la Capacidad Contributiva, la Igualdad y la Proporcionalidad Tributaria", *La Ciencia del Derecho Procesal Constitucional. Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2008, t. XII, Ministerio Público, Contenciosos Administrativo y Actualidad Jurídica, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2564/25.pdf>. Fecha de consulta: 19 de septiembre de 2013.

ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, "Los derechos Fundamentales en materia tributaria que consagran las Constituciones locales", *Derecho Constitucional Estatal. Memorias del VI y VII Congresos Estatales de Derecho Constitucional de los Estados*, México, IJ-UNAM, 2009, pp. 79-97, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2642/8.pdf>. Fecha de consulta: 20 de septiembre de 2013.

_____, *El Derecho constitucional Tributario*, México, IJ-UNAM, s.a., <http://www.juridicas.unam.mx/sisjur/constit/pdf/6-348s.pdf>. Fecha de consulta: 20 de septiembre de 2013.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Carta de los Derechos del contribuyente*, México, **Prodecon**, www.prodecon.gob.mx

Preguntas y respuestas:

1. Describe el principio pro homine

R. El artículo 1º, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone que las normas relativas a los derechos humanos deben interpretarse de conformidad con la Constitución y con los tratados internacionales, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia. Este principio tutela la mayor protección a la persona, garantizando el pleno goce de sus derechos humanos.

2. ¿Qué principios emanan del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos?

R. Los principios materiales de justicia tributaria:

- Principio de Legalidad.- Se refiere a que toda contribución deberá pasar por un proceso legislativo y, por ende, establecerse en una normatividad.
- Principio de Equidad.- Se refiere a la igualdad de los sujetos en dos situaciones : igualdad en la ley, e igualdad ante la ley.
- Principio de Proporcionalidad.- Se refiere a contribuir de acuerdo a la capacidad contributiva.
- Principio de Destino al Gasto Público.- Se refiere a que las contribuciones no pueden destinarse para otro fin que no sea el gasto público en beneficio de la colectividad.

3. Menciona tres derechos contenidos en la Ley Federal de Derechos de los Contribuyentes.

R. La Ley Federal de los Derechos del Contribuyente nace con el objeto de reconocer y enunciar los principales derechos y garantías de los contribuyentes y sus relaciones con la Administración Tributaria, sin invalidar todos aquellos reconocidos por otras leyes fiscales.

- Derecho a ser informado y asistido;
- Derecho a la confidencialidad y protección de datos;
- Derecho a no pagar más contribuciones de lo debido.

4. ¿Qué tipos de medios de defensa son aplicables a la materia tributaria?

R. Los medios jurisdiccionales y no jurisdiccionales.

Los medios jurisdiccionales son aquellos que se sustancian a través de la función jurisdiccional. Dicha función se entiende como la función del poder público que tiende a la decisión de cuestiones jurídicas controvertidas, mediante pronunciamientos por un tercero imparcial que contribuyen a liquidarlas con fuerza de verdad definitiva. Estos medios son: Juicio Contencioso Administrativo Federal y Juicio de Amparo.

Los medios no jurisdiccionales son aquellos mecanismos que sin utilizar la función jurisdiccional, protegen los derechos de los gobernados mediante procesos propios, usualmente más flexibles. Los contribuyentes tienen a su favor los siguientes medios no-jurisdiccionales: Recursos Administrativos y Acuerdos Conclusivos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

5. ¿En qué consiste y cuál es el objeto de los Acuerdos Conclusivos?

R. Son un medio alternativo para que los contribuyentes puedan regularizar su situación fiscal. Tiene como objeto –tomando como base la transparencia– facilitar la solución anticipada y concensuada de los diferendos y desavenencias que, durante el ejercicio de las facultades de comprobación, pueden surgir entre contribuyentes y autoridades fiscales, los cuales pueden versar sobre los hechos u omisiones consignados por las autoridades revisoras durante el ejercicio de las facultades de fiscalización.

Capítulo II

**El *Ombudsman* del Contribuyente en el
Derecho Comparado**

Objetivo: Identificar y analizar las funciones de algunos de los *Ombudsman* del contribuyente en el mundo.

A lado del *Ombudsman* general –el que investiga y protege contra toda violación de derechos humanos–⁶³ también se han desarrollado *Ombudsman* y otras instituciones con misiones y objetivos específicos, esto es, que se dedican a proteger derechos humanos concretos, como pueden ser los derechos de los consumidores, el derecho a la libertad de prensa, el derecho a la igualdad de sexos, el derecho a la no discriminación, y por supuesto los derechos como pagadores de impuestos, entre otros.

La creación de este tipo de instituciones especializadas en la protección de derechos tributarios, nace de la necesidad de reestructurar el modelo de las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, a fin de procurar el justo equilibrio en la relación jurídica tributaria, y hacer efectivos los derechos y garantías del contribuyente, así como de mejorar el sistema tributario.⁶⁴

Aunque de manera general se configuran con base en el diseño del *Ombudsman*, o Defensor del Pueblo, según la traducción en el idioma español, en el terreno del derecho comparado la figura del Defensor del Contribuyente no está generalizada. De allí la importancia de hacer un breve repaso de los *Ombudsman* que se dedican a la protección de los derechos de los contribuyentes.

2.1 Estados Unidos: *Tax Advocate Service*⁶⁵



El *Tax Advocate Service* (TAS),⁶⁶ es un organismo independiente dentro de la Administración Tributaria de Estados Unidos, Internal Revenue Service (IRS), cuyo propósito es ayudar a los contribuyentes físicos y morales a resolver problemas de impuestos con el IRS y recomendar cambios que prevengan esos problemas.

TAS se encuentra a cargo de un Defensor Nacional del Contribuyente denominado *Tax Advocate*; además, en cada estado existe al menos un defensor local que informa directamente al Defensor Nacional.

TAS responde directamente ante el Congreso de EE. UU. El defensor nacional debe presentar anualmente dos informes ante el Congreso, uno relacionado con sus objetivos para el próximo ejercicio fiscal y el otro sobre los resultados del ejercicio cumplido.

63 El *Ombudsman*, medio no jurisdiccional de protección de derechos, es una figura jurídica de larga data que desde su creación en la Constitución sueca de 1809 se le encomendó la tarea de conocer las quejas en contra de la Administración Pública interpuestas por los gobernados afectados en sus derechos o intereses legítimos, gestar un arreglo y en caso de no suscitarse éste, indagar la problemática para proponer una recomendación no obligatoria a la autoridad administrativa. Cfr. Fix-Zamudio, *La Justicia Constitucional*, México, CNDH, 1997, pp.153-155.

64 Sheppard Castillo, Karen, "La Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero, una institución esencial en el derecho tributario", *Revista Peruana de derecho tributario*, Universidad de San Martín de Porres, *Tax Law Review*, Perú, Centro de Estudios Tributarios. Universidad de San Martín de Porres, año 1, no. 2, mayo de 2007, p. 3.

65 Cfr. Página electrónica del *Tax Advocate Service*, <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/>. Fecha de consulta: 19 de agosto de 2013.

66 *Idem*.

Funciones

Bajo la Sección 7803 (c) (2) del Código de Rentas Internas, la Oficina del Defensor del Contribuyente tiene dos misiones estatutarias principales:

- A. Defensa caso por caso. Ayuda a los contribuyentes a resolver problemas con el Servicio de Rentas Internas; y
- B. Defensa Sistémica. Identifica áreas en las que grupos de contribuyentes están experimentando problemas con el IRS y, propone cambios administrativos o legislativos para resolver o mitigar esos problemas.

Así, la defensa caso por caso busca proteger los derechos de los contribuyentes y reducir en lo posible la carga de exigencias. De este modo el organismo ayuda a los contribuyentes que atraviesan dificultades económicas y a aquellos que presentan problemas tributarios que no han podido ser resueltos por las vías ordinarias o cuando consideran que el sistema o el propio IRS no funcionan correctamente.

Por otra parte, la identificación de problemas sistémicos trata de resolver problemas del sistema tributario que:

- A. Afectan a un grupo de contribuyentes (personas físicas o morales).
- B. Se relacionan con los sistemas, las políticas o los procedimientos del IRS que no funcionen de la manera correcta.
- C. Requieran soluciones administrativas o cambios legislativos.
- D. Se relacionan con la protección de los derechos de los contribuyentes.

Para el cumplimiento de estas misiones, TAS realiza una serie de funciones. De conformidad con la segunda *Taxpayers' Bill of Rights*⁶⁷ (TABOR 2) de 1996, TAS tiene las siguientes funciones:⁶⁸

- A. Ayudar a los contribuyentes a resolver problemas con el IRS; tales como reembolsos no recibidos, falta de respuesta a solicitudes de preguntas, problemas de notificación del IRS, emergencias y otros problemas.⁶⁹
- B. Identificar las áreas en las que los contribuyentes tienen problemas en el trato con el IRS.

67 Carta de Derechos de los Contribuyentes.

68 Cfr. *Public Law No. 104-168, Sec. 101, 110 Stat. 1452, 1453 (July 30, 1996)*.

69 Daily, Federick W., *Stand up to the IRS*, 10 ed., Estados Unidos, NOLO, p. 23B.

C. Proponer cambios en las prácticas administrativas del IRS para mitigar los problemas identificados.⁷⁰

D. Identificar los posibles cambios legislativos que pueden ser apropiados para mitigar los problemas identificados.

En el caso de emergencias señalado en el primer punto, TAS puede intervenir, a través de sus defensores, de manera rápida en favor de los contribuyentes, pudiendo ordenar el cese de toda acción que causa dificultad significativa, emitiendo un *Taxpayer Assistant Order* (TAO), especialmente en los siguientes casos: cuando el IRS ha amenazado con embargar o ha embargado cuentas bancarias, pensiones o vehículos del contribuyente; o cuando el sueldo del contribuyente fue embargado por el IRS, siempre que estas acciones pongan en peligro la habilidad del contribuyente para obtener habitación, comida y vestimenta para él y su familia, transportación al trabajo, empleo, la habilidad para conseguir cuidados médicos para el contribuyente y su familia, educación entre otros.⁷¹

La dificultad significativa se define como aquella circunstancia que incluye: una amenaza inmediata de una acción adversa; un retraso de más de 30 días en la resolución de problemas en la cuenta del contribuyente; la posibilidad de que el contribuyente tenga que incurrir en costos significativos (incluyendo los honorarios de representación profesional) si no se resuelve el problema; y la posibilidad de que el contribuyente sufra un daño irreparable a largo plazo por los efectos negativos del problema.⁷²

Además de las funciones anteriormente señaladas, TAS tiene diferentes programas que ayudan en la protección de los derechos de los contribuyentes y a la resolución de los problemas que éstos enfrentan.

Hay un Panel de Defensa del Contribuyente que consiste en un grupo de 75 ciudadanos voluntarios de todo el país, que escuchan a los contribuyentes, identifican las problemáticas que enfrentan y realizan sugerencias para mejorar los servicios del IRS.

Asimismo, hay un programa de Clínicas para Contribuyentes de Bajos Ingresos (LITC) al cual TAS provee financiamiento parcial y supervisión. Estas clínicas atienden a personas de bajos ingresos que necesitan resolver un problema de impuestos. Estas clínicas ofrecen representación profesional ante el IRS o en el Tribunal de auditorías, apelaciones y disputas de recaudación de impuestos, y otras cuestiones de forma gratuita o por una pequeña cuota.

70 Cfr. *Public Law No. 104-168, Sec. 101, 110 Stat. 1452, 1453-54 (July 30, 1996)*.

71 *Daily, Frederick W., op. cit.*, nota 69, p. 241.

72 Cfr. Página electrónica de: *The Tax Law Offices of Frederick W. Daily III*, <http://www.taxattorneydaily.com/topics/ch-8-taxpayer-advocate.php#what-constitutes-a-significant-hardship-to-the-irs>. Fecha de consulta: 19 de agosto de 2013.

2.2 Canadá: *Taxpayers' Ombudsman*⁷³



La oficina del *Taxpayers' Ombudsman* de Canadá,⁷⁴ es un organismo independiente de la Administración Tributaria canadiense, *Canada Revenue Agency* (CRA), creada en 2007 para garantizar el respeto a los derechos contenidos en la Carta de Derechos de los Contribuyentes de Canadá. Por tanto, se encarga de investigar las quejas sobre el servicio prestado por la CRA.

La Oficina del *Taxpayers' Ombudsman* está a cargo de un *Ombudsman* del Contribuyente (TO) quien reporta directamente al Ministro de Hacienda. Presenta un informe anual al Ministro, mismo que se envía al Parlamento; asimismo, puede emitir otros informes y/o recomendaciones sobre cualquier tema dentro de su mandato.

🌀 Funciones

El TO tiene cinco funciones principales:⁷⁵

- A. Examinar de forma imparcial e independiente las quejas presentadas por los contribuyentes en relación con el servicio prestado por la CRA.
- B. Asegurar que el CRA respete los derechos de servicio contenidos en la Carta de Derechos de los Contribuyentes.
- C. Facilitar el acceso de los contribuyentes a los mecanismos de asistencia previstos por la CRA.
- D. Identificar y revisar problemas sistémicos y emergentes relacionados con la prestación del servicio en el seno del CRA que tengan un efecto negativo sobre los contribuyentes. El TO puede revisar cualquier servicio prestado por la CRA a iniciativa propia para identificar problemas sistémicos relacionados con la prestación del servicio, y emitir recomendaciones para su mejora.
- E. Asesorar y formular recomendaciones al Ministro de Hacienda sobre los servicios relacionados con la CRA.

Así, las quejas o reclamaciones que se presenten ante el TO para revisión pueden ser sobre errores (malentendidos, omisiones o descuidos), retrasos indebidos, pobre o mala información y el comportamiento de los servidores públicos de la Administración Tributaria.⁷⁶

73 Cfr. Página electrónica del *Taxpayers' Ombudsman*, <http://www.oto-boc.gc.ca/menu-eng.html>. Fecha de consulta: 19 de agosto de 2013.

74 *Idem*.

75 Cfr. *Government of Canada, Taxpayers' Ombudsman*, p.3, <http://www.josephtruscott.com/taxpayersombudsman.pdf>. Fecha de consulta: 19 de agosto de 2013.

76 *ibidem*, p. 4.

Además, el TO también atiende quejas relacionados con la vulneración de los siguientes derechos: el derecho a ser tratado con profesionalismo, cortesía y de manera justa; el derecho a recibir información completa, exacta y justa de la CRA; el derecho a presentar una queja sobre los servicios y a recibir una explicación respecto de los hallazgos de la CRA; el derecho a que se tomen en cuenta los costos de cumplimiento cuando se aplique la legislación tributaria; el derecho a la rendición de cuentas de la CRA; el derecho a que la CRA publique los niveles de servicio y un informe anual; el derecho a que la CRA advierta sobre regímenes fiscales dudosos de manera oportuna; y el derecho a ser representado por una persona de su elección.⁷⁷

Por otra parte, el TO no puede atender quejas sobre:

- A. Cuestiones de la administración o aplicación de la legislación más que en lo relativo a los servicios de la Administración Tributaria;
- B. La legislación del gobierno canadiense, su política y la política de la Administración Tributaria, más que en lo relativo a los servicios de la CRA;
- C. La aplicación de alguna disposición de la Carta de los Derechos de los Contribuyentes que no tenga referencia con lo señalado en su párrafo 4(2) (a) (derecho a una revisión formal y la subsecuente apelación);
- D. Las disposiciones que tengan que ver con la interpretación administrativa por la Administración Tributaria de una disposición establecida en su programa legislativo;
- E. Cualquier decisión o procedimiento o asunto que se encuentre en los tribunales;
- F. Asesorías legales que se provean al Gobierno de Canadá; y
- G. Confidencias sobre el Consejo Privado de la Reina en Canadá.

Cabe mencionar que el TO sólo revisa las solicitudes cuando el solicitante agotó los medios de corrección proveídos por el mismo CRA, a menos de que existan circunstancias de fuerza mayor, para lo cual hará las siguientes consideraciones: la solicitud se refiere a una cuestión sistémica; si se agotan los mecanismos de corrección, causará un daño excesivo al solicitante; y si se agotan los mecanismos de corrección, es poco probable que tenga resultado en un periodo de tiempo considerado como razonable, según el *Ombudsman*.

Una vez revisada la queja, el TO informa el resultado, con o sin recomendaciones, tanto al solicitante como a la autoridad. El *Ombudsman* puede solicitar una respuesta administrativa por parte de la Administración Tributaria que indique si las acciones

.....
⁷⁷ *Idem*.

sugeridas fueron aceptadas o, en su caso, una explicación de por qué la acción recomendada no fue aceptada. Si esta respuesta es considerada como inaceptable o no se recibe dentro de un plazo razonable, el *Ombudsman* puede presentar un reporte al Ministro de Hacienda. El *Ombudsman* puede publicar cualquier reporte, en un plazo de 60 días después de que ha sido enviado al Ministro.

2.3 España: Consejo para la Defensa del Contribuyente⁷⁸



El Consejo para la Defensa del Contribuyente (CDC) de España fue creado en 1996⁷⁹ para velar por la efectividad de los derechos de los contribuyentes, atendiendo a las quejas formuladas por éstos acerca de la aplicación del sistema tributario por parte de los órganos del Estado y realizando las sugerencias y propuestas pertinentes.⁸⁰ El Consejo se encuentra regulado en el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, publicado en el

Boletín Oficial del Estado el 4 de diciembre de 2009.

CDC es un órgano consultivo e interno de la Administración del Estado, integrado al Ministerio de Economía y Hacienda y adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, que actúa con independencia en el ejercicio de sus funciones.⁸¹

El Consejo se integra por 16 miembros (vocales) incluyendo a un presidente⁸² y actúa en Comisión Permanente (presidente, secretario y tres vocales) y en pleno. Para lo anterior cuenta con un servicio de apoyo y una Unidad Operativa, cuyos responsables, están adscritos al Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y asisten a las sesiones del CDC.⁸³

La CDC elabora una memoria anual en la que quedan reflejadas las actuaciones llevadas a cabo a lo largo del ejercicio y sugiere las medidas normativas o de otra naturaleza que se consideren convenientes, a fin de evitar la reiteración fundada de quejas por parte de los contribuyentes. Dicha memoria es remitida al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos, así como a la Dirección General para el Impulso de la Administración Electrónica, estableciéndose así el marco general para la mejora de la calidad en la Administración General del Estado.

Funciones

El CDC tiene las siguientes funciones principales:



78 Cfr. Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, publicado en el Boletín Oficial del Estado el 4 de diciembre de 2009; <https://www5.aeat.es/es/13/d/rhgcwp01.htm>. Fecha de consulta: 20 de agosto de 2013.

79 Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda.

80 Cfr. Artículo 34.2 de la Ley 58/2003 (General Tributaria), de 17 de diciembre de 2003.

81 Cfr. Artículo 2 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, publicado en el Boletín Oficial del Estado el 4 de diciembre de 2009.

82 Ocho vocales son personas de experiencia y prestigio en el ámbito tributario de los cuales uno es el presidente, y los restantes ocho son en representación de la Administración del Estado con competencias tributarias.

83 Soler Roch, María Teresa, "Los defensores del contribuyente en España", en Soler Roch, María Teresa (coord.), *Los defensores del contribuyente*, España, Fontamara, 2013, pp. 20 y 21.

- A. Atender las quejas de los contribuyentes relacionados con el funcionamiento de la Administración del Estado con competencias tributarias (AEAT, Catastro, Tribunales Económico-Administrativos y otros órganos dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos), pudiendo referirse al ejercicio efectivo de los derechos de los contribuyentes y las deficiencias de los servicios tales como: trato y accesibilidad e incumplimiento de las cartas de servicios.⁸⁴ En su caso, hacer las propuestas correspondientes para la adopción de las medidas que fueran pertinentes (Artículo 7, Real Decreto 1676/2009).
- B. Atender las sugerencias que presenten los contribuyentes relativas a: mejora de la calidad o accesibilidad de los servicios; el incremento en el rendimiento o el ahorro del gasto público; la simplificación o supresión de trámites innecesarios; las propuestas de modificaciones normativas y otras de carácter general que contribuyan a una mejora de las relaciones con la Administración Tributaria.⁸⁵ (Artículo 7, Real Decreto 1676/2009).
- C. Elaborar propuestas e informes por iniciativa propia, en relación con la función genérica de defensa del contribuyente.
- D. Asesorar al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos en la resolución de aquellas quejas y sugerencias en que aquél lo solicite.
- E. Proponer al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos, a través del Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente, aquellas modificaciones normativas o de otra naturaleza que se consideren pertinentes para la mejor defensa de los derechos de los obligados tributarios.

En el caso de la tramitación de quejas, las propuestas para la adopción de medidas que realiza la CDC a las autoridades, no tienen carácter vinculante y constituyen el límite al que puede llegar el CDC en el caso de aquellos expedientes de los que se deduzca una vulneración de los derechos del contribuyente.⁸⁶

Por otra parte, las advertencias, recomendaciones y sugerencias hechas por el Defensor del Pueblo a la Administración Tributaria respecto de las actuaciones competencia del CDC, una vez contestadas por los órganos competentes, serán remitidas al Consejo para la Defensa del Contribuyente para su conocimiento.

El CDC debe abstenerse obligatoriamente de conocer quejas en el caso de que el objeto de las mismas se relacionen con actuaciones o procedimientos penales; asimismo, en el caso de la tramitación simultánea de un procedimiento de revisión sobre la misma materia objeto de la queja tiene la posibilidad, si así lo decide, de abstenerse (abstención facultativa) (arts. 8 y 10.7, Real Decreto 1676/2009).

84 *ibidem*, p. 22.

85 *ibidem*, p. 27.

86 *ibidem*, p. 23.

2.4 Reino Unido de la Gran Bretaña: *Adjudicator's Office*⁸⁷



La *Adjudicator's Office* (AO) de la Gran Bretaña fue creada en 1993 con la finalidad de atender los reclamos que se planteaban contra la entonces Administración Tributaria, *Inland Revenue Department*, misma que en 2005 fue fusionada con la Agencia Aduanera (*Customs and Excise*) creándose un único ente: *Her Majesty's Revenue and Customs* (HMRC).⁸⁸

La AO está a cargo de un Adjudicator quien tiene la responsabilidad de examinar y ayudar a resolver los problemas cuando particulares y empresas no están satisfechos con el modo en que han sido tratados sus casos ante:

- A. La HMRC, incluyendo a la Oficina de Crédito Fiscal (*Tax Credit Office*) y a la Agencia de Valoración (*Valuation Office Agency*).
- B. La oficina encargada de las insolvencias (*Insolvency Service*).
- C. La Oficina de Tutela Pública (*Public Guardianship Office*).

Así, el papel de la AO es considerar si los organismos fiscales antes mencionados han manejado las quejas de los contribuyentes de manera apropiada y si les han dado una decisión razonable. Cuando a consideración de la AO no es así, recomienda a los organismos tomar las medidas pertinentes para corregir los asuntos planteados por los contribuyentes.

🌀 Funciones

La AO atiende quejas relacionadas con:

- A. Errores (por ejemplo, si la información se ha utilizado incorrectamente o pasado por alto);
- B. Demoras no razonables (por ejemplo, cuando las cosas no han sido atendidas con rapidez);
- C. Asesoramiento deficiente o engañoso (por ejemplo, información inexacta);
- D. Comportamiento del personal inadecuado (tales como respuestas groseras o que se niegan a escuchar); y

87 Cfr. Página electrónica del *Adjudicator's Office*, www.adjudicatorsoffice.gov.uk/. Fecha de consulta: 19 de agosto de 2013.

88 *Ídem*.

E. Discrecionalidad (por ejemplo, no tener en cuenta las circunstancias excepcionales).

La AO no puede atender las quejas de los contribuyentes relacionados con las siguientes cuestiones:

- A. Asuntos de gobierno o de política departamental;
- B. Quejas que involucran un derecho específico para su determinación por cualquier juzgado, tribunal u otro órgano con competencia específica sobre la materia;
- C. Decisiones sobre valuaciones (de inmuebles) realizadas por funcionarios de la VOA;
- D. Quejas acerca de si HMRC, VOA, o el Servicio de Insolvencia han cumplido con la *Freedom of Information Act* de 2000 y la Ley de Protección de Datos de 1998;
- E. Quejas sobre una investigación en curso;
- F. Decisiones u omisiones por parte de un administrador oficial, o un administrador judicial de insolvencia cuando actúa como síndico o liquidador;
- G. Cuestiones relativas a la conducta profesional de un administrador judicial de insolvencia no autorizado por el Secretario de Estado; y
- H. Quejas que han sido o están siendo investigadas por el Defensor del Pueblo.

Cabe mencionar que la AO sólo examina las quejas una vez que el contribuyente haya agotado el procedimiento de quejas de la propia organización y haya recibido una respuesta final.⁸⁹

Agotado el procedimiento ante la propia organización, la AO realiza una investigación y después de haber reunido y revisado toda la información necesaria, intenta dar solución a la queja, ya sea a través de la mediación o a través de una recomendación.

La mediación es el proceso por el que ambas partes llegan a un acuerdo sobre cómo puede resolverse un caso. El investigador adscrito a la AO revisa la queja y si existe la posibilidad de proponer una solución mediada, trabaja con el quejoso y el departamento para lograr la solución.

Si la mediación no es apropiada, el caso investigado se presenta ante el *Adjudicator*, quien lo revisa a detalle y hace llegar a las partes a través de "cartas de recomendación" sus puntos de vista y las recomendaciones, respecto de lo que el departamento debe hacer para solventar el caso.

.....
⁸⁹ *Idem*.

Las resoluciones a las quejas deben ser coherentes con las directrices y códigos de práctica de la organización que emitió el acto. Así se puede resolver que la organización se disculpe, haga frente a costos adicionales que haya incurrido como consecuencia directa de los errores o retrasos –correos, llamadas telefónicas o el costo de asesoramiento profesional–, y hasta un pequeño pago en compensación por la preocupación y angustia que el quejoso haya sufrido.⁹⁰

Si el contribuyente permanece insatisfecho, puede solicitar a un miembro del parlamento que presente su queja ante el *Ombudsman* parlamentario (*Parliamentary Ombudsman*).

2.5 Francia: *Le Médiateur des ministères économiques et financiers*⁹¹



La institución del Mediador de los Ministerios de Economía y Presupuesto,⁹² se creó por el decreto N° 2002-612 de 26 de abril de 2002 con el objeto de simplificar la relación entre los usuarios, ya sean individuos (contribuyentes, consumidores, comerciantes, líderes empresa) o personas morales (empresas y asociaciones) y la gestión de los Ministerios de Economía y Presupuesto. Este

Mediador es un órgano dentro de la Administración Pública que facilita un mecanismo de composición amigable para la solución de problemas o reclamaciones que tengan los contribuyentes.

Este Mediador debe presentar un informe anual en donde muestra el balance de sus actividades y formula propuestas para mejorar la gestión de servicios de los Ministerios en sus relaciones con el usuario. Este informe es público.

🌀 Funciones

La función principal del Mediador de los Ministerios de Economía y Presupuesto es atender las solicitudes de mediación, de forma gratuita, cuando el afectado así lo solicite o su representante, al interponer una queja.

Las quejas pueden versar sobre problemas en el cálculo o pago de impuestos, como el impuesto sobre la renta, impuesto al hospedaje, derechos de sucesión, impuestos locales, impuestos a la importación, derecho catastral, entre otros.

Para solicitar la intervención del Mediador, es necesario que el usuario haya recurrido antes al servicio o departamento administrativo correspondiente.

.....

⁹⁰ *Idem*.

⁹¹ Cfr. página electrónica del *Le Médiateur des ministères économiques et financiers*, <http://www.economie.gouv.fr/mediateur>.

⁹² *Le Médiateur des ministères économiques et financiers*, Gobierno francés, <http://www.economie.gouv.fr/mediateur/missions-mediateur>.
Fecha de consulta: 22 de septiembre de 2013.

Cada queja al Mediador, da lugar a una carta o un correo electrónico de su acuse de recibo de la queja, que indica que no interrumpe el plazo para la apelación o el recurso administrativo, en caso de ser obligatorio ante los tribunales. Si la queja es procedente, se inicia el procedimiento de investigación, el cual puede culminar con la emisión de una recomendación. Si ésta es aceptada por ambas partes, entonces se lleva a cabo por la autoridad; si no es aceptada, la autoridad implicada puede remitir el asunto directamente a los Ministros. El resultado de la mediación es notificado por el Mediador al usuario y a la autoridad involucrada.

2.6 Venezuela: Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero⁹³



La Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero de Venezuela es una división del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

La Defensoría está adscrita a la Oficina de Divulgación Tributaria y Aduanera. Fue creada mediante la Providencia Administrativa No. 2205, publicada en la Gaceta Oficial No.37.780 de fecha 22 de septiembre de 2003, con la misión de recibir y analizar las quejas, reclamos y sugerencias de los contribuyentes relacionados con la actuación del SENIAT en aquellos casos en donde se vulneren derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes.

Así, la Defensoría del Contribuyente es un mecanismo de garantía de los derechos tributarios que establece un vínculo para mejorar la calidad y eficiencia de los servicios prestados, generando canales de comunicación entre el SENIAT y los contribuyentes con el objetivo de salvaguardar los derechos y garantías del contribuyente en los procedimientos aplicados por la Administración Tributaria y Aduanera, para dar celeridad y eficacia en la resolución de reclamos y quejas.⁹⁴

🌀 Funciones

Las funciones de la División de Defensoría del Contribuyente son:⁹⁵

- A. Recibir, analizar y tramitar quejas, reclamos y sugerencia de los contribuyentes relacionados con la actuación del SENIAT, en aquellos casos donde se vulneren derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes;
- B. Efectuar recomendaciones en las materias referidas a los derechos y garantías constitucionales del contribuyente a las dependencias del SENIAT, en aquellos casos donde sea necesaria la aplicación de correctivos;

93 Cfr. Página electrónica de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/SENIAT_CA/05HOMEPAGE/5.2DEFENSORIA_DEL_CONTRIBUYENTE. Fecha de consulta: 19 de agosto de 2013; y Providencia Administrativa No. 220, publicada en la Gaceta Oficial No.37.780 de fecha 22 de septiembre de 2003.

94 División de Defensoría del Contribuyente, "Visión general de la defensoría del contribuyente y sus actuaciones dentro del plan Evasión Cero", Venezuela, SENIAT, p. 4. <http://www.cinvicre.com/Documentos/Boletines/SENIATDEFENSORIA%20DEL%20CONTRIBUYENTE.doc>. Fecha de consulta: 20 de agosto de 2013.

95 *Ibidem*, p. 5.

C. Asesorar al Superintendente del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria en la materia de su competencia; y

D. Elaborar, conjuntamente con el Centro de Estudios Fiscales, programas de educación y divulgación relacionados con los derechos y garantías constitucionales del contribuyente y su perspectiva desde el derecho tributario.

La Defensoría del Contribuyente utiliza tres herramientas básicas para brindar protección a los derechos del contribuyente. Estas son: investigación, mediación y conciliación y recomendaciones.⁹⁶

La primera herramienta de la Defensoría del Contribuyente para la protección de los derechos de los administrados que así lo soliciten es realizar una investigación sobre el asunto objeto de la queja o reclamación. La Defensoría del Contribuyente solicita información sobre las actuaciones del SENIAT a las dependencias responsables de la acción u omisión objeto de la queja.

Una vez establecidos con claridad los hechos, se procede a buscar las posibles soluciones entre el afectado y la dependencia encargada de solventarla. Para ello, la Defensoría se erige como mediador y conciliador al tratar de que el contribuyente y la Administración Tributaria lleguen a un acuerdo.

En tal sentido, la mediación es una herramienta que busca tranquilizar los ánimos de las partes en la controversia suscitada entre el Fisco y los contribuyentes afectados. Se efectúa junto con la conciliación, que son todas aquellas acciones desempeñadas con el ánimo de componer y ajustar las dos voluntades opuestas.

De esta manera, la Defensoría del Contribuyente, formula propuestas para la pronta y efectiva solución de las quejas presentadas por los contribuyentes afectados, por una arbitrariedad, abuso o retardo injustificado en las diversas tramitaciones que los contribuyentes gestionan ante el SENIAT.

La tercera herramienta son las recomendaciones que emite la Defensoría en las materias referidas a los derechos y garantías del contribuyente a las dependencias del SENIAT.

Las recomendaciones son una propuesta, sugerencia o consejo para evitar o reducir los efectos de una situación lesiva. La Defensoría puede sugerir un cambio en la práctica o en el procedimiento, o una reconsideración, e inclusive, la revocación de una decisión.

Las recomendaciones pueden relacionarse a un determinado caso o pueden formularse con la finalidad de evitar que se vuelva a producir cierta actividad o comportamiento perjudicial a la generalidad de los contribuyentes. La aceptación de la recomendación será voluntaria.

.....
⁹⁶ *Ibidem*, pp. 6 y 7.

2.7 Colombia: Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero⁹⁷



La Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero de Colombia se estructura en el Artículo 31 del Decreto 1071 de junio 26 de 1999 (inicia funciones en 2002), como una entidad con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal. Es un Órgano Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), cuyo propósito es garantizar el respeto a los derechos

de los contribuyentes, responsables, agentes de retención, declarantes y usuarios aduaneros, en las actuaciones que se cumplan en el ejercicio de las funciones asignadas por la ley a la DIAN.

Para ello la Defensoría asegura que la entidad fiscal cumpla con lo establecido en las leyes tributarias, aduaneras y cambiarias; velando por que la administración no imponga cargas que no establece la ley, y procurando que los ciudadanos reciban un trato justo, equitativo, amable y respetuoso.

La Defensoría está a cargo de un Defensor del Contribuyente y Usuario Aduanero designado por el Presidente de la República, por un año, de una terna que le propone anualmente la Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera.

El Defensor tiene jurisdicción nacional, y cuenta con delegados regionales que se prevén en la planta de personal de la DIAN, son funcionarios de libre nombramiento y remoción, seleccionados por el Defensor del Contribuyente y el Usuario Aduanero, de terna propuesta por la respectiva Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera Regional y nombrados por el Director General de la DIAN.

El Defensor presenta un informe trimestral sobre el desarrollo de sus actividades a la Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera.

🌀 Funciones

El Defensor del Contribuyente y del Usuario Aduanero tiene las siguientes funciones:

- A. Canalizar las inquietudes que tengan los contribuyentes y usuarios sobre deficiencias en la prestación del servicio de la DIAN, realizar las verificaciones que sean del caso, formular las recomendaciones para superarlas y poner en conocimiento de las autoridades y dependencias pertinentes sus conclusiones, con el fin de que se apliquen los correctivos y/o sanciones que resulten procedentes.

97 Cfr. Artículo 31, del Decreto 1071, de 26 de junio de 1999.

- B. Formular recomendaciones al Director General de la DIAN para asegurar una adecuada, justa y oportuna prestación del servicio fiscal.
- C. Realizar seguimiento, a solicitud de los contribuyentes y usuarios aduaneros, a los procesos de fiscalización, a fin de asegurar el cumplimiento del debido proceso.
- D. Participar, si lo considera conveniente, como veedor en las reuniones donde se promuevan correcciones de declaraciones por parte de los contribuyentes y usuarios, y velar porque una vez producida la respectiva corrección, las mismas sean respetadas por los funcionarios de la DIAN.
- E. Velar porque las actuaciones de las diferentes dependencias de la DIAN se cumplan dentro del marco de los principios constitucionales de equidad y transparencia que rigen el ejercicio de la función pública.
- F. Participar en las reuniones de la Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera, y presentar a la misma un informe trimestral sobre el desarrollo de sus actividades.

La Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero ejerce su función de defensa cuando hay indicios que permiten razonablemente inferir que las actuaciones y servicios prestados por la DIAN, han vulnerado o puesto en peligro los derechos de los contribuyentes o usuarios, tales como:

- A. Cuando hay indicios de que la DIAN le ha vulnerado algún derecho establecido en la ley.
- B. Cuando hay indicios de que las actuaciones de la DIAN no se ajustan a las normas legales.
- C. Cuando se realizan solicitudes o reclamaciones ante la DIAN y ésta no las resuelve.
- D. Si se ha cumplido el plazo establecido por ley para obtener respuesta y la DIAN no se pronuncia.
- E. Si después de haber recibido una respuesta por parte de la DIAN a una reclamación el contribuyente o usuario no quede conforme con el concepto emitido.

También se puede acudir al defensor en caso que tener alguna sugerencia o propuesta que contribuya a mejorar los procesos o servicios que presta la DIAN o la propia Defensoría.

2.8 Perú: Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero⁹⁸



En 2004 se crea la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero de Perú (DEFCON) mediante el Decreto Legislativo número 953⁹⁹ como una entidad pública adscrita al sector Economía y Finanzas, con independencia funcional cuya finalidad es velar por el respeto de los derechos de los contribuyentes y usuarios aduaneros en las actuaciones o gestiones ante las Administraciones Tributarias

[Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), Gobiernos locales de las Municipalidades y otras Administraciones Tributarias] y el Tribunal Fiscal.

🌀 Funciones

DEFCON realiza dos funciones básicas para velar por los derechos de los contribuyentes y usuarios, éstas son:¹⁰⁰

- A. Atender de manera gratuita las quejas y sugerencias relativas a las actuaciones de las Administraciones Tributarias y el Tribunal Fiscal, a efecto que se cumplan, sin excesos, dentro del marco normativo vigente. En el caso de quejas contra el Tribunal Fiscal, informar al Ministro de Economía y Finanzas;¹⁰¹
- B. Proponer al Ministro de Economía y Finanzas modificaciones normativas y procesales materia de su competencia.

Para realizar cabalmente la primera función, DEFCON realiza las siguientes actividades:

- A. Gestiona con las Administraciones Tributarias las quejas presentadas por los contribuyentes;
- B. Orienta a los contribuyentes sobre sus derechos y obligaciones ante las Administraciones Tributarias y el Tribunal Fiscal, por ejemplo aquellos que se desprenden de los procedimientos de queja, de reclamación, de apelación, entre otros; y
- C. Opina mediante informe técnico en las quejas interpuestas contra el Tribunal Fiscal (quejas por demora en resolver y notificar, maltrato de funcionarios, entre otros).

98 Cfr. Decreto Legislativo número 953/04 y página electrónica de la Defensoría del Contribuyente, http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=479&Itemid=101059&lang=es. Fecha de consulta: 20 de agosto de 2013.

99 Decreto Legislativo no. 953 que modifican artículos del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF.

100 Cfr. http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=479&Itemid=101059&lang=es. Fecha de consulta: 20 de agosto de 2013.

101 Artículo 155, inciso b) del Código Tributario.

La queja ante DEFCON procede por la afectación de los derechos o intereses de los contribuyentes o usuarios aduaneros por las actuaciones indebidas de las Administraciones Tributarias que vulneren el debido procedimiento tributario, por ejemplo, por la demora en resolver las solicitudes no contenciosas vinculadas con la determinación de la obligación tributaria (solicitudes de devolución de pagos indebidos o en exceso, solicitudes de prescripción, etc.), o en el despacho aduanero y afectaciones por verificaciones domiciliarias, entre otras.

No procede la queja para cuestionar los actos emitidos por las Administraciones Tributarias que son susceptibles de ser impugnados a través de algún procedimiento tributario, como por ejemplo, cuando se emite una orden de pago, resolución de determinación o resolución de multa; tampoco procede en los casos que sean competencia del Tribunal Fiscal, por ejemplo, cuando se trata de cuestionar un procedimiento de cobranza coactiva. Por último, no procede presentar queja por faltas administrativas.

DEFCON no tiene facultades coercitivas, por tanto gestiona e interpone sus buenos oficios a fin que las Administraciones Tributarias o al Tribunal Fiscal corrijan aquellas acciones o conductas que afecten los derechos de los contribuyentes.

2.9 Pakistán: *Federal Tax Ombudsman*¹⁰²



El Gobierno de Pakistán, estableció la oficina del *Federal Tax Ombudsman* en el 2000, mediante el *Federal Tax Ombudsman Ordinance* (Ordenanza del Defensor Federal del Contribuyente). La oficina del *Federal Tax Ombudsman* forma parte de la administración pública como un organismo independiente de la autoridad fiscal.

La Oficina está a cargo de un *Federal Tax Ombudsman* (FTO), designado por el presidente por un periodo de cuatro años. El FTO elabora un reporte anual respecto de sus funciones que somete al presidente, además puede realizar otros reportes cuando lo considere necesario. Estos reportes así como cualquier estudio, investigación o recomendaciones se publican para la vista del público en general.

La función principal del FTO gira en torno al diagnóstico e investigación pronta justa e imparcial de las denuncias de mala administración para corregir cualquier injusticia cometida en contra de un contribuyente por las acciones de los empleados que administran o implementan leyes tributarias, de la *Federal Board of Revenue* (FBR) de la División de Impuestos del Gobierno de Pakistán. El FTO puede investigar las quejas provenientes de cualquier persona afectada, así como aquellas que le refiera el

102 Cfr. Página electrónica del *Federal Tax Ombudsman*, <http://fto.gov.pk>. Fecha de consulta: 20 de agosto de 2013. Y, *Federal Tax Ombudsman Ordinance* de 2000, publicada en la Gaceta de Pakistán el 11 de agosto de 2000.

Presidente, el Senado o la Asamblea Nacional, o la Suprema Corte u otra corte, así como aquellos que por iniciativa propia decida investigar.¹⁰³

🌀 Funciones

Como ya se estableció, las funciones del FTO son diagnosticar, investigar, remediar y rectificar cualquier injusticia en perjuicio de un contribuyente ocasionado por la mala-administración de los funcionarios encargados de administrar las leyes fiscales.

La mala administración se constituye por:¹⁰⁴

- A. Cualquier decisión, proceso de recomendación, omisión o comisión que: sea contraria a la ley, reglas o reglamentos o se aleje de las prácticas o procedimientos establecidos, a menos que sea de buena fe y por razones válidas; sea perversa, arbitraria o irrazonable, injusta, perjudicial, opresiva o discriminatoria; se base en pruebas o evidencia irrelevante; o involucre el ejercicio de poderes, o la falla o negativa de ejercerlos, por motivos de corrupción o inapropiados, como son el soborno, complicidad, favoritismo, nepotismo y otros excesos administrativos;
- B. Negligencia, inatención, demora, incompetencia, ineficiencia e ineptitud, en la administración o descargo de deberes y responsabilidades;
- C. Notificaciones reiteradas, asistencias innecesarias y audiencias prolongadas en la resolución de casos que involucren: valoración sobre el ingreso o riqueza; determinación de responsabilidad fiscal u obligaciones fiscales; clasificación o valuación de mercancías; liquidación de reembolsos o descuentos arancelarios; y determinación de las concesiones o exenciones fiscales;
- D. Errores voluntarios en la determinación de reembolsos y descuentos;
- E. Retención deliberada o falta de reembolsos, descuentos previamente determinados por autoridad competente;
- F. Métodos coercitivos para la recaudación de impuestos en los casos en que la obligación no se desprende de manera clara de los registros o del expediente;
- G. Falta de acciones disciplinarias en contra de oficiales cuyas órdenes de evaluación hayan sido declaradas como un acto de venganza, capricho, perjuicio y evidentemente ilegal, por una autoridad de apelación competente.

103 Capítulo II, sección 9, *Federal Tax Ombudsman Ordinance-2000*.

104 Capítulo I, sección 2, subsección (3), *Federal Tax Ombudsman Ordinance-2000*.

En caso de determinar que la autoridad fiscal actuó erróneamente, el FTO emite una recomendación a dicha autoridad para que solucione el problema, permita el acceso a la información, o trate al contribuyente de forma justa y de acuerdo a la ley.

En caso de que las recomendaciones no sean cumplidas y no se den razones suficientes que justifiquen el incumplimiento, se considera como un "Desafío a la Recomendación".

El desafío es referido al Presidente, quien a su discreción, puede ordenar a la División de Ingresos que implemente la recomendación.

Además de las funciones de investigación y emisión de recomendaciones por actos de mala administración, el FTO tiene una serie de facultades que lo ayudan en su desempeño:

- A. Las mismas facultades que una corte civil para requerir la comparecencia y examinar a cualquier persona, exigir la presentación de documentos, recibir pruebas en declaraciones juradas, y comisionar el examen de testigos;
- B. Determinar compensaciones a favor de la División de Ingresos o de algún servidor público, a cargo de los quejosos cuando las quejas sean falsas, frívolas o vejatorias;
- C. Referir los casos a las autoridades correspondientes para que se tomen las acciones disciplinarias pertinentes, cuando un servidor público incumpla una orden del FTO, o en su caso a las autoridades penales;
- D. Facultades de registro, revisión y cateo (inspeccionar libros, cuentas, documentos; tomar extractos, copias de contabilidad, libros, registros; hacer inventarios, entre otras);
- E. Facultades de castigar por desacato;
- F. Facultades para conformar equipos de inspección, y comités de asesores; y
- G. Resolver disputas de manera informal a través de la conciliación o amigable composición, sin necesidad de algún respaldo oficial.

El FTO no es competente para conocer quejas cuando la materia se encuentre ante un tribunal, o cuando se refiera a la evaluación de la renta o la riqueza; la determinación de la responsabilidad de impuestos o derechos; clasificación o valuación de bienes; y la interpretación de la ley, normas o reglamentos relacionados con dicha valuación que dispone los recursos de apelación o revisión.

Además, no es competente para atender quejas de los empleados; las denuncias anónimas o seudónimas; y quejas prescritas (6 meses). En este último caso, el FTO puede soslayar la prescripción si considera que existen circunstancias especiales en interés de la justicia para admitir la queja.

2.10 Australia: *Commonwealth Ombudsman*¹⁰⁵



El *Commonwealth Ombudsman* de Australia también es el *Ombudsman* del Contribuyente. Es una autoridad independiente que forma parte del Departamento del Primer Ministro y su Gabinete (*Department of Prime Minister & Cabinet Portfolio*) establecida para salvaguardar los derechos de los administrados en el desarrollo de sus tratos con las agencias y departamentos gubernamentales de Australia.¹⁰⁶

El *Commonwealth Ombudsman* presenta reportes anuales en donde detalla las quejas recibidas y su tramitación, así como las metas y prioridades del organismo. Además, resuelve los conflictos a través de consultas y negociaciones, y si es necesario, emite recomendaciones formales.

Entre sus objetivos principales está fomentar una administración pública responsable, justa y transparente, asegurando que los principios y prácticas de la administración pública sean sensibles y respondan a los intereses de los gobernados.¹⁰⁷

Este organismo lleva a cabo investigaciones, realiza inspecciones y auditorías, fomenta la buena administración y lleva a cabo tareas de vigilancia especializadas.

El *Ombudsman* tiene responsabilidad especial para la investigación de quejas relacionadas con la Fuerza de Defensa Australiana, la Policía Federal Australiana, la libertad de información, inmigración, el sector postal y Hacienda.

Así, una de las tareas de vigilancia especializada del *Commonwealth Ombudsman* es precisamente la investigación de todas las denuncias relacionadas con la Administración Tributaria. Este *Ombudsman* cuenta con un equipo de especialistas en materia tributaria que se centra en los problemas que surgen entre los contribuyentes y la Oficina Australiana de Impuestos (ATO).¹⁰⁸

105 Cfr. Página electrónica del *Commonwealth Ombudsman*, <http://www.ato.gov.au/About-ATO/Access,-accountability-and-reporting/Our-scrutineers/Commonwealth-Ombudsman>. Fecha de consulta: 20 de agosto de 2013.

106 Cfr. <http://www.ato.gov.au/About-ATO/Access,-accountability-and-reporting/Our-scrutineers/Commonwealth-Ombudsman/>; y <http://www.ombudsman.gov.au/pages/about-us/our-office/what-we-do.php>. Fecha de consulta: 20 de agosto de 2013.

107 Cfr. <http://www.ato.gov.au/About-ATO/Access,-accountability-and-reporting/Our-scrutineers/Commonwealth-Ombudsman/>. Fecha de consulta: 20 de agosto de 2013.

108 Cfr. <http://www.ombudsman.gov.au/pages/making-a-complaint/complaints-the-ombudsman-can-investigate/taxation.php>. Fecha de consulta: 20 de agosto de 2013.

🌀 Funciones

El equipo de especialistas en materia fiscal dentro del *Commonwealth Ombudsman* investiga y resuelve las controversias tributarias. Sin embargo, los quejosos deben agotar los recursos que ofrece el ATO para la resolución de los problemas antes de acudir al *Ombudsman*.¹⁰⁹

Este equipo investiga todas las quejas relacionadas con:¹¹⁰

- A. Acciones de recuperación de deudas;
- B. Decisiones de quiebra;
- C. Realización de auditorías;
- D. Prestación de asesorías;
- E. Métodos de tratamiento de consultas;
- F. Remisión de penas;
- G. Manejo de correspondencia;
- H. Retrasos en la toma de decisiones;
- I. Manejo de decisiones privadas y públicas;
- J. Funcionamiento del sistema de pago a parcialidades "*Pay As You Go*";
- K. Beneficios marginales de impuestos; y
- L. Retención de impuestos "*Pay As You Go*".

Si la queja es justificada, el Defensor del Pueblo puede recomendar que ATO reconsidere su decisión, dé más razones para sus decisiones; pague una indemnización y/o modifique sus procedimientos.¹¹¹

109 Cfr. <http://www.ombudsman.gov.au/pages/about-us/our-office/what-we-do.php>. Fecha de consulta: 20 de agosto de 2013.

110 Cfr. <http://www.ombudsman.gov.au/pages/making-a-complaint/complaints-the-ombudsman-can-investigate/taxation.php>. Fecha de consulta: 20 de agosto de 2013.

111 Cfr. <http://www.ombudsman.gov.au/pages/making-a-complaint/complaints-the-ombudsman-can-investigate/taxation.php>. Fecha de consulta: 20 de agosto de 2013.

Lecturas de apoyo:

SOLER ROCH, María Teresa, "Los defensores del contribuyente en España", en Soler Roch, María Teresa (coord.), *Los defensores del contribuyente*, España, Fontamara, 2013.

SHEPPARD CASTILLO, Karen, "La Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero, una institución esencial en el derecho tributario", *Revista Peruana de derecho tributario*. Universidad de San Martín de Porres, *Tax Law Review*, Perú, Centro de Estudios Tributarios. Universidad de San Martín de Porres, Año 1, no. 2, mayo de 2007.

ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto, "¿Ombudsman fiscal o defensor del contribuyente?", *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Año VII, número 18, s.a.

Preguntas y respuestas:

1. ¿Qué es el Tax Advocate Service (TAS)?

R. Es un organismo Independiente dentro de la Administración Tributaria de Estados Unidos, *Internal Revenue Service (IRS)*, cuyo propósito es ayudar a los contribuyentes físicos y morales a resolver problemas de Impuestos con el IRS y recomendar cambios que prevengan esos problemas.

2. Menciona tres funciones principales de la Tax Ombudsman (Canadá).

R. a) Examinar de forma Imparcial e Independiente las quejas presentadas por los contribuyentes en relación con el servicio prestado por la *Canadá Revenue Agency (CRA)*.

b) Asegurar que el CRA respete los derechos de servicio contenidos en la Carta de Derechos de los Contribuyentes.

c) Facilitar el acceso de los contribuyentes a los mecanismos de asistencia previstos por la CRA.

3. Señala el nombre de la figura del Ombudsman de la Gran Bretaña y cuatro tipos de quejas que no puede atender.

R. La *Adjudicator's Office (AO)*, y los tipos de quejas que no puede atender son:

a) Asuntos de gobierno o de política departamental; b) Quejas que involucran un derecho específico para su determinación por cualquier juzgado, tribunal u otro órgano con competencia específica sobre la materia; c) Cuestiones relativas a la conducta profesional de un administrador Judicial de Insolvencia no autorizado por el Secretario de Estado, y d) Quejas que han sido o están siendo investigadas por el Defensor del Pueblo.

4. Menciona el nombre de la figura del Ombudsman en España y señale tres principales funciones de ésta.

R. Consejo para la Defensa del Contribuyente (CDC), y sus tres principales características son: a) Elaborar propuestas e informes por iniciativa propia, en relación con la función genérica de defensa del contribuyente; b) Asesorar al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos en la resolución de aquellas quejas y sugerencias en que aquél lo solicite, y c) Proponer al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos, a través del Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente, aquellas modificaciones normativas o de otra naturaleza que se consideren pertinentes para la mejor defensa de los derechos de los obligados tributarios.

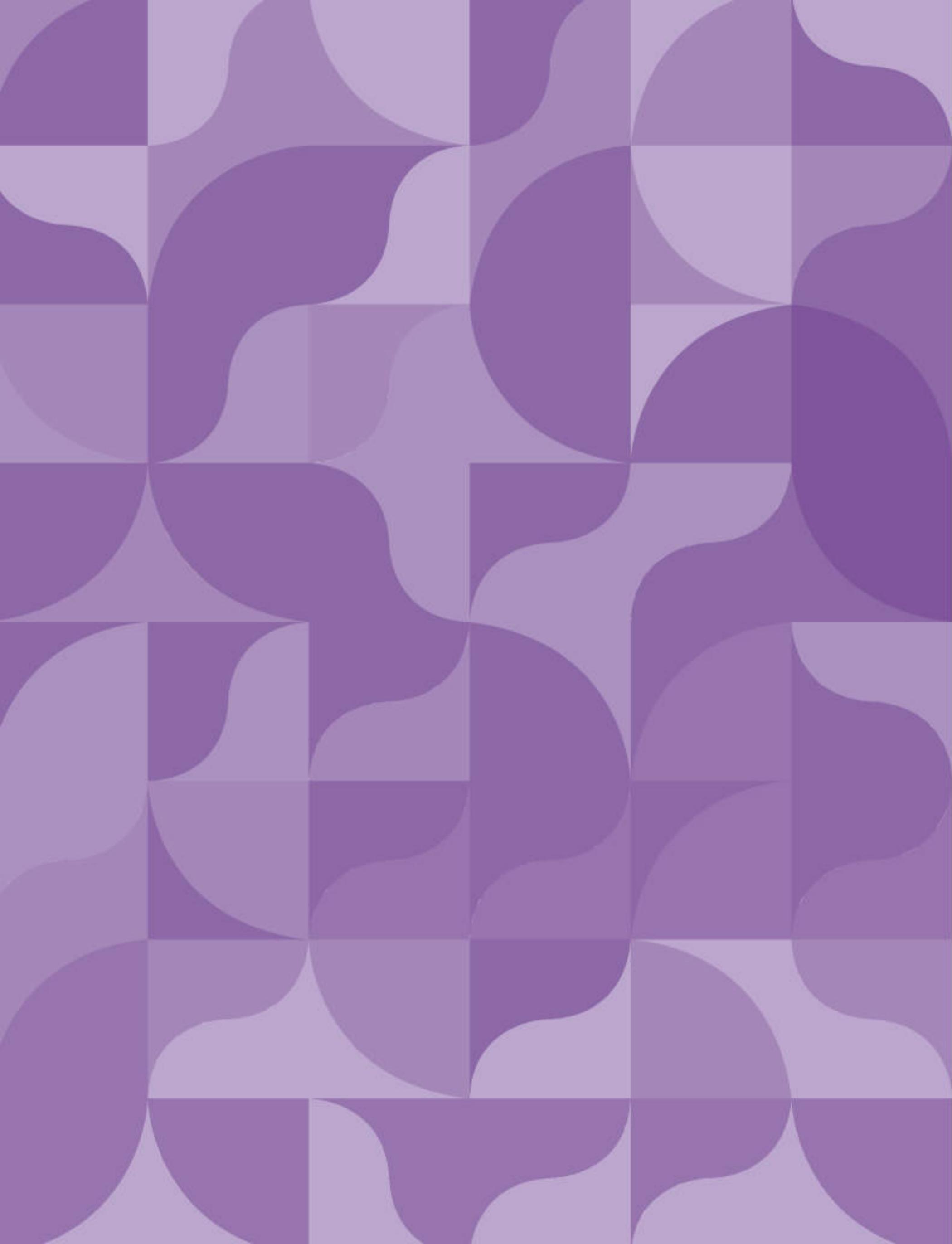
5. ¿En qué consiste la figura Le Médiateur des ministères économiques et financiers?

R. La Institución del Mediador de los Ministerios de Economía y Presupuesto, se creó con el objeto de simplificar la relación entre los usuarios, ya sean individuos (contribuyentes, consumidores, comerciantes, líderes, empresa) o personas morales (empresas, y asociaciones) y la gestión de los Ministerios de Economía y Presupuesto. Este Mediador es un órgano dentro de la Administración Pública que facilita un mecanismo de composición amigable para la solución de problemas o reclamaciones que tengan los contribuyentes.

Capítulo III

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

Objetivo: Conocer la justificación, antecedentes, naturaleza jurídica, estructura orgánica y atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, así como sus diferencias y semejanzas con otras procuradurías.



3.1 Justificación

La creación de organismos especializados en la protección de los derechos de los contribuyentes, nace de la necesidad de reestructurar el modelo de relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, a fin de procurar el justo equilibrio en la relación jurídica tributaria, y hacer efectivos los derechos y garantías del contribuyente, así como de mejorar el sistema tributario.

En este sentido, la creación de los Defensores del Contribuyente puede tener dos efectos:

1) Complementar los instrumentos de diálogo y defensa existentes para los contribuyentes; y 2) Contribuir al mejor funcionamiento y calidad de los servicios que presta la Administración Tributaria.¹¹²

Bajo este panorama, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se inserta como un organismo del sistema tributario mexicano especializado en la protección, promoción y defensa de los derechos y garantías del contribuyente, a través de nuevos esquemas de defensa y protección de los mismos.

Tan es así que en la discusión parlamentaria de su Ley Orgánica, se señaló que el organismo tendría por objeto la protección del contribuyente, constituyendo una instancia de defensa ágil, oportuna y accesible a cualquiera, derivado de la especialidad y complejidad de la materia fiscal y del escaso acceso por parte de la generalidad de los mexicanos a una defensa efectiva, que resultaba en arbitrariedades y abusos.¹¹³

3.2 Antecedentes

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (**Prodecon**) es una figura inédita en el sistema jurídico mexicano, ya que además de ser Procuraduría, se erige como el primer *Ombudsman* fiscal en México.

Su creación se dio en tres etapas:

A. La incorporación en el 2004 del Artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación, que dispone la protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal, a cargo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Con esta reforma se sentaron las bases para la creación del organismo protector de los derechos del contribuyente. Sin embargo, en esta primera etapa todavía no existía un marco jurídico explícito de derechos del contribuyente.

B. La publicación de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente en el Diario Oficial de la Federación el 23 de junio de 2005, cuyo objetivo es regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales.

112 Serrano Antón, Fernando, "El régimen jurídico del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid: Hacia una Administración orientada al servicio del contribuyente", en Soler Roch, María Teresa, Tejerizo López, José Manuel y Serrano Antón, Fernando, *Los Defensores del contribuyente*, Madrid-México, Fontamara, 2013, p. 133.

113 Cámara de Diputados, Diario de Debates, México, Poder Legislativo Federal, LIX Legislatura, Segundo Periodo de Sesiones Ordinarias del Segundo Año de Ejercicio, año II, Sesión No. 27, 27 de abril de 2005.

En esta segunda etapa, el Estado Mexicano ya reconocía derechos al contribuyente, pero hacía falta la creación de un organismo que velara por la efectividad de los derechos de los gobernados.

C. La publicación de la Ley Orgánica de **Prodecon** en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006. El 28 de abril de 2011 se designó a la primera Procuradora de la Defensa del Contribuyente, y el 1° de septiembre de 2011 **Prodecon** inició actividades.

3.3 Naturaleza jurídica

La naturaleza jurídica de cualquier organismo refiere a su esencia primordial, desde la óptica del derecho. Conforme a su Ley Orgánica, **Prodecon** es:¹¹⁴

- A. Un organismo público, porque pertenece al Estado Mexicano;
- B. Descentralizado, porque no hay una relación directa con la Administración Pública Federal;
- C. No sectorizado, porque no está coordinado ni controlado por alguna secretaría;
- D. Con personalidad jurídica, porque se asemeja a una persona física con derechos y obligaciones, y con capacidad de representar a los contribuyentes;
- E. Con patrimonio propio, porque sus recursos económicos son asignados directamente del Presupuesto de Egresos, usándolo como mejor considere para el ejercicio de sus funciones;
- F. Con autonomía técnica, funcional y de gestión, porque dicta su normatividad interna y administra sus recursos humanos y materiales según convenga para el desarrollo de sus funciones.

La naturaleza de **Prodecon**, junto con su atribución para investigar las quejas que presentan los pagadores de impuestos en contra de los actos de las autoridades fiscales y la emisión de recomendaciones a estas últimas, la erigen como el primer *Ombudsman* del contribuyente en nuestro país.

Pero además, en sus funciones de Procuraduría, **Prodecon** se constituye también en asesor y abogado promotor de los pagadores de impuestos frente a las autoridades en el ámbito fiscal federal, lo que denota su carácter de organismo único en su género, ya que conjunta funciones de *Ombudsman* y Procuraduría.

114 Artículo 2, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

3.4 Estructura orgánica

La estructura y orden de los distintos componentes de **Prodecon**, es pieza clave para que el organismo alcance su objetivo como Defensor del contribuyente mexicano. Por ende, es importante conocer como está organizada la Procuraduría.

Prodecon se integra por:¹¹⁵

A. Procurador de la Defensa del Contribuyente, titular del organismo descentralizado y de su Órgano de Gobierno. Además, es el representante legal y tiene a su cargo velar por el cumplimiento de las funciones de la Procuraduría. En general, coordina y supervisa las atribuciones sustantivas de **Prodecon**.

B. Órgano de Gobierno de la Procuraduría, integrado por el Procurador de la Defensa del Contribuyente y seis Consejeros independientes, cada uno cuenta con su suplente, todos ellos son nombrados por el Presidente de la República, quien los elige de entre los representantes de las principales universidades del país, de las asociaciones profesionales, así como de las principales cámaras empresariales. Su encargo es honorífico; es decir, no reciben un sueldo o salario, y dura hasta cuatro años.

Las atribuciones del Órgano de Gobierno son, entre otras: aprobar el proyecto de presupuesto presentado por el Procurador; establecer los lineamientos, aprobar los programas anuales y fijar las políticas internas del organismo; aprobar el Estatuto Orgánico de **Prodecon**; evaluar y aprobar el proyecto de informe anual del Procurador; determinar las bases y lineamientos para la promoción de la cultura contributiva; y aprobar el nombramiento de los delegados estatales o regionales que realice el Procurador.¹¹⁶

C. Secretaría General, que entre otras facultades, determina con la aprobación del Titular de la Procuraduría, las directrices, políticas, normas, criterios y procedimientos conforme a la normativa aplicable; y el trámite de los asuntos de planeación estratégica, de tecnologías de la información, estadística, así como los relacionados con recursos humanos, recursos materiales y servicios generales y recursos financieros, así como los de materia de asuntos jurídicos de la Procuraduría; asimismo proporciona apoyo administrativo a las unidades administrativas.

D. Delegaciones Regionales o Estatales, al frente de cada una hay un Delegado, quien es el encargado de llevar a cabo las funciones de la Procuraduría en la circunscripción territorial que corresponda a la Delegación.¹¹⁷

De conformidad con el artículo 4 de su Ley Orgánica, **Prodecon** está obligada a establecer por lo menos una Delegación por cada Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

115 Artículo 6, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

116 Artículos 13, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y 16, Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

117 Artículos 50 a 53, Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

E. Asesores Jurídicos de la Procuraduría, son los funcionarios que se encargan de prestar personalmente el servicio de asesoría y representación legal y defensa de los contribuyentes que lo soliciten, son Licenciados en Derecho y Contadores con una experiencia acreditada en materia fiscal.¹¹⁸

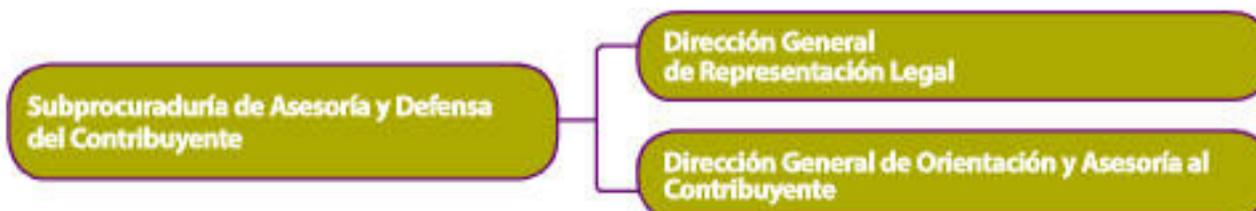
Así mismo, la Procuraduría cuenta con cinco Subprocuradurías:¹¹⁹

A. **Subprocuraduría General**, en esta unidad administrativa se concentran las facultades de establecer Acuerdos Conclusivos –entre los contribuyentes y la autoridad fiscal–, auxiliar al Titular de la Procuraduría en los procedimientos sustantivos de las unidades administrativas, y la dirección y vigilancia del cumplimiento de los programas directrices y lineamientos de las Delegaciones, así como evaluar las acciones jurídico políticas y sustantivas de **Prodecon**.¹²⁰

Entre otras facultades, esta subprocuraduría conduce las estrategias de vinculación con las autoridades fiscales federales de alto nivel, a efecto de coordinar, fortalecer y evaluar las acciones que la Procuraduría lleve a cabo; coordina la elaboración de los análisis estudios e investigaciones especiales que a su juicio resulten necesarios para la mejor operación de la Procuraduría; autoriza las convocatorias, y órdenes del día; y brinda el apoyo necesario a los Consejeros integrantes del Órgano de Gobierno.



B. **Subprocuraduría de Asesoría y Defensa del Contribuyente**, en esta unidad administrativa se concentran las facultades de Asesoría y la de Defensa legal. Entre otras facultades, esta Subprocuraduría coordina y evalúa la prestación de los servicios de asesoría, representación legal y defensa de los contribuyentes por actos de las autoridades fiscales; coordina con la Subprocuraduría de Análisis Sistémico y Estudios Normativos las consultas que presentan los contribuyentes; y participa en reuniones con las autoridades, que permitan el intercambio de información y concertación de acuerdos, para la mejor realización de las funciones de asesoría, consulta, representación y defensa de los contribuyentes.¹²¹



118 Artículos 11, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y 52, Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

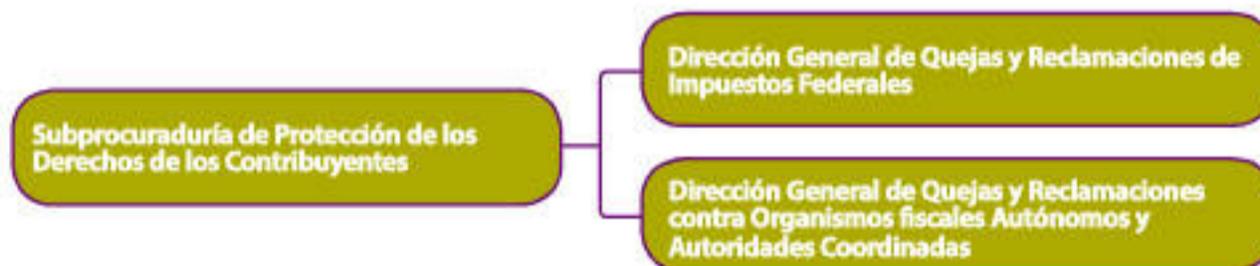
119 Artículo 5, Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

120 Artículos 25 a 28, Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

121 Artículos 34 a 36, Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

C. Subprocuraduría de Protección de los Derechos de los Contribuyentes, en esta unidad administrativa se concentra el carácter de *Ombudsman* del contribuyente, ya que es el área encargada de dar atención a las quejas y reclamaciones por actos de autoridades fiscales federales que lesionan los derechos de los contribuyentes y, en su caso, coordinar la elaboración de las Recomendaciones públicas no vinculatorias, respecto a la legalidad de dichos actos.

Entre otras facultades, esta Subprocuraduría conoce de los procedimientos instaurados con motivo de las quejas y reclamaciones de los contribuyentes; vigila las investigaciones con motivo de ellas; denuncia ante las autoridades competentes la posible comisión de delitos, así como actos que pueden dar lugar a responsabilidad civil o administrativa; y coordina el proceso de elaboración de recomendaciones y sus medidas correctivas y supervisa su cumplimiento.¹²²



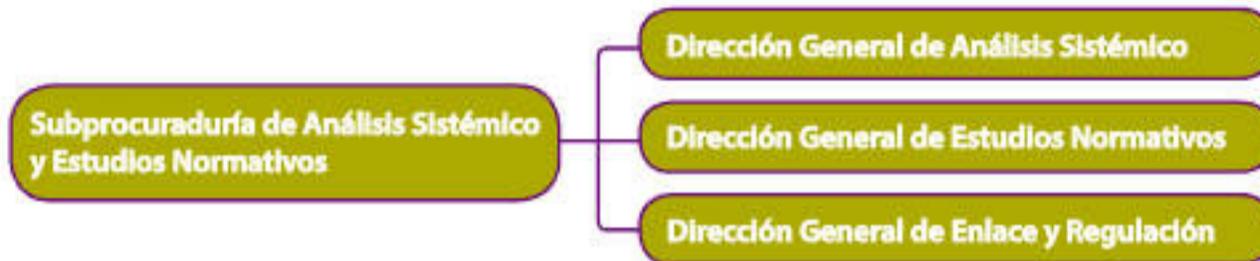
D. Subprocuraduría de Análisis Sistémico y Estudios Normativos, esta unidad administrativa se encarga del estudio y análisis de problemas del sistema tributario; analizar la normatividad fiscal a fin de proponer modificaciones ante las autoridades correspondientes; llevar a cabo las reuniones periódicas y extraordinarias con las autoridades fiscales; dar respuesta a las consultas que presenten los contribuyentes; e interpretar normas fiscales y aduaneras a petición del SAT.¹²³

Entre otras facultades, esta Subprocuraduría coordina los estudios técnicos, análisis, encuestas y reuniones necesarias a efecto de identificar e investigar los problemas de carácter sistémico; remite a la Subprocuraduría de Protección de los Derechos de los Contribuyentes los asuntos de las autoridades que pudieran constituir una posible comisión de delitos, así como los actos que puedan dar lugar a responsabilidad civil o administrativa; coordina la elaboración de los dictámenes que desestimen la existencia de un problema sistémico o que contengan las propuestas de recomendaciones y sus medidas correctivas y vigila su cumplimiento; coordina los análisis y estudios que permitan proponer a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, modificaciones a las disposiciones fiscales; conduce y vigila el seguimiento de la agenda legislativa en materia fiscal, a fin de elaborar los estudios o las propuestas de modificación a las disposiciones legales que se requieran; coordina las opiniones

122 Artículos 37 a 39, Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

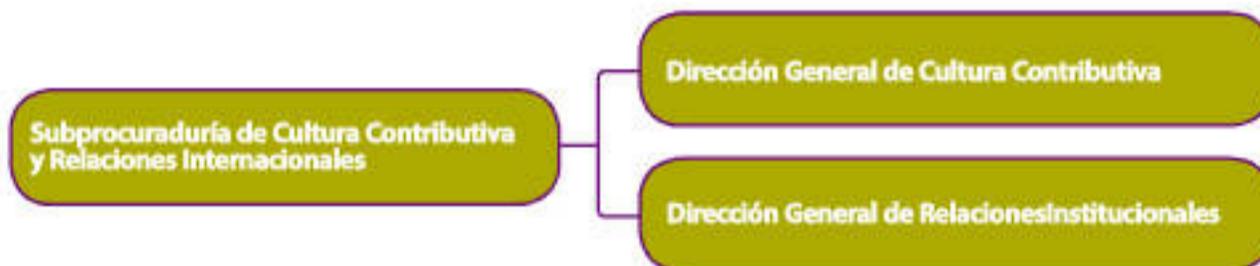
123 Artículos 30 a 33, Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

sobre la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras, que solicite el SAT; y coordina la celebración de reuniones periódicas y extraordinarias con las autoridades federales fiscales, grupos organizados de contribuyentes, colegios y/o asociaciones profesionales.



E. Subprocuraduría de Cultura Contributiva y Relaciones Institucionales, esta unidad administrativa se encarga de fomentar y difundir una nueva cultura contributiva realizando campañas de comunicación y difusión social, respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes, proponiendo mecanismos que alienten a éstos a cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias, de las atribuciones y límites de las autoridades fiscales federales.¹²⁴

Entre otras facultades, esta Subprocuraduría coordina las acciones de vinculación institucional; suscribe los acuerdos y convenios de colaboración que promuevan las relaciones institucionales de la Procuraduría y el estudio, la enseñanza y la divulgación de las disposiciones fiscales y cultura contributiva; coordina los análisis e investigaciones que orienten y auxilien a los contribuyentes acerca de sus obligaciones, derechos y medios de defensa; promueve la realización de foros para difundir el estudio, la enseñanza y la divulgación de las disposiciones fiscales, y propone la coordinación de acciones entre la procuraduría y las autoridades fiscales federales, los tres órdenes de gobierno y organismos privados nacionales e internacionales.¹²⁵



124 Artículo 5, fracción XV, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

125 Artículos 40 a 42, Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Estructura orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente



3.5 Atribuciones

3.5.1 Sustantivas

A reserva de analizarse en los apartados respectivos, las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente son:

- A. Asesoría y Orientación, regulada en los artículos 5º, fracción I, de la Ley Orgánica de **Prodecon**; y 20 a 25 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
- B. Consultas, reguladas en los artículos 5º, fracción I, de la Ley Orgánica de **Prodecon**; y 50 a 57 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
- C. Representación y defensa legal, regulada en los artículos 5º, fracción II, de la Ley Orgánica de **Prodecon**; y 26 a 36 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
- D. Procedimiento de queja y reclamación, regulada en los artículos 5º, fracciones III y IX, y 16 a 21 de la Ley Orgánica de **Prodecon**; y 37 a 49 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
- E. Investigación y análisis de problemas sistémicos, regulada en los artículos 5º, fracción XI, de la Ley Orgánica de **Prodecon**; y 66 a 73 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
- F. Reuniones con autoridades fiscales, reguladas en los artículos 5º, fracción XIV, de la Ley Orgánica de **Prodecon**; y 78 a 91 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
- G. Opinión técnica a solicitud del SAT, regulada en los artículos 5º, fracción XII, de la Ley Orgánica de **Prodecon**; y 74 a 77 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
- H. Proponer al SAT modificaciones a su normatividad interna, regulada en los artículos 5º, fracción X, de la Ley Orgánica de **Prodecon**; y 58 a 65 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
- I. Presentar ante la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados modificaciones a las disposiciones fiscales, regulada en los artículos 5º, fracción XVI, de la Ley Orgánica

de **Prodecon**; y 92 a 95 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

J. Acuerdos Conclusivos, regulados en los artículos 69-C a 69-H del Código Fiscal de la Federación, 26 del Estatuto Orgánico de **Prodecon**, y 96 a 107 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del contribuyente.

3.5.2 Otras atribuciones

Además de las atribuciones sustantivas arriba mencionadas, **Prodecon** cuenta con otras atribuciones que son trascendentales para el pleno desarrollo de su finalidad:

A. **Facultad sancionadora.**¹²⁶ La Procuraduría está autorizada para imponer sanciones a las autoridades fiscales federales, cuando no rindan el informe en el plazo y términos establecidos, o no acompañen los documentos que sean necesarios como soporte, en el procedimiento de queja y reclamación (5 a 10 SMGVDF¹²⁷ elevados al mes); no se pronuncien sobre el cumplimiento de la Recomendación (5 a 10 SMGVDF elevados al mes); no asistan a las reuniones periódicas convocadas por la Procuraduría (20 a 30 SMGVDF, elevados al mes); y cuando se nieguen a cumplir la Recomendación que les dirija la Procuraduría sobre algún acto que haya sido declarado nulo por el órgano competente por ausencia total de fundamentación o motivación.¹²⁸ En este caso se trata de una responsabilidad patrimonial que genera el pago de los daños y perjuicios causados por los servidores públicos del SAT.¹²⁹

B. **Promover una nueva cultura contributiva,**¹³⁰ entendida como un proceso de modificación del conjunto de ideas, creencias, valores, sentimientos que tienen los ciudadanos, los contribuyentes y las autoridades respecto de los impuestos, que lleve al respeto de los derechos del contribuyente y al claro entendimiento de la ley que permita el cumplimiento de las obligaciones fiscales, para mejorar el funcionamiento del sistema tributario nacional.

En aras de alcanzar esa cultura contributiva, **Prodecon** promueve la consolidación de un sistema tributario nacional justo y equitativo, coadyuvando en la construcción de una relación contribuyente–autoridad fiscal basada en el respeto y observancia de la ley, en la confianza, la corresponsabilidad, la transparencia y la rendición de cuentas.

3.5.3 Clasificación de las atribuciones de **Prodecon** según su naturaleza

De manera general, las atribuciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente pueden agruparse de acuerdo a su naturaleza preventiva, conciliadora, correctiva o contenciosa:

126 Artículo 28, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

127 Salarios Mínimos Generales Vigentes en el Distrito Federal.

128 Artículo 28, fracción III, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

129 Si bien el artículo 28, fracción III, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente refiere a una "responsabilidad administrativa", el artículo 34 de la Ley del SAT refiere a una responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria.

130 Artículo 5, fracción XV, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

- Son preventivas aquellas atribuciones que buscan evitar la producción de un daño o lesión potencial a los derechos del contribuyente;
- Son conciliadoras aquellas que buscan componer los intereses de los sujetos de la relación jurídico-tributaria;
- Son correctivas aquellas que buscan enmendar o sancionar el daño o lesión causada a los derechos del contribuyente;
- Son contenciosas aquellas que buscan defender las pretensiones de los contribuyentes lesionados en sus derechos por un acto de la autoridad tributaria.

Atribución	Preventiva	Conciliadora	Correctiva	Contenciosa
Asesoría y orientación	●			
Consultas	●			
Representación y defensa legal			●	●
Quejas y reclamaciones		●	●	
Investigación de problemas sistémicos	●	●	●	
Reuniones con autoridades fiscales	●	●		
Opinión Técnica a petición del SAT	●			
Propuesta de modificaciones a la normatividad interna del SAT y a las disposiciones fiscales ante Comisión de Hacienda de Cámara de Diputados	●		●	
Facultad sancionadora			●	
Promoción de la Cultura Contributiva	●	●		
Acuerdos Conclusivos	●	●		

3.6 Otras Procuradurías

En México existe una gama de organismos de carácter administrativo denominados Procuradurías, que tienen a su cargo la defensa de los derechos de la población en determinadas materias.¹³¹ En este sentido, a excepción de las procuradurías penales—que tienen como objetivo garantizar el cumplimiento de la ley y la representación social en la persecución de los delitos—; en sus vertientes civil y administrativa, las Procuradurías cumplen un papel fundamental para la defensa de individuos y grupos sociales que tienen dificultad para defender sus derechos y acceder al sistema de justicia. De esta manera, el común denominador de este tipo de procuradurías es el acceso a la justicia.¹³²

Así, en nuestro país, además de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, a nivel federal destacan la Agraria; de la Defensa del Trabajo; Federal del Consumidor; y de Protección al Ambiente.

131 Ojeda Paullada, Pedro, "Concepto de Procuraduría", *Revista de Administración Pública*. Las nuevas procuradurías, México, Instituto Nacional de Administración Pública, A.C., 1998, no. 97, pp. 12 y 13.

132 *ibidem*, p. 1.

Procuraduría Agraria (PA)

La Procuraduría Agraria es un organismo descentralizado de la Administración Pública Federal, con personalidad jurídica y patrimonio propio.

La Procuraduría Agraria tiene funciones de servicio social y está encargada de la defensa de los derechos de los ejidatarios, comuneros, sucesores de ejidatarios o comuneros, ejidos, comunidades, pequeños propietarios, vecindados y jornaleros agrícolas, cuando así se lo soliciten o de oficio.

Entre sus funciones destacan los servicios de asesoría, representación legal, quejas y denuncias, gestión administrativa, conciliación agraria, arbitraje agrario, servicios periciales, emisión de opinión sobre la aportación de tierras de uso común a sociedades civiles o mercantiles; emisión de dictamen de terminación del régimen ejidal; fortalecimiento de la organización interna de los núcleos agrarios; promoción, asesoría, gestión y acompañamiento para el desarrollo sustentable de los núcleos agrarios y capacitación a sujetos agrarios.

Procuraduría Federal de la Defensa del Trabajo (PROFEDET)¹³³

La Procuraduría Federal de la Defensa del Trabajo es un órgano desconcentrado de la Secretaría del Trabajo y Previsión Social. Es una institución de servicio público con carácter eminentemente jurídico de aplicación de las normas de trabajo en el ámbito laboral, cuyas funciones se señalan en los artículos 530 y 536 de la Ley Federal del Trabajo. Entre sus funciones destacan:

Asesoría Jurídica. Orienta y asesora, de manera personal, por vía telefónica o por correo, a los trabajadores, sus sindicatos o beneficiarios sobre los derechos y obligaciones derivados de las normas de trabajo y de prevención y seguridad sociales, así como los trámites, procedimientos y órganos competentes ante los cuales acudir para hacerlos valer.

Conciliación. Concilia problemas laborales que se presentan entre trabajadores y empleadores, para lograr un acuerdo entre ambas partes.

Defensa Legal. Representa gratuitamente en juicio a los trabajadores, sus sindicatos o beneficiarios durante todo el proceso de la demanda hasta la resolución de la misma.

Procuraduría Federal del Consumidor (PROFECO)

Profeco es un organismo descentralizado de servicio social con personalidad jurídica y patrimonio propio. Tiene funciones de autoridad administrativa y está encargada de promover y proteger los derechos e intereses del consumidor, así como procurar la equidad y seguridad jurídica en las relaciones entre proveedores y consumidores.

133 Cfr. Procuraduría Federal de la Defensa del Trabajo, <http://www.profedet.gob.mx/profedet/index.htm>. Fecha de consulta: 20 de agosto de 2013.

Entre sus funciones destacan: procurar y representar los intereses de los consumidores, mediante el ejercicio de las acciones, recursos, trámites o gestiones que procedan; representar individualmente o en grupo a los consumidores ante autoridades jurisdiccionales o administrativas, y ante los proveedores; procurar la solución de las diferencias entre consumidores y proveedores a través de la conciliación; actuar como perito o consultor en materia de calidad de bienes y servicios y elaborar estudios relativos; celebrar convenios con proveedores, consumidores y sus organizaciones para el logro de los objetivos de la Ley Federal de Protección al Consumidor; vigilar el cumplimiento de las disposiciones en materia de precios y tarifas establecidos o registrados por la autoridad competente; coordinarse con otras autoridades legalmente facultadas para inspeccionar precios para lograr la eficaz protección de los intereses del consumidor y evitar duplicación de funciones; y formular programas de educación para el consumo.

Procuraduría Federal de Protección al Ambiente (PROFEPA)

PROFEPA es un órgano administrativo desconcentrado de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, con autonomía técnica y operativa que inspecciona, vigila, regula y lleva a cabo a nivel nacional actividades para la protección de los recursos naturales y el equilibrio ecológico.

Entre sus funciones destacan: supervisar la aplicación y cumplimiento de las disposiciones jurídicas aplicables a la prevención y control de la contaminación ambiental, recursos naturales, bosques, vida silvestre, ecosistemas y recursos genéticos, áreas naturales protegidas, así como en materia de impacto ambiental y ordenamiento ecológico de competencia federal, entre otros; dictaminar las resoluciones jurídico-administrativas que se deriven de los procedimientos administrativos en el ámbito de su competencia; dictar recomendaciones dirigidas a las autoridades competentes para la aplicación de la normatividad ambiental; intervenir en la conciliación de intereses entre particulares y en sus relaciones con las autoridades, en asuntos derivados de la aplicación de las disposiciones jurídicas aplicables en las materias competencia de la Secretaría; e impulsar actividades de difusión, comunicación, prensa y relaciones públicas que le correspondan.

Lecturas de apoyo:

Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Interés legítimo y la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*, México, **Prodecon**, Serie de Cuadernos de **Prodecon**, no. X, <http://www.prodecon.gob.mx/libros/c10/01.html>

Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *El Ombudsman y la opinión pública*, México, **Prodecon**, Serie de Cuadernos de **Prodecon**, no. VIII, <http://www.prodecon.gob.mx/libros/c8/01.html>

Preguntas y respuestas:

1. ¿Cuál es la naturaleza de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente?

R. De acuerdo con la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo público, pues pertenece al Estado mexicano; es descentralizado, ya que no existe una relación directa con la Administración Pública Federal; no es sectorizado, esto es, no está controlado ni coordinado por alguna Secretaría; tiene personalidad jurídica en virtud de que se asemeja a una persona física con derechos y obligaciones, y con capacidad de representar a los contribuyentes; tiene patrimonio propio, porque sus recursos son asignados directamente por el Presupuesto de Egresos y tiene facultad para determinar su utilización; cuenta con autonomía técnica, funcional y de gestión, debido a que dicta su propia normatividad interna y administra sus recursos humanos y materiales a su conveniencia.

2. De acuerdo a su estructura orgánica, ¿cómo está conformada la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente?

R. Se integra por el titular de la Procuraduría; un Órgano de Gobierno; una Subprocuraduría General; cuatro Subprocuradurías; una Secretaría General; Delegaciones ubicadas en las entidades federativas, y Asesores Jurídicos.

3. ¿Qué unidad administrativa se encarga de la sustanciación de los Acuerdos Conclusivos y cuál es su fundamento?

R. La Subprocuraduría General, a través de la Dirección General de Acuerdos Conclusivos. El fundamento se encuentra en el artículo 69 C del Código Fiscal de la Federación, así como en los artículos 25 y 26 del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

4. ¿Qué es una consulta especializada y qué unidad administrativa se encarga de la sustanciación?

R. Es un escrito de solicitud del contribuyente a la Procuraduría, para que ésta se pronuncie respecto de un acto de autoridad fiscal federal o determine el alcance y sentido de una norma jurídica en materia fiscal.

Las consultas reflejan las opiniones de la Procuraduría en su carácter de organismo técnico especializado en materia tributaria.

La unidad encargada de la sustanciación es la Subprocuraduría de Análisis Sistemático y Estudios Normativos a través de la Dirección General de Estudios Normativos.

5. Menciona dos atribuciones preventivas, dos atribuciones conciliatorias y dos atribuciones correctivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

R. a) Preventivas: asesoría, orientación y reuniones con autoridades fiscales;

b) Conciliatorias: acuerdos conclusivos e investigación de problemas de carácter sistémico, y

c) Correctivas propuestas de modificaciones a la ley interna del SAT y a las disposiciones fiscales ante la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados y queja o reclamación.

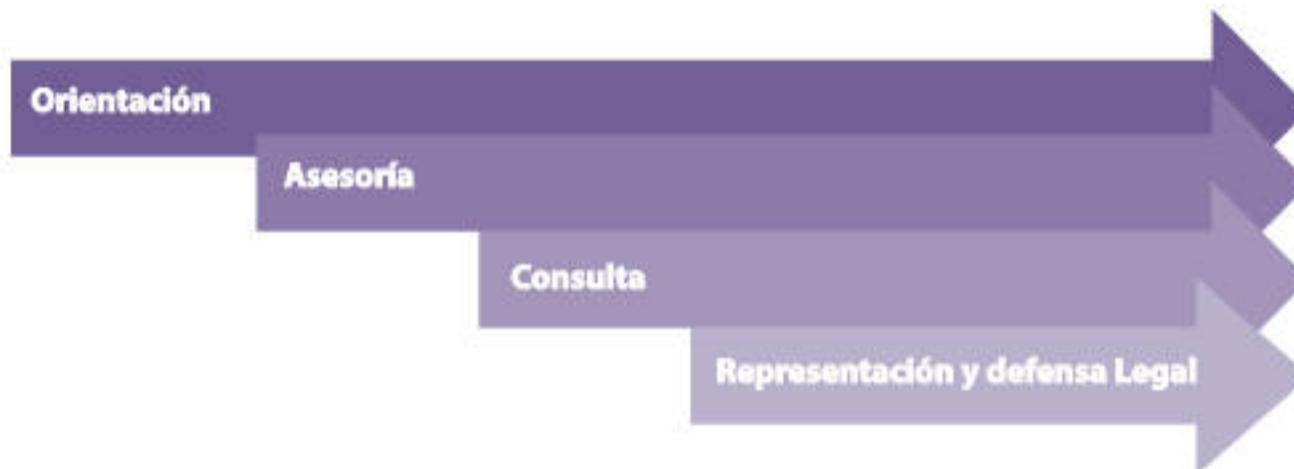
Capítulo IV

Asesoría y Consulta, y Representación Legal

Objetivo: Conocer y analizar los procedimientos de asesoría, consulta y representación legal.

Las atribuciones sustantivas de orientación, asesoría, consulta y representación legal,¹³⁴ son servicios gratuitos que brinda **Prodecon** bajo los principios institucionales que la rigen y que se pueden solicitar de manera individual,

La Subprocuraduría de Asesoría y Defensa del Contribuyente (SADC) concentra las atribuciones sustantivas de orientación, asesoría, representación legal y defensa. Por su parte, la Subprocuraduría de Análisis Sistémico y Estudios Normativos (SASEN) tiene a su cargo, entre otras facultades, la de dar respuesta a las consultas que presenten los particulares respecto de actos de autoridad.¹³⁵



4.1 Asesoría

La asesoría¹³⁶ es el primer nivel de atención a los contribuyentes, y tiene como objeto atender y desahogar las solicitudes de los contribuyentes respecto de cualquier acción u omisión, definitiva o no, que de manera directa o indirecta afecte su interés jurídico o legítimo, que provengan de autoridades fiscales federales, o bien, de particulares; ofreciéndoles, en su caso, alternativas de solución a la problemática planteada y explicándoles el alcance jurídico de aquellos, así mismo comprende la atención a las solicitudes de servicio, en las que se dé apoyo al contribuyente para provocar el acto de autoridad que, en su caso, será motivo de la prestación de algún otro servicio. Dicho en otras palabras, a través del servicio de asesoría el contribuyente expone su problemática derivada del acto de autoridad, sin más formalidad que la de expresar su pretensión.

4.1.1 Sustanciación del procedimiento

Cualquier persona, física o moral, puede solicitar el servicio de asesoría de **Prodecon**, si expone su problemática en cualquier tiempo y por cualquier medio, y **Prodecon** actuará conforme a lo siguiente:

- A. Atenderá y resolverá en ese momento, salvo que se requiera mayor análisis, seguimiento o documentación para prestar otro servicio.
- B. Remitirá el asunto cuando se esté en posibilidad de prestar otro servicio.

134 Artículos 5, fracción I, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y 2, fracción VI, Lineamientos que regulan las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

135 Artículos 20 a 25, Lineamientos que regulan las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

136 Artículos 20 a 25, Lineamientos que regulan las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Expuesta la problemática, se asigna un Asesor a efecto de realizar el análisis del asunto y de la documentación exhibida, en su caso, que determina el servicio que se proporcionará.¹³⁷

En la solicitud de servicio se sustenta la asesoría proporcionada y se precisa el área sustantiva de **Prodecon** que prestará el servicio que corresponda al contribuyente.

Si el servicio a proporcionar es el de representación legal y defensa, debido a que el problema planteado amerita acudir ante la autoridad fiscal o los órganos jurisdiccionales a través de la presentación del medio de defensa procedente, se remitirá el asunto al área de defensa. En cambio, si lo que procede es tramitar una queja en el caso de que el acto de autoridad posiblemente resulte violatorio de los derechos humanos del solicitante, el asunto se remitirá al área competente.¹³⁸

En caso contrario, es decir, cuando el asunto planteado por el contribuyente hubiera sido resuelto a través de la asesoría proporcionada y no requiera la prestación de otro servicio de la Procuraduría, se dará por concluido el servicio.



4.2 Orientación

La orientación comprende la atención a las solicitudes de servicio que no encuadran en los supuestos de competencia material de la Procuraduría, o bien aquellas en las que no se cuenta con algún elemento para determinar su competencia, con independencia de la persona que solicita el servicio.¹³⁹

Dicho en otras palabras, se trata de aquellos supuestos en que la Procuraduría carece de competencia para conocer del asunto planteado por el solicitante, en cuyo caso la intervención de **Prodecon** se circunscribe a encaminar, dirigir o informar a la persona respecto de la instancia a recurrir; o bien, las acciones a seguir para solventar su asunto.

Por ejemplo, cuando un contribuyente acude a la Procuraduría para corregir su situación fiscal respecto del pago del Impuesto Predial. En este caso, la Procuraduría carece de competencia, por tratarse de un impuesto local.¹⁴⁰

137 Artículo 22, Lineamientos que regulan las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

138 Artículos 20, 22 y 25 Lineamientos que regulan las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

139 Ídem.

140 Artículo 5, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.



4.3 Consulta

A través del servicio de consulta, una persona física o moral puede solicitar la opinión de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en su carácter de órgano técnico especializado en materia tributaria,¹⁴¹ sobre algún aspecto relacionado con un acto de autoridad fiscal federal, o a fin de determinar el alcance y sentido de una norma jurídica en materia fiscal. Es importante señalar que las consultas no constituyen instancia. Reflejan las opiniones de la Procuraduría.

De esta manera, a través del servicio de consulta, una persona puede preguntar a **Prodecon** cómo se debe interpretar cierta disposición normativa o si la autoridad fiscal válidamente puede realizar ciertos actos o pedir determinados documentos, entre otros.

4.3.1 Sustanciación del procedimiento

Cualquier persona física o moral puede presentar una consulta a **Prodecon**, siempre que cumpla con los siguientes requisitos:¹⁴²

Presentar escrito en donde se exprese:

- A. El acto o actos de autoridad fiscal que motiva la consulta.
- B. Los motivos, la materia de la misma y el planteamiento específico.
- C. El nombre o denominación social de quien solicita la consulta, domicilio para recibir notificaciones, en su caso, el número telefónico y la dirección de correo electrónico para los mismos efectos.

Cuando el escrito de consulta no reúna los requisitos señalados, se prevendrá al contribuyente, por una sola vez, para que los subsane en el plazo de cinco días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento; transcurrido el plazo sin que se desahogue la prevención, la consulta será resuelta con las constancias que obren en el expediente.¹⁴³

141 Artículo 55, Lineamientos que regulan las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

142 Artículo 50, Lineamientos que regulan las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

143 *Idem*.

La respuesta a la consulta se hará mediante la emisión de un dictamen y en un plazo no mayor a 30 días hábiles contados a partir del día siguiente a la fecha de presentación, el plazo se podrá duplicar por una sola vez, en los casos que por su complejidad así lo amerite.¹⁴⁴

El dictamen sólo podrá versar sobre interpretaciones normativas de disposiciones fiscales o aduaneras que estén involucradas en el acto de autoridad materia de la consulta.¹⁴⁵ Sin embargo, en aquellas consultas en donde los contribuyentes manifiesten que no existe acto de autoridades fiscales, la Procuraduría dictaminará la consulta con fundamento en el artículo 8° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en los términos de su competencia material.¹⁴⁶

Además, los pagadores de impuestos podrán acudir en consulta ante la Procuraduría como *amicus curiae* respecto de un acto de autoridad que sea objeto de un medio de defensa que se encuentre pendiente de resolución por el órgano competente; especialmente porque el acto materia de la consulta evidencie violación de derechos fundamentales.¹⁴⁷

Notificado el dictamen que resuelve la consulta, concluye el procedimiento.



4.4 Representación legal

A través de la facultad sustantiva de representación legal y defensa,¹⁴⁸ **Prodecon** se constituye en abogada defensora de los contribuyentes u obligados solidarios, promoviendo a su nombre los recursos administrativos procedentes o, en su caso, los juicios de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ejerciendo las acciones a que haya lugar, velando con oportunidad por los derechos de sus representados, hasta su total resolución.

El servicio de representación legal se presta de manera gratuita, siempre y cuando el monto del crédito fiscal no exceda de 30 veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal elevado al año.¹⁴⁹ Es decir que cualquier persona, física o moral, que se ve afectada por algún crédito determinado por las Autoridades Fiscales Federales,¹⁵⁰

144 Artículos 51 y 52, Lineamientos que regulan las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

145 Artículo 53, Lineamientos que regulan las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

146 Artículo 56, Lineamientos que regulan las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

147 Artículo 54, Lineamientos que regulan las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

148 Artículos 26 a 36, Lineamientos que regulan las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

149 Artículos 3, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y 27, fracción III, Lineamientos que regulan las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

150 De conformidad con el artículo 2, fracción VII, Lineamientos que regulan las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, "AUTORIDADES FISCALES: Autoridades fiscales federales, las autoridades fiscales coordinadas y organismos fiscales autónomos".

puede solicitar este servicio, siempre y cuando no exceda la cantidad que asciende – para 2014– a \$736,825.50 M.N.

Para determinar la cuantía antes señalada, se considerará el monto histórico del crédito fiscal sin accesorios, actualizaciones ni multas. Cuando en un mismo acto se determinen dos o más créditos fiscales la competencia de la Procuraduría procederá si la suma total de los créditos no excede el monto aludido.

4.4.1 Sustanciación del procedimiento

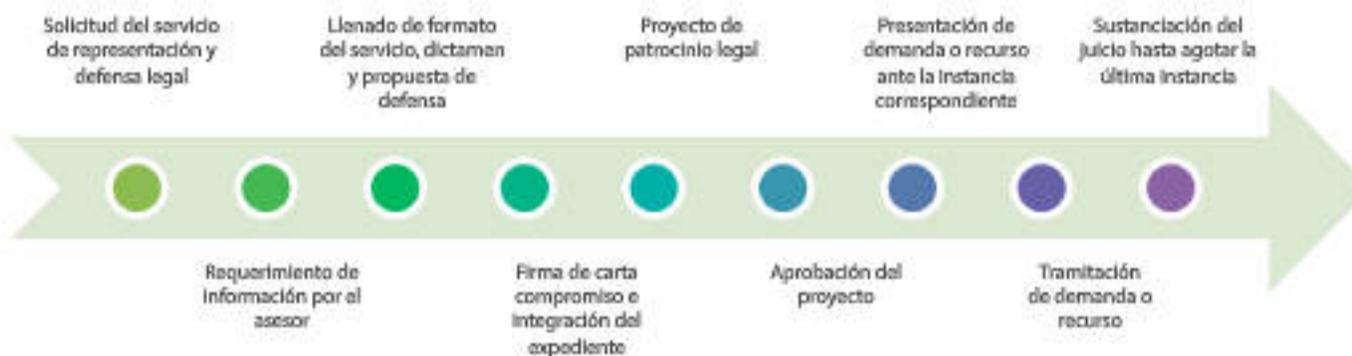
Prodecon puede fungir como abogada patrona de las personas físicas o morales que presenten su solicitud del servicio con la información que sea necesaria para darle trámite y que no cuenten con un abogado particular.¹⁵¹

El procedimiento de representación legal inicia con la solicitud del servicio, etapa en la cual el asesor jurídico puede requerirle mayor información y documentación al contribuyente o al solicitante del servicio, para la eficaz defensa, y debe comunicar al interesado las consecuencias jurídicas en caso de no proporcionarla.

Una vez obtenida la documentación necesaria, incluyendo la información generada con motivo de una investigación de una queja o reclamación, el Asesor Jurídico debe comunicar al contribuyente los alcances de la interposición de los recursos administrativos o medios de defensa que procedan, precisando con claridad los requisitos, plazos y términos establecidos en las disposiciones legales respectivas, así como las consecuencias de no cumplir con lo anterior.

El Asesor Jurídico debe formular un breve proyecto de patrocinio legal, en el cual, hace constar los antecedentes generales del caso, así como la estrategia que recomienda utilizar y los requerimientos probatorios, mismos que son autorizados por su superior jerárquico para la presentación de la demanda o instancia correspondiente.

El servicio de representación legal y defensa termina hasta la total resolución del asunto, y en caso de que la resolución traiga aparejada ejecución, hasta el total cumplimiento de aquélla.



¹⁵¹ Artículos 5, fracción II, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, y 29, fracción I, Lineamientos que regulan las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

El artículo 160, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) vigente en los ejercicios fiscales de los años 2010 y 2011 establecía que las personas físicas que únicamente percibían durante el ejercicio, ingresos por intereses en cantidad inferior a cien mil pesos, deberían considerar la retención efectuada por dichos intereses como pago definitivo además de no estar obligados a presentar la declaración correspondiente.

En virtud de esa disposición, el SAT desconoció el derecho de esta clase de contribuyentes a presentar declaración anual y, por tanto, a obtener la devolución de algún saldo a favor en caso de que la retención realizada resultara mayor al Impuesto Sobre la Renta del ejercicio anual. Lo que ocasiona que estos contribuyentes no tributen conforme a su real capacidad contributiva.

En cambio, los contribuyentes que percibían ingresos por intereses superiores a cien mil pesos estaban en posibilidad de presentar declaración anual y, por ende, acreditar el ISR que les fue retenido y obtener, en su caso, la devolución del saldo a favor.

4.5 Estudio de casos

Prodecon conoció de varios casos en los que diversos contribuyentes vieron afectados sus derechos tributarios en virtud de que, aún y cuando presentaban ante la autoridad fiscal su declaración anual, ésta les negaba la devolución de saldos a favor en razón de que el monto por interés real acumulado manifestado era menor a \$100,000.00, y por lo tanto, la retención correspondiente se consideraba como pago definitivo.

4.5.1 Personas físicas que sólo perciben ingresos por intereses en cantidad inferior a cien mil pesos

En tal virtud, algunos contribuyentes, con el patrocinio de **Prodecon**, reclamaron la inconstitucionalidad del párrafo segundo del artículo 160 de la LISR vigente durante los ejercicios fiscales 2010 y 2011, a través de la resolución mediante el cual se negaba la devolución del saldo a su favor del ejercicio por concepto de ISR.

En estos juicios **Prodecon** adujo que al interpretarse el artículo 160, segundo párrafo, de la LISR en la forma en la que lo estaban haciendo las autoridades, el precepto resultaba violatorio de derechos fundamentales de los contribuyentes, personas físicas, que únicamente percibían ingresos por intereses en cantidad inferior a cien mil pesos, considerando así que se violaban los siguientes derechos fundamentales:

- A. **Mínimo vital.** Se violentaba porque los contribuyentes no podían efectuar deducción alguna, acreditamiento, pagos provisionales, ni el ajuste por inflación del cálculo de los intereses reales que constituían la base gravable de los ingresos por intereses,¹⁵² y tampoco disponían de exenciones generales o restringidas, deducciones generalizadas o específicas, entre otros, que constituyen medidas

152 Cfr. Tesis 2a. LXXVI/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXII, julio de 2005, p. 506.

positivas y negativas imprescindibles para evitar que la persona no cuente con las condiciones materiales indispensables que le permitan llevar una vida digna.

El mínimo vital es una proyección del principio de proporcionalidad tributaria, mediante la cual el legislador tributario, al diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir, debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de la persona.

B. Legalidad tributaria. El artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta resultaba contrario al principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dispone que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, principio que no se agota con que los elementos esenciales del tributo se plasmen por el legislador en la ley tributaria respectiva, sino además exige que se establezcan los elementos constitutivos de las contribuciones con un grado de claridad razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias.¹⁵³

Lo anterior no acontecía cuando las personas físicas que únicamente percibían ingresos acumulables por intereses inferiores a \$100,000.00, eran gravadas con base en conceptos distintos al interés real que constituye la utilidad operacional o renta neta materia del impuesto y con una tasa distinta a la prevista en el artículo 177 de la ley de la materia.

Es decir, para la determinación del pago provisional (primer párrafo del artículo 160 de la LISR), que se convierte en definitivo para aquellas personas físicas que únicamente hayan obtenido ingresos por intereses en cantidad inferior a \$100,000.00 (segundo párrafo del artículo 160 de la LISR), se atendía a un elemento ajeno al objeto del gravamen, como lo era el monto del capital que daba lugar al pago de intereses o los intereses nominales, y a una tasa distinta de aquella prevista en el artículo 177 de la LISR para el cálculo anual del impuesto a cargo de las personas físicas.

C. Equidad tributaria. El artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, resultaba contrario al principio de equidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues establecía una diferencia injustificada respecto de las personas físicas que obtenían ingresos por intereses acumulables inferiores a \$100,000.00 y de aquellas que percibían ingresos por intereses acumulables superiores a esa misma cantidad.¹⁵⁴

Es de señalar que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, esto es, las disposiciones tributarias deben tratar de

153 Cfr. Tesis P./J. 106/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, Octubre de 2006, p. 5.

154 Cfr. Tesis P. CLVII/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VI, Noviembre de 1997, p. 82.

manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa.¹⁵⁵

Los contribuyentes cuyo único ingreso acumulable eran intereses superiores a \$100,000.00, al acumular los ingresos correspondientes a los intereses reales (aquellos superiores a la inflación en la parte excedente a ésta) que les fueron pagados, podían reflejar las retenciones que les realizaron a manera de pago provisional, por lo que, en caso de que dichas retenciones fueran superiores al impuesto retenido, podían solicitar la devolución respectiva, en cambio, aquellos contribuyentes que sólo obtenían ingresos por intereses inferiores a \$100,000.00 y a quienes la retención efectuada se les consideraba como pago definitivo, no podían deducir el impuesto a su cargo con las retenciones que les realizaron.

Aunado a lo anterior, tampoco era posible determinar pérdidas y aplicarlas al impuesto a su cargo en ejercicios posteriores, a diferencia de aquellos contribuyentes que percibían ingresos por intereses superiores a \$100,000.00 y que sí podían calcular y reflejar las pérdidas en cinco ejercicios fiscales siguientes, tal y como lo dispone el artículo 159, quinto párrafo, de la LISR.

Además, resultaba inequitativo que el que percibía mayores ingresos por intereses pudiera tener acceso a las deducciones y al acreditamiento de los pagos provisionales que le fueron retenidos, así como a solicitar la devolución del saldo a favor que en su caso se podía generar y el que percibía menos de \$100,000.00 no tuviera acceso a ninguna de estas alternativas.

En conclusión, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de dos amparos en revisión, resueltos de manera unánime, declaró la inconstitucionalidad del artículo 160, segundo párrafo, de la LISR, al estimarlo violatorio de los principios constitucionales tributarios de proporcionalidad y equidad.¹⁵⁶

De esta manera, se preservaron los derechos fundamentales de los contribuyentes personas físicas a presentar declaración anual y, de ser procedente, a recuperar total o parcialmente la cantidad que corresponda a la retención de los pagos provisionales realizados en el ejercicio.

4.5.2 Interpretación *pro homine* del artículo 58-2 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo

La vía sumaria en el juicio contencioso administrativo federal nace en nuestro orden jurídico con la publicación en el Diario Oficial de la Federación de 10 de diciembre de 2010, del Decreto mediante el cual, entre otras cuestiones, se adiciona a la Ley Federal

155 Cfr. Tesis: P./J. 24/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XI, Marzo de 2000, p. 35.

156 Cfr. Tesis aislada de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*; Décima Época, libro XX, t. 1, mayo de 2013, p. 988, de rubro: "RENTA. EL ARTÍCULO 160, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2012)".

de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA) el Capítulo XI denominado "Del Juicio en la Vía Sumaria".

Una de las características esenciales del juicio en la vía sumaria es simplificar y reducir los términos procesales en la sustanciación y resolución del juicio. La procedencia de la vía sumaria está prevista en el artículo 58-2 del mencionado ordenamiento, en donde se establece que únicamente son susceptibles de impugnación en dicha vía aquellas resoluciones definitivas cuya cuantía no exceda de cinco veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal y que además se trate de resoluciones:

- A. Dictadas por autoridades fiscales federales u organismos fiscales autónomos en las que se determinen o exijan el pago de créditos fiscales.
- B. Que únicamente impongan multas o sanciones a las normas administrativas federales
- C. Que requieran el pago de una fianza o garantía.
- D. Que se dicten en los recursos administrativos promovidos en contra de alguna de las anteriores.

Asimismo, de acuerdo con el antepenúltimo párrafo del artículo en cita, igualmente será procedente la vía sumaria cuando sin importar la cuantía, la resolución impugnada sea violatoria de: a) una tesis de jurisprudencia del Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; o b) de una tesis de jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de inconstitucionalidad de leyes.

Es de destacar que estas dos hipótesis mencionadas constituyen el único supuesto en que la vía sumaria no resulta obligatoria para el actor, pues del artículo 14, fracción I de la LFPCA se ha interpretado que cuando la demanda de nulidad en la vía sumaria no se presente dentro de los 15 días será desechada, a menos que se trate del único supuesto de excepción de la vía (violación de jurisprudencia).

El artículo 58-2 de la LFPCA establece que la demanda se presentará, en los supuestos mencionados, en el plazo de 15 días, sin establecer la posibilidad de que una vez fenecido el referido plazo, pero estando dentro de los 45 días previstos para la promoción del juicio en la vía ordinaria, se estime presentada en tiempo la demanda en esta última vía.

Se considera que la interpretación del artículo 58-2 de la LFPCA debe hacerse atendiendo al principio *pro homine* establecido en el artículo 1° de la CPEUM, pues el término

previsto por ley para presentar una demanda de nulidad cuando proceda en la vía sumaria es de treinta días menos que lo señalado para la vía ordinaria en el artículo 13, fracción I, de la Ley procesal en comento (15 días), lo que incorpora una regla de excepción en cuanto a la reducción del plazo en perjuicio de los contribuyentes que resulten afectados por créditos fiscales de menor cuantía y en los casos que la ley señala.

Prodecon plantea que la determinación de procedencia de la vía sumaria a partir de un criterio de cuantía vinculado con otras diversas hipótesis, supone necesariamente el conocimiento por parte del justiciable de un tema jurídico especializado, a saber, el poder identificar la naturaleza jurídica de la resolución que lo afecta y precisar prácticamente desde el momento en que la misma se le notifica (en atención a la brevedad del plazo), si procede la vía sumaria, que reduce a la tercera parte la regla general de 45 días hábiles otorgados para la vía ordinaria.

Así, la obligatoriedad de la vía sumaria exige del afectado el conocimiento preciso de temas jurídicos de carácter sustantivo y procesal, tales como establecer si se trata efectivamente de un crédito fiscal determinado por una autoridad fiscal federal u organismo fiscal autónomo, así como si el monto impugnado en juicio sumario comprende el histórico de la contribución o incluye su indexación y recargos, o si en el caso, se trata de los otros supuestos de procedencia referentes a multas, requerimientos de fianzas o resoluciones a recursos; temas que como fácilmente puede advertirse resultan de alta especialización profesional.

Un juicio sumario de ninguna manera debería significar la disminución de los derechos de los gobernados, pues la instauración de esta vía, en todo caso, consiste en otorgar un mayor beneficio al contribuyente. En consecuencia, la no presentación de la demanda en la vía sumaria dentro del plazo de los quince días que se señala en el artículo 58-2 de la LFPCA debería repercutir únicamente en la pérdida del privilegio para acceder a esa vía rápida, pero nunca en la pérdida de la instancia.

En este mismo sentido, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente obtuvo fallo favorable de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver un amparo directo en revisión, en donde se señaló que en atención al principio del reencauzamiento de la vía, el artículo 58-2 de la LFPCA tiene que ser interpretado en el sentido de que la demanda de juicio sumario presentada después de los 15 días que establece dicho numeral, pero dentro del término general de 45 días señalado en el artículo 13, fracción I, de la ley en cita debe ser reencauzada, admitida y tramitada en la vía ordinaria.

Prodecon sostiene además que:

- A. La autoridad jurisdiccional sólo puede hacer aquello que las leyes que regulan su actuación le facultan a hacer.

B. Al ser la vía sumaria del juicio contencioso administrativo una vía especial, también se regulan de forma especial los supuestos de improcedencia para su tramitación, siendo en este caso el artículo 58-3 de la LFPCA el que contiene las causales de improcedencia de esta vía, ya que las normas que restringen derechos deben estar previstas expresamente en la ley. Es de señalar sin embargo, que no se menciona como causal de improcedencia la presentación de la demanda fuera del plazo de 15 días regulado en el artículo 58-2 de la LFPCA, contrario a lo que ocurre en la vía ordinaria en donde el artículo 8, fracción IV de la misma ley sí contempla como causal de improcedencia la presentación de la impugnación fuera de plazo.

C. Entonces, al no contar la autoridad jurisdiccional con la facultad especial, dentro del juicio contencioso en la vía sumaria, que le permita declarar como improcedente la tramitación de una demanda por haberla presentado fuera del plazo señalado en el artículo 58-2 de la LFPCA, no podrá ser válida la resolución que establezca la improcedencia por dicha causal.

La Procuraduría sostiene que no se puede obligar al gobernado a que sea él quien determine si la resolución de la cual se duele se ajusta o no a los supuestos para ser tramitada bajo la vía sumaria. Lo anterior ya que en virtud de lo señalado en el artículo 58-2 de la LFPCA, el contribuyente, sin importar la instrucción educativa que tuviere, deberá ser capaz de reconocer a cuánto asciende el monto histórico del crédito que pretende impugnar, esto es, sin actualizaciones, recargos o cualquier otro accesorio; si el acto que pretende impugnar fue emitido por autoridad fiscal federal u organismo fiscal autónomo; o si el acto a impugnar tiene la característica de ser una multa o sanción pecuniaria o restitutoria por no haber cumplido las normas fiscales o provenir de un recurso administrativo.

Con la interpretación que se le ha dado por algunas autoridades jurisdiccionales al artículo 14, fracción I, de la LFPCA, esto es, desechando por improcedentes las demandas presentadas fuera del plazo de 15 días hábiles, el contribuyente se ubica en una situación en la que, de no reconocer casi inmediatamente las características especiales que se prevén para la procedencia de la vía sumaria –y por ello no presentar la demanda de nulidad en el tiempo abreviado que se prevé para la vía sumaria–, perderá la oportunidad de impugnar el acto, no obstante que en la vía ordinaria se goce de un plazo de 45 días hábiles. Es así que en el corto tiempo del que dispone el contribuyente, desde el momento en que conoce el acto, deberá determinar si es impugnabile en la vía sumaria u ordinaria.

Prodecon considera que de sostenerse ese criterio (desechar las demandas que se promuevan fuera de los 15 pero dentro de los 45 días previstos para la vía ordinaria del juicio de nulidad) y toda vez que la procedencia de la vía sumaria se encuentra topada a poco más de \$100.000 M.N. (5 veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal, elevado al año), es evidente que esa interpretación opera en perjuicio de los sujetos o contribuyentes más vulnerables.

Estas consideraciones adquieren relevancia si se toma en cuenta que aquel contribuyente que pierda el plazo para la promoción de la vía sumaria, tendrá que recurrir a algunos otros elementos únicamente para poder provocar la procedencia del juicio de nulidad, por ejemplo apelar al recurso de revocación, cuyo plazo de 45 días permanece invariable en cualquier supuesto, lo que provocaría que el contribuyente tuviera que promover un recurso para poder acceder a la justicia, lo que es contrario plenamente a la intención del legislador al crear la referida vía sumaria, pues en lugar de conseguirse una justicia pronta y expedita se está obstaculizando el acceso a la jurisdicción, haciendo con ello aún más dilatoria y costosa la administración de justicia.

De igual forma, **Prodecon** sostiene que con esa interpretación se violenta el principio de equidad, ya que se da un trato distinto a contribuyentes que se encuentran ante una misma situación: contribuyentes que demandan la anulación de un acto administrativo que consideran ilegal o indebido; siendo que aquéllos que se encuentran ante una resolución de menor cuantía (hasta cinco salarios mínimos en el DF) y otras diversas hipótesis previstas por la referida ley (artículo 58-2) para la procedencia de la vía sumaria, se les da un plazo menor para poder estructurar la demanda que habrán de interponer, sin permitirles optar por la vía rápida o por demandar en la vía ordinaria, según convenga a sus intereses por lo que se otorga una mayor protección a los gobernados que impugnan actos no contemplados en la vía sumaria.

En noviembre de 2012, la Segunda Sala de la SCJN resolvió un recurso de revisión de amparo patrocinado por **Prodecon** en el que se planteó la inconstitucionalidad del artículo 58-2 de la LFPCA haciéndose valer los argumentos ya expuestos.

Dicho órgano judicial consideró que no debía interpretarse el artículo 58-2 de la LFPCA en el sentido de que la vía sumaria era obligatoria para quienes se ajustaban a lo señalado en dicho artículo, lo anterior por considerar violatorio del derecho de acceso a la justicia y de seguridad jurídica del justiciable el exigir que éste cuente con conocimientos suficientes en derecho y sea capaz de realizar valoraciones tales que pueda saber si del acto que van a demandar existe jurisprudencia emitida por la SCJN en materia de inconstitucionalidad o jurisprudencia del Pleno de Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ya que esa es una de las características de procedencia para la vía sumaria señalada en el citado artículo de la LFPCA, segundo párrafo, asimismo determinó que no era procedente declarar el desechamiento de una demanda de nulidad tramitada en la vía sumaria por considerarla extemporánea, ya que no existe norma alguna en el capítulo respectivo que señale como casual de desechamiento dicha situación.

En la resolución se determinó que para dar claridad al asunto planteado era preciso aplicar el principio de interpretación conforme con la Constitución, según el cual en caso de que una norma secundaria sea oscura y admita dos o más interpretaciones,

las autoridades jurisdiccionales, en ejercicio del control judicial de la ley, deben preferir aquella interpretación que al aplicarla dé un resultado conforme con lo que se establece en la Constitución federal, de tal forma que se preserve la constitucionalidad de la norma que se interpreta.

En dicha sentencia se reconoció que si bien en el artículo 58-2 de la LFPCA se establece que para tramitar el juicio contencioso administrativo en la vía sumaria se contará con un plazo de 15 días hábiles a partir del día siguiente a aquél en que haya surtido efectos la notificación del acto que se impugna, no se señala qué es lo que ocurre si el gobernado presenta su demanda fuera de dicho plazo.

Así, la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal señaló que es posible arribar a la conclusión de que las demandas de juicio contencioso administrativo en la vía sumaria, presentadas fuera del plazo de los 15 días señalado en el artículo 58-2 de la LFPCA pero dentro del diverso de los 45 días hábiles contenido en el artículo 13, fracción I del mismo ordenamiento, deben ser admitidas y tramitarse en la vía ordinaria siendo inadmisibles que se niegue a los gobernados la posibilidad de hacer valer sus agravios ante los tribunales por el hecho de no haber presentado su demanda dentro de los 15 días hábiles, ya que ni siquiera existe disposición jurídica con la cual se pueda fundamentar el desechamiento de la demanda por extemporánea, además de que el gobernado no está obligado a saber si respecto del acto que impugna existe o no violación a criterios jurisprudenciales emitidos por la SCJN en materia de inconstitucionalidad de leyes o jurisprudencia del Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, lo que supondría conculcar los derechos de seguridad jurídica y acceso a la justicia contenidos en los artículos 14 y 17 constitucionales.

La Segunda Sala de la SCJN señaló, además, que en estos casos se podrá acudir a la figura del rencauzamiento de la vía, esto es, que ante un error en la elección de la vía idónea para demandar sus pretensiones no es procedente el desechamiento del medio intentado, sino que en caso de existir otra vía en la cual se puedan valorar las manifestaciones hechas valer por el demandante se remita la demanda presentada a la vía que sí es la idónea, ya que de no ser así se estaría violando el derecho del gobernado de acceso a la justicia pues de considerar que se deba desechar la demanda, se estaría castigando al gobernado por la falta de claridad en la norma y se le exigiría que realice análisis jurídicos que sólo son exigibles a los órganos jurisdiccionales, ante tal situación la demanda deberá sustanciarse y resolverse en la vía ordinaria.

Asimismo, se señaló que no es obstáculo para arribar a dicha conclusión el hecho de que en el artículo 58-1 de la LFPCA se contenga la posibilidad de aplicar en lo previsto por el capítulo XI del juicio sumario, lo dispuesto en las demás disposiciones de la LFPCA, ya que las normas de restricción como lo es aquella en que se señalen las causales de improcedencia o sobreseimiento, deben estar reguladas expresamente.

En conclusión, la Segunda Sala de la SCJN ordenó la revocación de la sentencia dictada por el Tribunal Colegiado correspondiente para el efecto de que la Sala responsable del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa dictara una nueva en la que señalara que se debe admitir la demanda intentada en la vía ordinaria conforme a lo ya expuesto.

Lecturas de apoyo:

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Alcances del Servicio de Representación Legal y Defensa*, México, **Prodecon**, http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/masPublicaciones/alcances_del_servicio.pdf

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Principales problemas de los contribuyentes en el acceso a la justicia fiscal*, México, **Prodecon**, Serie de Cuadernos de Prodecon, no. II, <http://www.prodecon.gob.mx/libros/c2/01.html>

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Estado de los Derechos de los Contribuyentes en México*, México, **Prodecon**, http://www.prodecon.gob.mx/informes/img/Edicion_especial.pdf

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Segundo Informe: Estado de los Derechos de los Contribuyentes a la luz de las facultades sustantivas de Prodecon*, México, **Prodecon**, http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Transparencia/rendicionCtas/informe_final.pdf

Preguntas y respuestas:

1. ¿Cuáles son las funciones sustantivas de la Subprocuraduría de Asesoría y Defensa del Contribuyente y en qué consisten?

R. Son las siguientes:

Orientación. Es la atención a las solicitudes de servicio que no encuadran en los supuestos de competencia material de la Procuraduría, o bien, de aquellas en las que no se cuenta con algún elemento para determinar su competencia.

Asesoría. Es el primer nivel de atención a los contribuyentes, empieza con la atención a las solicitudes de servicios de la Prodecon que encuadren en los supuestos de competencia material de la Procuraduría. También se considera Asesoría, aquellos casos en que siendo Prodecon materialmente competente, se provoque o inhibe acto de autoridad para proteger los derechos del contribuyente.

Representación Legal. Es cuando la Procuraduría funge como abogada defensora de los contribuyentes u obligados solidarios, promoviendo a su nombre los recursos administrativos procedentes, o en su caso los recursos ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ejerciendo las acciones a que haya lugar y velando con oportunidad por los derechos de sus representados, hasta su total resolución.

2. ¿Cómo se sustancia la Asesoría?

R. El contribuyente presenta una solicitud verbal o escrita, en la que:

- señala de la manera clara su problemática y su interés para que Prodecon intervenga.
- señala de manera clara tanto la problemática como su interés de solicitante para que intervenga **Prodecon**.
- se acompaña la documentación relacionada con el acto de autoridad en su caso.

3. ¿Cuál es el requisito de procedencia de la Consulta especializada y cómo se sustancia?

R. Para que proceda la consulta, se debe expresar:

- El acto o actos de autoridad que motiven la consulta.
- Los motivos, la materia de la misma y el planteamiento específico.
- El nombre o denominación social de quien solicita la consulta, domicilio para recibir notificaciones, en su caso, el número telefónico y la dirección de correo electrónico para los mismos efectos.

Presentada la consulta y después de su análisis se emite un dictamen abordando de manera congruente la totalidad de los cuestionamientos, notificándose al contribuyente en un plazo no mayor a treinta días hábiles contados a partir del día siguiente a la fecha de presentación.

4. ¿Cómo se sustancia la función sustantiva de la Representación Legal?

R. El procedimiento de representación legal inicia con la solicitud del servicio, en esta etapa el asesor jurídico puede requerir mayor información y documentación al contribuyente. Una vez obtenida la documentación necesaria, incluyendo la información generada con motivo de una investigación de una queja o reclamación, el Asesor Jurídico debe comunicar al contribuyente los alcances de la interposición de los recursos administrativos o medios de defensa que procedan, precisando con claridad los requisitos, plazos y términos establecidos en las disposiciones legales respectivas, así como las consecuencias de no cumplir con lo anterior.

El Asesor Jurídico formulará un breve proyecto de patrocinio legal, en el cual hará constar los antecedentes generales del caso, así como la estrategia que recomienda utilizar y los requerimientos probatorios, mismos que presenta a su superior jerárquico para su aprobación y consecuente autorización para la presentación de la demanda o instancias correspondientes. Es importante mencionar que el servicio se proporciona siempre y cuando el monto del crédito fiscal no exceda de 30 veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal elevado al año —en 2014, esta suma asciende a \$736,825.50 M.N.

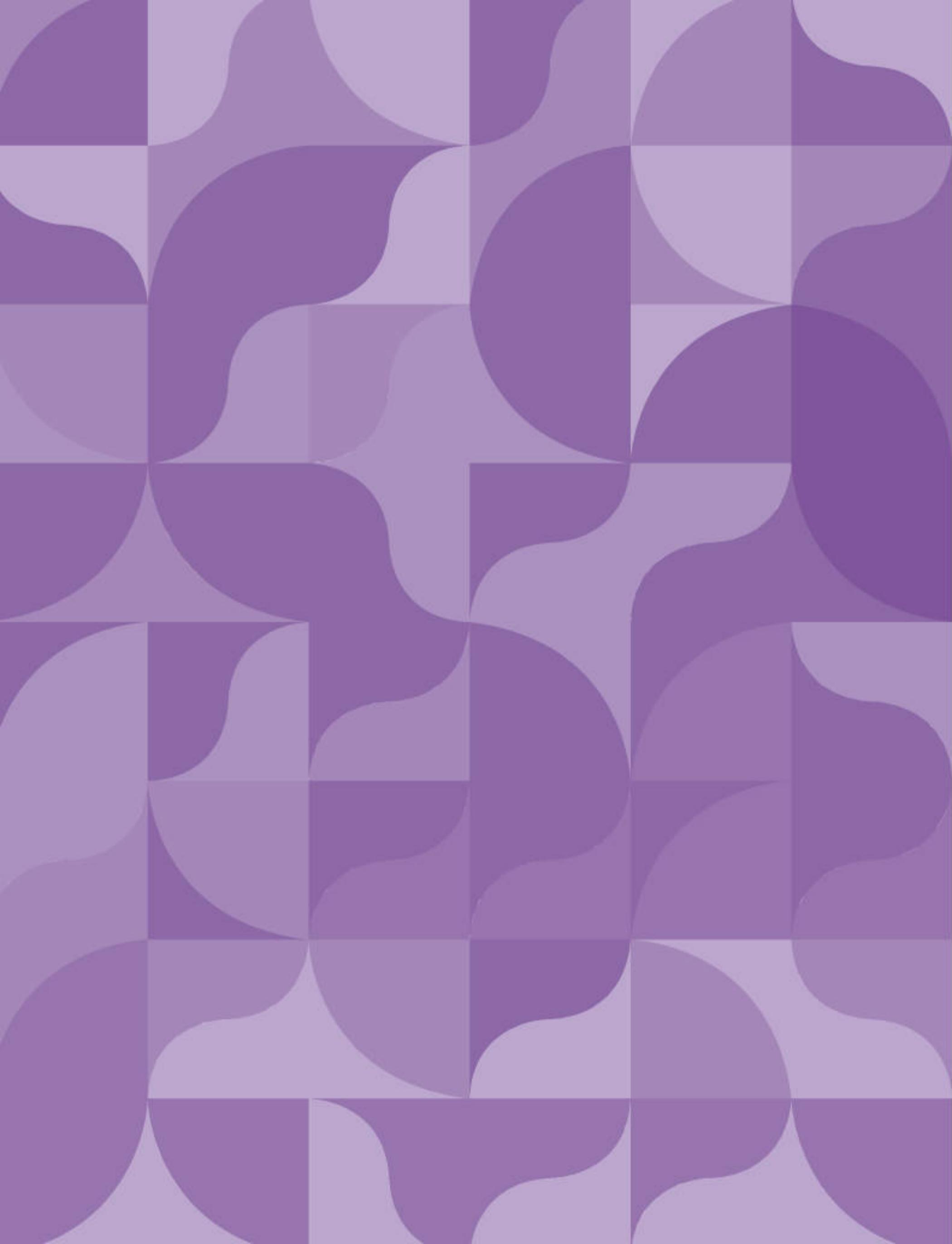
5. Describe brevemente el criterio de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente respecto de la Interpretación pro homine, del artículo 58-2 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

R. Atendiendo a que el principio *pro homine* establece que estando frente a una norma a la cual se le puede hacer varias interpretaciones, se le debe dar a dicha norma la interpretación que aporte mayor beneficio al ejercicio de los derechos, la Procuraduría considera que el artículo 58-2 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, debe entenderse como un privilegio para acudir a la vía sumaria, y en caso de no acudir a ella, no debe perderse la instancia, pudiendo acudir a la vía ordinaria.

Capítulo V

El Procedimiento de Queja y Reclamación

Objetivo: Conocer y analizar el procedimiento de quejas y reclamaciones, sus características y la emisión de recomendaciones.



La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente conoce e investiga las quejas que se presentan en contra de los actos de las autoridades fiscales que los contribuyentes estiman violan sus derechos. Estos procedimientos pueden concluir con la emisión de recomendaciones públicas no vinculatorias a las autoridades fiscales, en cuyo caso se proponen las medidas correctivas que se estimen necesarias para reparar los derechos afectados, y corregir las prácticas y los actos de las autoridades fiscales que afectan o vulneran los derechos de los contribuyentes.¹⁵⁷

Dentro de este procedimiento, **Prodecon** recaba y analiza la información necesaria sobre las quejas y reclamaciones interpuestas, con el propósito de verificar que la actuación de la autoridad fiscal esté apegada a derecho.

Igualmente, la Procuraduría puede denunciar ante las autoridades competentes la posible comisión de delitos, así como de actos que puedan dar lugar a responsabilidad civil o administrativa de las autoridades fiscales federales.¹⁵⁸

Así, el procedimiento de quejas ante el *Ombudsman* del contribuyente es sencillo y con un mínimo de formalismos, a diferencia de otras opciones procesales –las cuales son siempre costosas, complicadas y lentas–. El *Ombudsman* ofrece un procedimiento ágil, gratuito y flexible; además de no requerirse previa asistencia para acudir a él.

De esta forma, durante la tramitación del expediente de queja, se busca realizar una investigación breve, pero sobre todo que el procedimiento sea flexible, libre de formalidades que impidan obtener una justicia pronta y expedita, evitando actuaciones innecesarias.¹⁵⁹

En los procedimientos seguidos ante el *Ombudsman* no se exigen las mismas formalidades que en otros procedimientos de carácter jurisdiccional, por lo que en éstos no es menester que se pruebe la existencia de un interés particular y directo por parte del quejoso, sino que basta un interés simple y que el quejoso indique su nombre y domicilio; por lo que bajo esta tesitura, se reciben quejas provenientes de todos los sectores sociales e incluso por parte de un tercero.

5.1 **Prodecon** como *Ombudsman* del contribuyente

Un *Ombudsman* es creado con el fin de proteger los derechos de las personas. Es un organismo cuyas funciones comprenden la promoción y protección de los derechos de las personas, a través de la investigación de las quejas que los gobernados interponen en contra de las autoridades, y de considerarlo necesario emite Recomendaciones y propone las medidas correctivas correspondientes.

157 Artículo 5, fracción III, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

158 Artículo 5, fracción IX, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

159 Artículo 15, primer párrafo, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

En México, los organismos que integran el sistema *Ombudsman*, de conformidad con el artículo 102, apartado B, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se caracterizan por lo siguiente:

- A. Son creados por el Congreso de la Unión o por las Legislaturas de las entidades federativas.
- B. Conocen de quejas en contra de actos u omisiones de naturaleza administrativa provenientes de cualquier autoridad o servidor público, con excepción del Poder Judicial de la Federación.
- C. Formulan recomendaciones públicas, no vinculatorias. Pueden presentar denuncias o quejas ante las autoridades respectivas.
- D. Cuentan con autonomía de gestión y presupuestaria, personalidad jurídica y patrimonios propios.
- E. Periódicamente rinden un informe público sobre el cumplimiento o no de sus Recomendaciones.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un *Ombudsman* especializado en materia de protección de derechos del contribuyente, ya que comparte la mayoría de las características de los organismos defensores de derechos humanos que enuncia el artículo 102, apartado B, constitucional antes citado y los Principios Relativos al Estatuto y Funcionamiento de las Instituciones Nacionales de Protección y Promoción de los Derechos Humanos, denominados "Principios de París", expedidos por la ONU; es decir, **Prodecon**, al igual que todo *Ombudsman*, es un instrumento especializado en favor de los gobernados para la protección de sus derechos humanos como contribuyentes.

5.2 Sustanciación del procedimiento

Como se mencionó líneas arriba, el procedimiento de queja es un procedimiento para-procesal que se crea como instrumento adicional a los procedimientos jurisdiccionales tradicionales y su competencia está asignada a un organismo con una función no jurisdiccional.

Este procedimiento se crea con el objeto de contribuir al acceso a la justicia y, por tanto, evitar la dilación en la administración de ésta, para coadyuvar a la solución de los conflictos derivados por violaciones a los derechos humanos mediante un sistema alternativo de protección de derechos.

En este sentido, la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (LOPDC), precisa en el artículo 5º, antepenúltimo párrafo, que las quejas que los contribuyentes presenten a la Procuraduría, no constituirán recurso administrativo ni medio de defensa alguno, ni su interposición afectará o suspenderá los plazos, trámites y procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales. Además, las quejas son independientes del ejercicio de los medios de defensa que establecen las leyes; por lo que se hace evidente su carácter no jurisdiccional.

🌀 Inicio del procedimiento

La solicitud de queja o reclamación puede ser presentada por las personas físicas o morales, de forma directa o por medio de un representante, en relación con los actos emitidos por autoridades fiscales federales que pudieran resultar lesivos de sus derechos como contribuyente, sean definitivos o no, incluso las coordinadas en las entidades federativas, así como organismos fiscales autónomos, tales como el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

En **Prodecon**, las quejas pueden ser presentadas en forma verbal o por escrito, ya sea a través de la página electrónica de la Procuraduría, o bien por cualquier otro medio, cuando se trate de casos urgentes así calificados por aquélla.¹⁶⁰

La presentación de la queja o reclamación podrá hacerse en cualquier tiempo, a menos que el acto que se reclame de las autoridades fiscales federales vaya a ser objeto de defensa contenciosa por la Procuraduría, caso en el cual la queja, para efectos de la recomendación que precediera, deberá presentarse a más tardar dentro de los 15 días hábiles siguientes al en que surta efectos la notificación del acto o resolución a impugnarse con el apercibimiento de que, si no se presenta en el término antes indicado, se tendrá por no presentada.¹⁶¹

En todos los casos en que sea el contribuyente quien comparezca personalmente a las oficinas de la Procuraduría a levantar su queja o reclamación, el Asesor está obligado a informarle en el propio acto si la materia de la queja es competencia de la Procuraduría.

En caso de que la queja o reclamación se haya formulado mediante escrito presentado en la oficina receptora, se procederá a su trámite.¹⁶²

La etapa inicial del procedimiento de queja o reclamación termina cuando el Asesor turna la queja a la Dirección de Quejas y Reclamaciones correspondiente.

160 Artículo 16, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

161 Artículo 18, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

162 *Idem*.

Desarrollo del procedimiento¹⁶³

Turnada la queja o reclamación, el Asesor de Quejas verificará que la misma se encuentre en las hipótesis de procedencia, de no ser así la desechará de plano y notificará al contribuyente.

La queja o reclamación será improcedente en los siguientes casos:¹⁶⁴

- A. No se aporten los datos necesarios para la determinación de la existencia de los hechos objeto de la Queja y Reclamación.
- B. La pretensión del promovente sea la tramitación de recursos o acciones distintas a las de la competencia de la Procuraduría.
- C. Se actualice alguna otra hipótesis que de acuerdo con las normas sustantivas o de procedimiento aplicables, impidan la tramitación de la queja o reclamación.

Si de la presentación de la queja o reclamación no se deducen los elementos que permitan la intervención de la Procuraduría, ésta dentro del término de tres días siguientes a su presentación, requerirá al quejoso o reclamante, para que haga la aclaración respectiva, con el apercibimiento de que si en el término de tres días contados a partir del día siguiente a que surta efectos su notificación, no subsana la omisión requerida, se tendrá por no presentada.¹⁶⁵

En caso de ser procedente y habiéndose cumplido todos los requisitos, se emitirá auto de admisión dentro de los tres días siguientes a la presentación de la queja o reclamación.

En dicho acuerdo se requerirá a las autoridades señaladas como responsables para que en el término de tres días hábiles siguientes al que surta efectos su notificación, rindan un informe sobre los actos que se les atribuyan en la queja o reclamación.¹⁶⁶

En el informe que rindan las autoridades, se deberán hacer constar los antecedentes del asunto, los fundamentos y motivaciones de los actos reclamados, si efectivamente éstos existieron, y si los mismos resultan o no violatorios de los derechos de los contribuyentes.

Rendido el informe, el Asesor de Quejas, en su caso, debe efectuar las acciones de investigación necesarias que le permitan el mejor conocimiento del asunto y el acreditamiento de los hechos materia de la queja o reclamación.

Dichas acciones podrán efectuarse cuando así lo requiera el contribuyente, o bien, cuando el Asesor lo estime procedente. Además, podrá solicitar a las autoridades o servidores públicos a los que se imputen violaciones de derechos de los contribuyentes,

163 Artículo 44, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

164 Artículos 18, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y 43 Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

165 *Idem*.

166 Artículo 19, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

documentación adicional, pudiendo efectuar todas las demás acciones que conforme a derecho juzgue convenientes.¹⁶⁷ El incumplimiento del requerimiento de información o documentación trae aparejada una sanción administrativa.¹⁶⁸

Las acciones de investigación se llevan a cabo de acuerdo con las siguientes consideraciones:¹⁶⁹

A. Tendrán por objeto conocer, esclarecer o acreditar los hechos motivo de la queja o reclamación y podrán ser solicitadas por el contribuyente o dispuestas por el Asesor cuando lo considere necesario. Se emitirá oficio de habilitación al servidor público que se comisione para tal efecto, en el que se deberá mencionar expresamente el propósito de la investigación, los documentos o actuaciones objeto de la misma y los medios para la ejecución de la diligencia.

La investigación puede comprender la inspección, observación, solicitud de información o documentación, entrevistas, mesas de trabajo, o cualquiera otra análoga, incluso la visita al lugar en el momento en que se lleven a cabo el acto o los actos de las autoridades fiscales implicadas.

En todos los casos, se levantará acta circunstanciada en la que conste la notificación del oficio de comisión, la identificación previa del servidor público comisionado ante los sujetos de la investigación, las actuaciones en que consistió la diligencia y las observaciones que correspondan.

B. Las autoridades fiscales deberán otorgar las facilidades que se requieran para el buen desempeño de las acciones de investigación, tales como la entrega de la información pertinente y necesaria, así como el acceso a los documentos y archivos respectivos.

En los casos que se estime necesario, podrá comisionarse un observador presencial de las actuaciones de las autoridades, previa solicitud del contribuyente.

En cualquier momento, y hasta antes de la emisión del acuerdo, se recibirán las pruebas que exhiba el quejoso así como las de la autoridad, autoridades o servidores públicos implicados. Las pruebas serán valoradas en su conjunto en términos de lo dispuesto por el artículo 130 del Código Fiscal de la Federación.

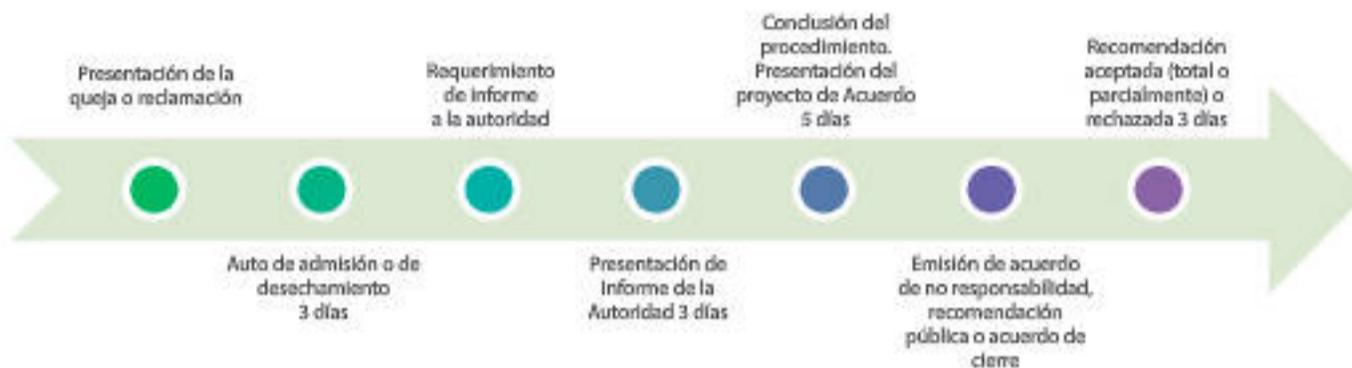
Concluidas las acciones de investigación, el Asesor de Quejas elabora un proyecto del Acuerdo que propone la manera de culminar la vía, el cual debe contener la consideración de los hechos, los argumentos y las pruebas, así como los elementos de convicción y las diligencias practicadas que obren en el expediente de control, en lo que resulten relevantes al caso.

167 Artículo 20, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

168 Conforme al artículo 4, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, las autoridades fiscales federales y servidores públicos de cualquiera de los tres niveles de gobierno (federal, estatal o municipal), están obligados a atender y enviar puntual y oportunamente, la información que les requiera la Procuraduría y la que sea necesaria para el esclarecimiento de los hechos que se investigan; so pena de ser sancionados en los términos que establece dicha Ley; el incumplimiento de esta obligación, dará lugar a la responsabilidad administrativa que derive de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, la cual en su artículo 8, fracción XIX, establece que todo servidor público tiene la obligación de "proporcionar en forma oportuna y veraz, toda información y datos solicitados por la institución a la que legalmente le compete la vigilancia y defensa de los derechos humanos. En el cumplimiento de esta obligación, además, el servidor público deberá permitir, sin demora, el acceso a los recintos o instalaciones, expedientes o documentación que la institución de referencia considere necesario revisar para el eficaz desempeño de sus atribuciones y corroborar, también, el contenido de los informes y datos que se le hubiesen proporcionado."

169 Artículo 47, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Esta segunda etapa del procedimiento termina con este proyecto de Acuerdo que puede proponer: una recomendación pública cuando se compruebe la violación a los derechos del contribuyente, un acuerdo de no responsabilidad, cuando no se comprueben las irregularidades imputadas a la autoridad responsable, o bien el respectivo Acuerdo de Cierre que corresponda.



Terminación del Procedimiento

Formulado el proyecto anteriormente descrito, se turnará de inmediato al Director del Área. En caso de que en el mismo se determine la no responsabilidad de las autoridades investigadas, cinco días después de recibido el informe de la autoridad, dicho servidor público lo aprobará.

Si en el proyecto se propone una Recomendación pública para las autoridades involucradas, será el Titular de la Procuraduría el único facultado para emitirla. En este supuesto, la Recomendación irá acompañada de la indicación precisa de las medidas correctivas que se propongan a las autoridades involucradas.

En ambos casos se respetará el plazo de cinco días siguientes a la recepción del informe de la autoridad.

En los casos que lo ameriten, a juicio del Procurador, la notificación se efectuará personalmente al servidor público responsable, así como a su superior jerárquico.

Dentro de los tres días hábiles siguientes al en que se notifique la Recomendación, la autoridad o servidor público informará por escrito a la Procuraduría si la acepta. En caso de aceptar la Recomendación, dentro del término de diez días hábiles siguientes a dicha aceptación, la autoridad proporcionará las pruebas que acrediten su cumplimiento.

Previa evaluación y autorización por parte del Procurador o Delegado, dicho plazo podrá ser ampliado por igual término cuando así lo solicite la autoridad o autoridades responsables, dentro del plazo señalado en el párrafo anterior.

La recomendación adopta la forma de una sugerencia, advertencia, recordatorio, amonestación, crítica u opinión, pero que carece de potestad coercitiva, lo que implica que dichas resoluciones no sean vinculatorias¹⁷⁰ para los destinatarios y, por tanto, que aquéllos puedan abstenerse de realizar lo que se les recomienda. En consecuencia, las recomendaciones no podrán por sí mismas anular, modificar o dejar sin efecto las resoluciones o actos contra los cuales se hubiese presentado la queja o reclamación.¹⁷¹

Las recomendaciones no se pueden impugnar porque su cometido es exclusivamente indicativo, no ejercen una función coercitiva sobre las facultades administrativas de las autoridades públicas, ni dirimen conflictos de jurisdicción porque se encuentran imposibilitadas para cambiar el sentido de las resoluciones o actos motivo de la queja presentada; es decir, no imponen obligaciones de apegarse a derecho en sus actuaciones.¹⁷²

En este sentido, las recomendaciones tienen como finalidad revelar, transparentar, difundir y propiciar la corrección de las prácticas y actos de las autoridades fiscales, cuando dichos actos resulten lesivos de los derechos de los contribuyentes, ya que un elemento esencial de la Recomendación es su publicidad y difusión a efecto de lograr promover el respeto irrestricto a los derechos y garantías de los contribuyentes.¹⁷³

Adicionalmente, la Procuraduría, en su carácter de *Ombudsman* del contribuyente, rinde un informe anual que reviste una gran importancia política y social, y que hace del conocimiento de la sociedad, las Recomendaciones públicas que emite.

5.3 Estudio de casos

El ejercicio de la facultad sustantiva de conocer e investigar quejas y reclamaciones, ha dado lugar a la emisión de diversas recomendaciones públicas a las autoridades fiscales federales, las cuales constatan las prácticas y los actos que afectan o vulneran los derechos de los contribuyentes. A continuación, se mencionarán algunos de los casos más relevantes en la materia.

5.3.1 Errores administrativos que transgreden los derechos de los contribuyentes

🕒 **Autoridad Fiscal determina multa y embargo de cuentas bancarias por omisión del registro del pago en su sistema**

La autoridad fiscal impuso una multa a una persona moral por el supuesto incumplimiento a un requerimiento de información respecto del pago del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio fiscal de 2010. Como consecuencia de ello, ordenó la inmovilización de sus cuentas bancarias dejando de observar que desde abril de 2011, había quedado totalmente pagado el impuesto del ejercicio respectivo.

170 Así lo ha considerado la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis aislada P. XCVII/98, en la que determinó que las resoluciones de la Comisión Nacional de Derechos Humanos en materia de quejas contra presuntas violaciones a los derechos humanos, no tiene la naturaleza de "acto de autoridad". Lo anterior lo concluyó al analizar la naturaleza jurídica de la Comisión Nacional de Derechos Humanos, análisis del que dedujo que las resoluciones que emite dicho organismo "no obligan a la autoridad administrativa contra la cual se dirige y, por ende, ésta puede cumplirla o dejar de hacerlo; luego, por sí misma no crea, modifica o extingue una situación jurídica concreta que beneficie o perjudique al particular".

171 Artículo 25, primer párrafo, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

172 Artículo 55, último párrafo, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

173 Artículo 49, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Dicha inmovilización nunca le fue notificada formalmente al contribuyente, lesionando su derecho fundamental a la seguridad jurídica.

Después de interpuesta la queja ante **Prodecon**, la autoridad al rendir su informe, se percató al revisar su sistema electrónico que, como lo había manifestado el contribuyente, el pago por concepto del Impuesto Sobre la Renta se encontraba ya cubierto.

La autoridad fiscal solicitó a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores levantar el aseguramiento de las cuentas bancarias del contribuyente.

Como se puede observar, en este caso por un error administrativo la autoridad impuso una multa y aseguró las cuentas bancarias del contribuyente, pudiendo ocasionar una afectación directa en su patrimonio, así como daños y perjuicios a la liquidez económica de la empresa y su capacidad para operar y cubrir sus pasivos.

🌀 Error en el llenado del formato de pago, provoca su desconocimiento

La autoridad fiscal inició un Procedimiento Administrativo de Ejecución para hacer efectivo el cobro de dos créditos fiscales a una persona física, sin que éstos le hubieran sido previamente determinados y notificados.

El quejoso recibió en octubre y diciembre de 2011 una "carta invitación" de la autoridad fiscal para regularizar su situación fiscal, en virtud de depósitos en efectivo por la cantidad de \$690,000.00 durante el ejercicio fiscal 2009, por lo que debía presentar la declaración del Impuesto Sobre la Renta por dicho ejercicio y realizar el pago correspondiente a más tardar el día 31 de marzo de 2012.

Con el fin de regularizar su situación fiscal, el quejoso se auto determinó un ingreso gravable por el ejercicio 2009 de \$259,716.00 con un impuesto a cargo de \$40,438.00, el que optó por pagar en parcialidades realizando el pago de la primera en cantidad de \$9,064.00. Sin embargo, el 18 de abril del 2012 la autoridad fiscal se presentó en su domicilio para hacer efectivo el pago de dos créditos fiscales, sin tomar en consideración el entero efectuado de la primera parcialidad.

El quejoso acudió ante la autoridad a efectuar el pago de la segunda parcialidad. Sin embargo, ésta se negó a recibir el pago argumentando que la primera parcialidad debió realizarse el mismo día de la presentación de la declaración (esto es, el 7 de marzo de 2012) y no con posterioridad (28 de marzo de 2012).

A juicio de la autoridad, el hecho de que el contribuyente presentara su declaración sin el primer entero correspondiente, tácitamente implicaba su renuncia al derecho establecido en la Regla Miscelánea que le concedía el beneficio del pago en parcialidades.

En virtud de ello, la **Prodecon** emitió la Recomendación 10/2012, exhortando a la responsable a dejar sin efectos el Procedimiento Administrativo de Ejecución, a considerar el entero de la primera parcialidad y a permitir el pago de las siguientes de conformidad con lo establecido en el programa de regularización fiscal 2009. Esta Recomendación fue aceptada y cumplida por la autoridad en todos sus términos.

5.3.2 Cargas probatorias negativas: Personas físicas que deben probar que no son contribuyentes

- Requerimientos de obligaciones fiscales y multas a una persona que no se ubica en los supuestos legales para causar ISR

La autoridad fiscal emitió "carta invitación" sustentada en el "Programa de regularización ISR 2009" a una ama de casa por depósitos en efectivo recibidos en su cuenta bancaria.

Ante dicha situación, el ama de casa intentó aclarar su situación ante el SAT, pues los depósitos que había recibido en su cuenta bancaria fueron realizados por su esposo para sufragar los gastos médicos derivados de una enfermedad que padecía. No obstante, para que operara la aclaración, el ama de casa debía estar inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes.

La ama de casa recibió tres requerimientos posteriores respecto del pago del impuesto supuestamente omitido y las declaraciones correspondientes, así como para el pago de dos multas por el incumplimiento de los mismos.

Ante tal problemática, acudió a **Prodecon** promoviendo una queja y probando estar casada y padecer una enfermedad, lo que explicaba los depósitos en efectivo que su marido le había realizado para cubrir el tratamiento médico.

Prodecon emitió la Recomendación 22/2012, ya que se comprobó una afectación a los derechos de la ama de casa por parte de la autoridad fiscal al considerar ésta, de manera infundada, que aquélla tenía obligación de inscribirse en el RFC y presentar declaración del ISR por el ejercicio fiscal 2009, sin haber ejercido facultades de comprobación, máxime que se comprobó que los ingresos que había percibido no eran susceptibles de ser gravados por el ISR, pues de acuerdo con el artículo 109, fracciones XIX y XXII de la LISR, los donativos entre cónyuges o las cantidades erogadas por concepto de alimentos, no se encuentran gravados por el tributo.

La gravedad de este caso estriba en que se le impuso a la persona física una carga probatoria negativa: demostrar que no era contribuyente.

🕒 Cobro de un crédito fiscal por más de 18 años

En mayo de 1994 un contribuyente, se autocorrigió respecto al Impuesto Sobre la Renta del ejercicio fiscal de 1991, solicitando el pago en parcialidades del adeudo fiscal que, en ese entonces, ascendía a la cantidad de \$478,446.00.

El contribuyente fue omiso en realizar el pago del crédito fiscal, por lo que la autoridad inició –por primera ocasión– el Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE) en septiembre de 1994, trabando embargo sobre tres bienes inmuebles propiedad del contribuyente.

En diciembre de 1997, le fue dado a conocer el avalúo sobre los bienes embargados en esa primera diligencia. Avalúo que quedó firme desde agosto de 1999; es decir, que la autoridad se encontraba facultada de manera reglada para convocar a remate de los bienes embargados desde esa fecha, diligencia que no realizó.

Posteriormente, la autoridad fiscal inicio cuatro PAE's adicionales con la intención de hacer efectivo el cobro del mismo crédito fiscal, embargando diversos bienes inmuebles propiedad del quejoso (incluso algunos de ellos en más de una ocasión), y ordenando la transferencia de los recursos de sus cuentas bancarias; todo ello sin haber finalizado el primer procedimiento.

De los cinco PAE's sólo dos concluyeron, aunque ninguno de ellos correspondió al instaurado primigeniamente en 1994. Incluso, uno de ellos terminó 13 años después de haberse iniciado.

En 2007 y 2011, la autoridad fiscal adjudicó en favor del fisco federal dos bienes inmuebles que fueron embargados en junio de 2006 y posteriormente, un tercero embargado en septiembre de 1998, sin concluir el PAE de 1994.

Derivado de la dilación de las actuaciones, el crédito aumentó a una cantidad mayor al valor de la totalidad de los bienes del contribuyente, dificultando su finiquito. No obstante, de la revisión de los cálculos efectuados por la autoridad, **Prodecon** observó que el monto del crédito fiscal a cubrir (\$3'484,177.14), era tres veces mayor al calculado por la Procuraduría (\$1'036,496.42).

Ante tales hechos, emitió la Recomendación 19/2012, en la que señaló que la gravedad y número de las violaciones cometidas por la autoridad fiscal superaban incluso el mismo texto de las disposiciones legales aplicables, toda vez que la autoridad no actuó con apego a los principios de legalidad y eficiencia en el desempeño de sus funciones, ya que la facultad de cobro debe ejercerse necesariamente en los términos y bajo las condiciones prescritas en la ley; es decir, en un tiempo razonable.

Como se observa, en este caso el contribuyente soportó durante 18 años la acción ejecutora del Estado, que provocó la pérdida total de su patrimonio.

Lecturas de apoyo:

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *La naturaleza del procedimiento de Quejas ante la Prodecon*, México, Prodecon, <http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/masPublicaciones/Naturalezadelprocedimientodequejas.pdf>

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Derechos Fundamentales y la condonación de multas fiscales*, México, Prodecon, Serie de Cuadernos, no. V, <http://www.prodecon.gob.mx/libros/c5/01.html>

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Inmovilización de cuentas bancarias a la luz de las Recomendaciones de Prodecon*, México, Prodecon, Serie de Cuadernos de Prodecon, no. VII., <http://www.prodecon.gob.mx/libros/c7/img/CuademoVII.pdf>

Recomendaciones Prodecon: http://www.prodecon.gob.mx/recomendaciones/menu_recomendacione.html

Preguntas y respuestas:

1. ¿En qué consiste el procedimiento de queja y cuál es su objeto?

R. Es un procedimiento para-procesal que se crea como instrumento adicional a los procedimientos jurisdiccionales tradicionales y su competencia está asignada a un organismo con una función no jurisdiccional, y tiene como objeto contribuir al acceso a la justicia y, por tanto, evitar la dilación en la administración de ésta, para coadyugar a la solución de los conflictos derivados por violaciones a los derechos humanos mediante un sistema alternativo de protección de derechos.

2. ¿En contra de qué actos puede ser presentada una queja o reclamación?

R. Contra actos emitidos por autoridades fiscales federales que pudieran resultar lesivos de sus derechos como contribuyentes, sean definitivos o no, incluso contra aquellas emitidas por las autoridades las coordinadas en las entidades federativas, así como por los organismos fiscales autónomos, tales como el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

3. Menciona dos casos de improcedencia de la queja o reclamación.

R. Cuando:

- No se aporten los datos necesarios para la determinación de la existencia de los hechos objeto de la queja o reclamación.
- La pretensión del promovente sea la tramitación de recursos o acciones distintas a las de la competencia de la procuraduría.

4. ¿Qué finalidad tienen las Recomendaciones Públicas que realiza Prodecon?

R. Tienen como finalidad revelar, transparentar, difundir y propiciar la corrección de las prácticas y actos de las autoridades fiscales, cuando dichos actos resulten lesivos de los derechos de los contribuyentes, ya que un elemento esencial de la Recomendación es su publicidad y difusión a efecto de lograr promover el respeto irrestricto a los derechos y garantías de los contribuyentes.

Capítulo VI

El Mejoramiento del Sistema Tributario y de las Prácticas Administrativas

Objetivo: Conocer y analizar las facultades sustantivas de investigación de problemas sistémicos, reuniones con las autoridades fiscales, emisión de opiniones técnicas al SAT, propuestas de modificación de la normatividad interna del SAT y propuestas de modificación de las leyes fiscales ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente detenta un conjunto de atribuciones sustantivas, cuyo propósito es el mejoramiento del sistema tributario nacional. Estas facultades, que se regulan en el artículo 5 fracciones X, XI, XII, XIV y XVI de la Ley Orgánica de **Prodecon**, son:

- A. Proponer al SAT modificaciones a su normatividad interna;
- B. Investigación y análisis de problemas sistémicos;
- C. Opinión técnica a solicitud del SAT;
- D. Reuniones con autoridades fiscales; y
- E. Presentar ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados modificaciones a las disposiciones fiscales.

Todas estas facultades están a cargo de la Subprocuraduría de Análisis Sistémico y Estudios Normativos y se encaminan a la protección de los derechos fundamentales de un grupo, categoría, sector o de la generalidad de los contribuyentes.

6.1 Investigación y análisis de Problemas Sistémicos¹⁷⁴

La facultad de **Prodecon** para investigar problemas sistémicos busca la eliminación de prácticas o políticas perjudiciales a los derechos de los contribuyentes, que no pueden ser restituidas por los medios ordinarios de defensa y que, no obstante, afectan a un considerable número de contribuyentes o a la totalidad de ellos.

Los problemas sistémicos son aquellos que derivan de la estructura misma del sistema tributario y que se traducen en inseguridad jurídica, molestias, afectaciones o vulneración de derechos en perjuicio de todos los contribuyentes, o un grupo o categoría de los mismos. Su investigación procede de oficio o a petición de parte.¹⁷⁵

Por su complejidad, estos problemas requieren de estudios con miras a cambios administrativos o modificaciones a normas legales o administrativas, para brindar mayor protección a los derechos de los contribuyentes, asegurar su trato equitativo, así como simplificar y facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

6.1.1 Sustanciación del procedimiento (investigación y análisis)

La identificación de un problema sistémico se realiza a través de un procedimiento que abarca el ejercicio de facultades de investigación, mesas de análisis y elaboración de

174 Artículos 66 a 73, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

175 Artículos 2, fracción X, Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, y 67, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

estudios técnicos y especializados para formular propuestas de solución. Agotado el procedimiento, la Procuraduría puede llegar a emitir un dictamen de Recomendación a las autoridades fiscales.¹⁷⁶ También derivado de las investigaciones, puede hacer propuestas de modificación a las disposiciones fiscales ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados y/o proponer al SAT modificaciones a su normatividad interna.

Inicio del procedimiento

El procedimiento de investigación de problemas sistémicos puede iniciar de manera oficiosa o a petición de parte.

De manera oficiosa, la Procuraduría puede advertir la existencia de posibles problemas sistémicos a través de las reuniones que mantenga con las autoridades fiscales y los grupos organizados de contribuyentes; o bien, derivado del ejercicio de sus demás atribuciones sustantivas.

Para tal efecto **Prodecon** realiza un análisis y posteriormente emite el acuerdo mediante el cual puede determinar la existencia o inexistencia del probable problema sistémico, el primero cuando se considera que hay elementos suficientes que sugieren la probable actualización de un problema sistémico, continuando con el análisis para su posterior conclusión; el segundo cuando no se encuentran indicios ni elementos para constituir un problema.

Al realizar el estudio y análisis de la problemática detectada de oficio o planteada por algún grupo o sector de contribuyentes, se deben tomar en consideración los siguientes elementos:¹⁷⁷

- A. Los aspectos involucrados en el posible problema sistémico de que se trate;
- B. La materia sobre la que versa el problema;
- C. Las prácticas administrativas o criterios de la autoridad que ocasionan el problema o la ley o norma de la que derivan.

Desarrollo del procedimiento

Una vez identificado el posible problema sistémico, la Procuraduría puede convocar a una o varias mesas de trabajo para encontrar soluciones al problema observado.¹⁷⁸

Derivado de las investigaciones y análisis realizado por la Procuraduría, si se advierte que el planteamiento formulado constituye un problema sistémico da lugar a la emisión

.....

176 Artículo 66, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

177 Artículo 69, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

178 Artículo 70, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

de un Acuerdo de Calificación o un Análisis Sistémico con requerimiento de informe, que son los documentos públicos a través de los cuales **Prodecon** da a conocer a la autoridad involucrada los resultados de la investigación y análisis de las prácticas que se estiman pueden constituir un problema sistémico y, por ende, afectar derechos fundamentales de los pagadores de impuestos.

La Procuraduría notificará a la autoridad involucrada el análisis sistémico con requerimiento de informe o el acuerdo de calificación y se le dará un plazo de treinta días naturales para que manifieste lo que a su derecho convenga.¹⁷⁹

Al respecto, en tales documentos se debe tomar en consideración, lo siguiente:

- A. Antecedentes;
- B. Materia objeto de la calificación;
- C. Prácticas administrativas de la autoridad;
- D. Aspectos jurídicos involucrados;
- E. Observaciones y consideraciones de **Prodecon**; y
- F. Calificación o recomendación y medidas correctivas.

Terminación del procedimiento

Una vez analizado el informe de la autoridad, el procedimiento termina con la emisión de uno de los documentos siguientes:

- A. Dictamen de Desestimación.
- B. Dictamen de Recomendación Sistémica.

Cabe mencionar que en caso de aceptar la Recomendación, dentro del término de treinta días hábiles siguientes, las autoridades proporcionarán las pruebas que acrediten su cumplimiento,¹⁸⁰ plazo que puede ser ampliado por igual término cuando lo soliciten las autoridades involucradas, previa evaluación y autorización del titular de la Procuraduría; además, deberán señalar de forma pormenorizada las medidas adoptadas para subsanar la problemática detectada y, en su caso, para restituir los derechos de los contribuyentes.

179 *Idem*.

180 Artículo 73, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

El dictamen de desestimación es el documento mediante el cual **Prodecon** determina el desvanecimiento del problema sistémico.¹⁸¹ Por su parte, el dictamen de recomendación sistémica es el documento que determina de manera pública a las autoridades fiscales los aspectos que pueden considerar para corregir la práctica que constituye el problema sistémico, a fin de que se observen y respeten los derechos fundamentales de los contribuyentes y, si procediere, la reparación de los daños y perjuicios que se hubiesen ocasionado, teniendo como resultado último revelar, transparentar, difundir y propiciar la corrección de las prácticas y actos de las autoridades fiscales, cuando dichos actos resulten lesivos de los derechos de los contribuyentes.

Las recomendaciones, así como la aceptación a ellas, deben publicarse. Cuando a juicio del titular de la Procuraduría o del Delegado o Delegados, la recomendación se refiera a conductas o prácticas de las autoridades fiscales que impliquen graves violaciones a los derechos de los contribuyentes, se publicará a través de los medios que estimen conducentes.¹⁸²

6.2 Reuniones con Autoridades Fiscales

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente convoca a autoridades fiscales federales a reuniones periódicas y extraordinarias, cuyo objeto es la interlocución permanente entre los participantes, a efecto de mejorar y fortalecer las relaciones entre autoridades y contribuyentes. A través de dichas reuniones se busca reconocer e identificar los principales problemas de los contribuyentes, así como los puntos o temas de desacuerdo entre las autoridades fiscales federales, por lo que de tales reuniones pueden surgir las propuestas de solución, sugerencias, acuerdos, compromisos y recomendaciones que correspondan.

Las reuniones periódicas se celebran cada tres meses, y las extraordinarias pueden convocarse en cualquier momento, de oficio o a petición de parte, por casos graves o urgentes que estén afectando a un sector, tipo o grupo de contribuyentes; o bien a la generalidad de ellos.

A dichas reuniones pueden acudir e intervenir los síndicos, representantes de colegios profesionales, grupos organizados de consumidores, sindicatos, cámaras empresariales y sus confederaciones y, en general, grupos de contribuyentes legalmente constituidos y acreditados ante la Procuraduría.¹⁸³

Prodecon podrá imponer multa a las autoridades fiscales federales, que habiendo sido debidamente notificadas de la convocatoria a la reunión correspondiente, no acudan a la misma, a menos que con 24 horas de anticipación hayan comunicado a la Procuraduría mediante oficio la causa justificada que les impide asistir, en cuyo caso es obligatorio

181 Artículos 31, fracción VII, Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

182 Artículos 49 y 73, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

183 Artículo 5, fracción XIV, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

que en el propio oficio designen al funcionario que los representará, el cual tendrá el carácter de Delegado de la autoridad ausente.¹⁸⁴

6.3 Opinión Técnica a petición del SAT

Prodecon puede emitir opinión especializada sobre la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras a petición expresa del Jefe del SAT, o a través de las Administraciones Generales que éste autorice.¹⁸⁵ Mediante esta facultad, la Procuraduría pretende esclarecer y precisar la correcta aplicación de la norma fiscal, apoyando al SAT para que su labor recaudatoria se lleve a cabo con pulcritud y respeto a los derechos de los contribuyentes.

Estas opiniones son públicas y tienen el propósito de proporcionar solidez y asistencia técnica a las autoridades fiscales y aduaneras en el ejercicio de sus atribuciones, velando en todo momento por el respeto a los derechos de los contribuyentes.

6.4 Propuestas de modificación a las disposiciones fiscales

Prodecon puede identificar –a través de cualquiera de los procedimientos que lleva a cabo con motivo de sus facultades–, las disposiciones normativas que afecten los derechos y seguridad jurídica de los contribuyentes, a fin de proponer su modificación.

6.4.1 Propuestas de modificación a la normatividad interna del SAT

La facultad de la Procuraduría de proponer al SAT modificaciones a su normatividad interna procede de oficio o a petición de parte interesada y tiene como propósito identificar disposiciones dentro de esa normatividad, que afecten los derechos de los pagadores de impuestos.¹⁸⁶

Se entiende por normatividad interna del SAT a todas aquellas disposiciones emitidas por las Administraciones Generales de dicho organismo que rigen las actuaciones de sus unidades administrativas y que no son publicadas ni difundidas entre los contribuyentes.¹⁸⁷

El procedimiento de propuesta de modificación inicia, cuando la Procuraduría conoce que cierta norma interna del SAT podría estar afectando los derechos y la seguridad jurídica de los contribuyentes.¹⁸⁸ En caso de que desconozca el texto y contenido de la normatividad interna, requiere a la Administración General del SAT para que se la proporcione. Si tras el análisis se advierte que vulnera los derechos del contribuyente, la Procuraduría realiza una propuesta de modificación.

184 Artículo 85, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

185 Artículos 74 y 75, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

186 Artículo 58, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

187 Artículo 59, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

188 Artículo 60, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

La propuesta de modificación debe señalar con toda precisión la forma y términos en que la normatividad interna viola los derechos y seguridad jurídica de los contribuyentes.¹⁸⁹

Además, la Procuraduría puede realizar mesas de trabajo con la Administración General respectiva, para determinar conjuntamente, los alcances y términos en los que se debe realizar la modificación a la normatividad interna.¹⁹⁰

En caso de que del análisis de la normatividad no se adviertan violaciones se emite un dictamen en que se desestima la propuesta.

6.4.2 Ante la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados

La facultad de la Procuraduría de elaborar y presentar ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados propuestas de modificación a las disposiciones fiscales procede de oficio o a petición de parte interesada y tiene como propósito identificar las disposiciones que afecten a los contribuyentes, a fin de garantizar la defensa y seguridad de los pagadores de impuestos.

El titular de la Procuraduría es el encargado de efectuar las gestiones necesarias para que la Comisión de Hacienda y Crédito Público evalúe la propuesta y, en su caso, disponga su presentación.

6.5 Estudio de casos

El ejercicio de la facultad sustantiva de investigar problemas sistémicos, ha dado lugar a la emisión de diversas Recomendaciones y análisis sistémicos, los cuales constatan las prácticas y los actos que afectan o vulneran los derechos de los contribuyentes, a continuación se mencionarán dos de éstos casos.

6.5.1 Inmovilización de cuentas bancarias¹⁹¹

🌀 Planteamiento del problema

La inmovilización de cuentas bancarias es un ejemplo paradigmático de grave violación a los derechos de los contribuyentes, que ha derivado en diversas acciones de **Prodecon**.

La inmovilización de cuentas bancarias es una medida que, en la generalidad de los casos, impide a los contribuyentes continuar normalmente con la operación habitual de su giro, pues se obstaculiza el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, así como de las contractuales y laborales, lo que puede llevar a la extinción de empresas, pérdida de empleos, inhibición de la inversión productiva y hasta poner en riesgo la propia subsistencia del contribuyente.

189 Artículo 61, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

190 Artículo 65, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

191 Cfr. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Inmovilización de cuentas bancarias a la luz de las Recomendaciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*, México, **Prodecon**, Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no. VII, 2012, <http://www.Prodecon.gob.mx/libros/c7/03.html>.

Si bien las autoridades fiscales están facultadas por ley para ordenar la inmovilización de los depósitos y cuentas financieras, se considera que esta medida debe llevarse a cabo con la mayor reserva, con estricto apego a derecho y en proporción a los objetivos que se persigan, ponderando en todo momento los derechos fundamentales de los contribuyentes involucrados.

🕒 Análisis

En el Código Fiscal de la Federación se preveían cuatro supuestos que pueden dar origen a la inmovilización de cuentas bancarias:

A. Aseguramiento precautorio. Medida de apremio que tiene como fin compeler al particular a que permita el ejercicio de las facultades de la autoridad fiscal ante la oposición u obstaculización al inicio o desarrollo de las facultades de fiscalización, o bien porque el contribuyente se encuentre no localizable, desaparezca o exista el peligro de que oculte, enajene o dilapide sus bienes, o se niegue a proporcionar su contabilidad. Esta medida se realiza cuando aún no ha sido determinado un crédito fiscal, como es el caso contemplado en el artículo 40, fracción III, del CFF¹⁹² o bien, cuando exista una determinación provisional de adeudos fiscales presuntos únicamente para efectos del aseguramiento, como lo preveía el artículo 145-A (derogado) del mismo ordenamiento.

B. Embargo precautorio. Medida preventiva que tiene como finalidad asegurar el interés fiscal, cuando el crédito fiscal ya está determinado pero aún no se convierte en exigible, y exista peligro inminente de que el obligado realice alguna maniobra tendiente a evadir su cumplimiento (Artículo 145, párrafo segundo, del CFF).

C. Embargo dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE). Tiene como finalidad garantizar el cobro del crédito fiscal y se realiza cuando el crédito fiscal es exigible (Artículos 151, fracción I, 155, fracción I, y 156-Bis del CFF).

D. Inmovilización y transferencia como medio de cobro. Medio sumario de cobro alternativo al PAE, que procede únicamente frente a créditos fiscales firmes (Artículo 156-Ter, fracción IV, del CFF).

Es importante destacar que el aseguramiento, embargo precautorio y embargo como medio de cobro (incisos A, B y D) de las cuentas bancarias, son medidas que la ley autoriza se lleven a cabo fuera del Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE), mientras que sólo el embargo como garantía del crédito fiscal (inciso C), se produce dentro del PAE.

192 Sobre el particular, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determinó en la contradicción de tesis 291/2012 que el artículo 40, fracción III del Código Fiscal de la Federación viola la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de nuestra Constitución Política, al considerar que se restringe de forma excesiva e innecesaria los derechos de los contribuyentes al limitar el ejercicio de su derecho de propiedad e impedirles que continúen con la operación ordinaria de sus actividades. Cfr. Contradicción de tesis 291/2012, versión taquigráfica de la sesión pública ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 27 de septiembre de 2012, http://200.38.163.175/PLENO/ver_taquigraficas/27092012PO.pdf.

El aseguramiento y el embargo precautorios de las cuentas bancarias son medidas de apremio cuya imposición procede, según la ley, únicamente cuando el contribuyente adopta conductas o actitudes encaminadas a evadir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Sin embargo, tanto el aseguramiento como el embargo precautorio son facultades discrecionales que la autoridad puede ejercer, siempre y cuando el contribuyente se ubique en las hipótesis de ley, quedando la autoridad obligada en ambos casos, a levantar acta circunstanciada en la que precise de qué manera se opuso, impidió u obstaculizó físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de las facultades de comprobación; no obstante la norma no prevé carga o modalidad alguna a la autoridad para acreditar fehacientemente tales supuestos de sustracción al ejercicio de la facultad fiscalizadora, ni tampoco define expresamente lo que debe entenderse por "riesgo inminente" o cómo se califica por la autoridad la existencia del mismo, lo que representa inseguridad jurídica para el gobernado.

Por su parte, el embargo dentro del procedimiento administrativo de ejecución tiene como finalidad garantizar el crédito fiscal exigible; en este supuesto, la autoridad hacendaria antes de emitir la orden de inmovilización de cuentas bancarias para hacer efectivos créditos fiscales que no hayan sido cubiertos, y debe agotar, en todo caso, el PAE (como lo establece el artículo 156 Bis del CFF), por lo que la autoridad invariablemente debe agotar las formalidades que la legislación prevé para dicho procedimiento, como lo es el otorgar al deudor el derecho a señalar los bienes suficientes, para que, en su caso, se rematen o enajenen fuera de subasta o se adjudiquen a favor del fisco; o bien, embargar negociaciones a fin de obtener, mediante su intervención, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios. Las propias normas que regulan el PAE establecen el orden preciso en que el deudor deberá señalar los bienes sobre los cuales se debe trabar el embargo (artículo 155, fracción I, del CFF), el cual corresponde a los depósitos bancarios el primero junto con el dinero y los metales preciosos. No obstante lo anterior, en tanto el crédito fiscal no quede firme, el contribuyente tiene el derecho a exhibir otra forma de garantía en sustitución del embargo de sus cuentas, supuesto en el cual la inmovilización de cuentas deberá ser levantada.

Por lo que se refiere a la inmovilización y transferencia como medio de cobro, la Corte ha validado que no se cumpla con todas las etapas del PAE, toda vez que estimó se trata de "una atribución que tiene su origen en el procedimiento sumarísimo y alterno de cobro" y por tanto no se tiene que hacer el requerimiento previo de pago al deudor.

De lo anterior, se advierte que las diversas modalidades de la inmovilización de cuentas bancarias se encuentran en normas que favorecen la comisión de irregularidades por parte de las autoridades y por tanto la vulneración de los derechos humanos del contribuyente, como lo son las siguientes:

A. Notificación. Independientemente de la forma en que se inmovilizan las cuentas de los contribuyentes, éstos tienen conocimientos de la medida impuesta, cuando tal circunstancia les es informada por su banco o cuando les es imposible disponer de sus fondos.¹⁹³ Los contribuyentes no se enteran, ni siquiera con posterioridad a la medida impuesta, de la autoridad que la ordenó, o bien, de las causas que la motivaron, atentando contra los principios de seguridad jurídica y debido proceso, ya que los contribuyentes tienen derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales que tramitan los procedimientos en los que tengan la condición de interesados y las actuaciones que requieran su intervención, además de que éstas deberán llevarse a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.

La autoridad fiscal debe entender como una obligación, independientemente de la claridad de la norma, la de notificar al contribuyente en cualquier caso de inmovilización de cuentas inmediatamente después de que sea realizada, para dar a conocer todos los datos al contribuyente, pues el hecho de que la autoridad no notifique al contribuyente, constituye una violación a los derechos de audiencia y debido proceso garantizados en la Constitución.

B. Medidas cautelares ordenadas por autoridad jurisdiccional. La mala regulación de la inmovilización de cuentas puede provocar que el contribuyente tenga que acudir a medios de defensa, en los que busca obtener una medida suspensiva para disponer de sus cuentas u obligar a la autoridad a aceptar una garantía del interés fiscal menos onerosa y perjudicial para la operación de su giro.

Sin embargo, en ocasiones la autoridad fiscal ordena la inmovilización de cuentas bancarias y la transferencia de fondos para hacer efectivo el pago de créditos fiscales determinados, no obstante que los mismos, además de encontrarse garantizados se encuentra *sub judice*.¹⁹⁴

C. Las autoridades no justifican la imposición de la medida precautoria. Conforme al artículo 40, fracción III¹⁹⁵ y 145-A (derogado), del CFF, el aseguramiento de los bienes o de la negociación del contribuyente procede cuando: i) los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados obstaculicen, impidan o se opongan al desarrollo de las facultades de fiscalización; ii) se ignore el domicilio del contribuyente o desaparezca; iii) exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes, o iv) se niegue a proporcionar la contabilidad.

Por su parte, el artículo 145 del CFF, segundo párrafo, establece que el embargo precautorio puede realizarse sólo cuando a juicio de la autoridad existe peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendente a evadir el cumplimiento de un crédito fiscal determinado no exigible.

193 Recomendaciones 01/2012, 02/2012, 04/2012 y 05/2012, disponibles en:
http://www.Prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/recomendacion_1_2012_v2.pdf;
<http://www.Prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION%2002-2012.pdf>;
http://www.Prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_042012_v2.pdf;
http://www.Prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/Recomendacion_05-2012.pdf.

194 Recomendación 11/2012, disponible en:
http://www.Prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_11-2012.pdf.

195 Procuraduría de la Defensa del Contribuyente conoció de varios asuntos antes de que la fracción III del artículo 40 del Código Fiscal de la Federación fuese declarada inconstitucional por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Así, se observa que el aseguramiento y embargo precautorio son instrumentos excepcionales para casos extraordinarios que sólo se justifican con la constatación de la efectiva actualización de los supuestos referidos y, en todo caso, la autoridad queda obligada a levantar acta circunstanciada en la que se acrediten fehacientemente los hechos que sustentan la actualización de alguna de las hipótesis mencionadas.¹⁹⁶

En consecuencia, sólo si se acredita que el contribuyente se opuso, impidió u obstaculizó el ejercicio de las facultades fiscalizadoras o que se negó a proporcionar la contabilidad, se deben imponer las medidas extraordinarias, y al desaparecer los motivos para su imposición, éstas inmediatamente deben ser levantadas.

D. Transferencia de fondos de cuentas inmovilizadas para efectuar el cobro de créditos fiscales no firmes. Sólo cuando existe un crédito fiscal determinado, la autoridad fiscal puede inmovilizar cuentas bancarias de manera directa y transferir los recursos. En tal caso, debe además verificar que dicho crédito sea firme y que no se encuentre garantizado (artículo 156–Ter, fracción IV, Código Fiscal de la Federación).

Sin embargo, en ocasiones la autoridad fiscal ordena la inmovilización de cuentas bancarias y la posterior transferencia de fondos para hacer efectivo el pago de créditos fiscales determinados, no obstante que los mismos, además de encontrarse garantizados se encuentra sub judice.¹⁹⁷

E. Sustitución de garantía. En ocasiones, en el PAE, las autoridades rechazan la sustitución del embargo de cuentas por otra garantía, aún y cuando estén autorizadas por la legislación fiscal.¹⁹⁸

El que las autoridades lleven a cabo esas malas prácticas, no sólo evidencia el desconocimiento total de las disposiciones que regulan la garantía del interés fiscal, así como las relativas al procedimiento de ejecución de los actos administrativos, sino que además, afecta los derechos fundamentales de legalidad, debido proceso, seguridad y certeza jurídica de los contribuyentes, reconocidos constitucionalmente. Es importante mencionar que, si la autoridad inmovilizó cuentas bancarias derivado del PAE, a efecto de garantizar el interés fiscal de créditos fiscales exigibles, en tanto éstos no queden firmes, el contribuyente puede ofrecer otra forma de garantía de las contempladas en el artículo 141 del CFF, en sustitución del embargo de las cuentas, como bien lo establece el último párrafo del artículo 156–Bis. Lo anterior, una vez que la autoridad resuelva y notifique al contribuyente sobre la admisión o rechazo de la garantía ofrecida, o bien, le requiera requisitos adicionales.

Por tanto, las autoridades están impedidas para ejecutar créditos fiscales que se encuentren garantizados y deben suspender el PAE si se garantiza el interés fiscal por cualquiera de los medios permitidos por las leyes de la materia.¹⁹⁹

196 La Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvo en una tesis aislada que tal extremo se justifica en tanto se levante “[...] acta circunstanciada donde consten detalladamente los antecedentes y alcances de la determinación de la autoridad, de manera que no se deja en estado de incertidumbre al gobernado por la aplicación en su perjuicio de esta medida”; Tesis aislada 1a. XXVI/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, L. XXXI, febrero de 2010, p. 110.

197 Recomendación 11/2012, disponible en: http://www.Prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_11-2012.pdf.

198 Recomendación 01/2011, disponible en: http://www.Prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/VERSION%20P%C3%A9ABLICA%20RECOMENDACION-C3%93N%2001-2011_v2.pdf. Asimismo, Cfr. Recomendación 03/2012, disponible en: http://www.Prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION%2003-2012_v2.pdf.

199 Artículo 141, Código Fiscal de la Federación.

F. Inmovilización de cuentas bancarias y transferencia de fondos por créditos fiscales prescritos. En ocasiones la autoridad inmoviliza las cuentas bancarias del contribuyente y transfiere los fondos para hacer efectivo el cobro de créditos fiscales prescritos,²⁰⁰ lo que constituye una situación de especial gravedad, pues además de ser contrario a lo establecido legalmente, deja en evidencia el exceso y arbitrariedad en el ejercicio de sus atribuciones, transgrediendo los derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídicas, reconocidos constitucionalmente, además de los consagrados en los artículos 2º, fracción IX, y 4º de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en el sentido de que las actuaciones de las autoridades fiscales se deben llevar a cabo en la forma que le resulte menos onerosa al pagador de impuestos.

G. Inmovilización de depósitos ajenos a los contribuyentes y embargo de bienes inembargables. En ocasiones la autoridad inmoviliza depósitos sin que exista fundamento, motivo, procedimiento de fiscalización o crédito fiscal a cargo del titular de la cuenta inmovilizada, que justifique la imposición de la medida, ya sea, como parte de un procedimiento de cobro coactivo o como medida cautelar o precautoria. De la misma manera, las autoridades fiscales afectan bienes inembargables al inmovilizar depósitos relativos a pensiones o aquellos destinados a la manutención de cónyuge o hijos.²⁰¹

Ambas prácticas evidencian la actuación excesiva y arbitraria de las autoridades fiscales en la inmovilización de cuentas bancarias pues, por un lado, no existe fundamento ni motivo que verifique la legalidad de la medida coactiva y, por el otro, se impone la medida sobre bienes que por ministerio de ley no pueden ser objeto de embargo, siendo entonces la inmovilización de cuentas sin lugar a dudas, totalmente ilegal y arbitraria, pues se transgrede la esfera jurídica y económica de los gobernados.

Estas irregularidades vulneran los derechos de audiencia, legalidad, seguridad jurídica, debido proceso, propiedad e, incluso, mínimo vital.

6.5.2 Insuficiencia del catálogo de actividades para determinar la clase para el seguro de riesgos de trabajo (IMSS)²⁰²

El catálogo de actividades para determinar la clase para el seguro de riesgos de trabajo previsto en el artículo 196 del Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización, no contempla muchas de las actividades comerciales, industriales y empresariales que hoy día se llevan a cabo en nuestro país, situación que genera que los patrones determinen su clase con base en una actividad similar o análoga a la que efectivamente realizan.

200 Recomendación 14/2012, disponible en:

http://www.Prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_14_2012.pdf.

201 Recomendación 04/2012 y Recomendación 17/2012, disponible en:

http://www.Prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_04-2012_v2.pdf;

http://www.Prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_17-2012.pdf.

202 Análisis Sistémico 3/2013, disponible en:

<http://www.Prodecon.gob.mx/actas-autoridad3.html>.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente detectó que el régimen de seguridad social en México se integra por varios ramos de aseguramiento obligatorio. En el caso del seguro de riesgos de trabajo, los patrones realizan aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) tendientes a garantizar la salud e integridad de los trabajadores que en el desarrollo normal de sus actividades laborales han sufrido alguna clase de enfermedad o accidente que merma o afecta su salud.

El artículo 71 de la Ley del Seguro Social (LSS) establece que las cuotas relativas al seguro de riesgos de trabajo deberán pagarse con base en el salario base de cotización del trabajador, considerando además los riesgos inherentes a la actividad de la negociación de que se trate, en los términos en que establezca el Reglamento de la Ley del Seguro Social en materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización (RACERF).

Asimismo, el artículo 73 de la LSS establece que las empresas que se inscriban por primera vez al IMSS, o bien, aquéllas que cambien de actividad, cubrirán la prima media de la clase que les corresponda conforme al catálogo de actividades a que se refiere el artículo 196 del RACERF, de acuerdo a la tabla siguiente:

Prima media	En por cientos
Clase I	0.54355
Clase II	1.13065
Clase III	2.59840
Clase IV	4.65325
Clase V	7.58875

Conocida la posible afectación en materia de inseguridad e incertidumbre jurídica de los patrones al tener que enterar las primas correspondientes al seguro de riesgo de trabajo, conforme a una actividad que no necesariamente corresponde a la que efectivamente realiza su empresa, **Prodecon** convocó al IMSS a una Reunión Periódica para abordar el problema.

En dicha Reunión, el IMSS reconoció el desfase del actual catálogo de actividades contemplado en el RACERF, manifestando que ya había adoptado varios acuerdos,²⁰³ a efecto de iniciar los trabajos para su actualización, con base en el Sistema de Clasificación Industrial de América del Norte (SCIAN), utilizado y administrado por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI).

.....

203 Acuerdo SA2.HCT.260808/225.P.DIR del 26 de agosto de 2008, emitido por el Consejo Técnico del Instituto Mexicano del Seguro Social, que establece la autorización al IMSS para actualizar el catálogo de referencia conforme al SCIAN y Acuerdo para el uso del Sistema de Clasificación Industrial para América del Norte (SCIAN), en la recopilación, análisis y presentación de estadísticas económicas, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de julio de 2009, mediante el cual, se estableció a dicho sistema y sus actualizaciones, como clasificador obligatorio para las unidades del estado que generen u obtengan estadísticas económicas a través del Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica.

Asimismo, señaló que se tenía terminado el catálogo de clasificación con todas las “actividades novedosas”, a fin de que los empleadores pudieran clasificarse en la actividad exacta que realizan. Sin embargo, añadió que las equivalencias de esas actividades aún no estaban disponibles porque no están concluidas, pero una vez terminadas se podrían definir las actividades que, por su naturaleza y riesgo, deben variar la prima.

Por lo tanto, el IMSS precisó: Que el Instituto no podía pronunciarse respecto de la modificación del monto de la prima y que cualquier modificación al reglamento sólo podría hacerse por el Ejecutivo Federal, a través de una reforma reglamentaria.

Por su parte, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estimó adecuado que, dentro del marco normativo que se implemente para la actualización del catálogo de actividades, se tome en cuenta la protección más amplia a los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos, toda vez que el propio IMSS reconoció la necesidad de garantizar a los patrones seguridad y certidumbre jurídica en la determinación de la clase de seguro de riesgo de trabajo con base en la actividad que efectivamente realizan, recomendó actualizar el catálogo de actividades contenido en el RACERF en los términos indicados, de tal forma que las aportaciones por concepto de cuotas al seguro de riesgo de trabajo se enteren atendiendo a los principios de proporcionalidad y equidad contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

Asimismo, **Prodecon** recomendó que al entrar en vigor el nuevo Catálogo de Actividades para la Clasificación de las Empresas en el Seguro de Riesgos de Trabajo, contenido en el artículo 196 del RACERF, los patrones se auto clasifiquen en la división económica, grupo económico, fracción y clase que les corresponda de acuerdo a los riesgos inherentes a su actividad, mediante el aviso de modificación respectivo.

De igual manera, sugirió que en el reglamento modificado se establezca un régimen de transición que considere el impacto financiero de aquellos patrones que en virtud del cambio de actividad se encuentren obligados a pagar una prima media superior a aquella que habían estado pagando. Por tanto, propuso que los patrones continúen cotizando con la misma prima hasta que les corresponda revisar su siniestralidad, conforme al periodo y dentro del plazo que señala el propio RACERF en su artículo 34 y siguientes, en términos de lo dispuesto por el artículo 74 de la LSS.

Preguntas y respuestas:

1. ¿Qué facultades tiene la Subprocuraduría de Análisis Sistémico y Estudios Normativos?

R. Investigación y análisis de problemas sistémicos, reuniones con autoridades fiscales, opinión técnica a solicitud del SAT; proponer al SAT modificaciones a su normatividad interna, y presentar ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados modificaciones a las disposiciones fiscales.

2. ¿En qué consisten los problemas sistémicos?

R. Son aquellos que derivan de la estructura misma del sistema tributario y se traducen en inseguridad jurídica, molestias, afectaciones o vulneración de derechos en perjuicio de todos los contribuyentes, o un grupo o categoría de los mismos. Su investigación procede de oficio o a petición de parte.

3. ¿Cuál es la diferencia entre el dictamen de desestimación y el dictamen de recomendación sistémica?

R. El dictamen de desestimación es el documento mediante el cual Prodecon determina el desvanecimiento del problema sistémico. Por su parte, el dictamen de recomendación sistémica es el documento que señala los aspectos que las autoridades fiscales pueden considerar para corregir la práctica que constituye el problema sistémico, a fin de que se observen y respeten los derechos fundamentales de los contribuyentes. El dictamen de recomendación tiene el fin de revelar, transparentar, difundir y propiciar la corrección de las prácticas y actos de las autoridades fiscales, cuando dichos actos resulten lesivos de los derechos de los contribuyentes.

4. Describe el objeto de las Reuniones con Autoridades Fiscales

R. A través de las reuniones se busca conocer e identificar los principales problemas de los contribuyentes, así como los puntos o temas de desacuerdo entre éstas y las autoridades fiscales federales, por lo que de tales reuniones pueden surgir sugerencias, acuerdos, compromisos y recomendaciones; es decir, su objeto primordial es la interlocución permanente entre los participantes, a efecto de mejorar y fortalecer las relaciones entre autoridades y contribuyentes.

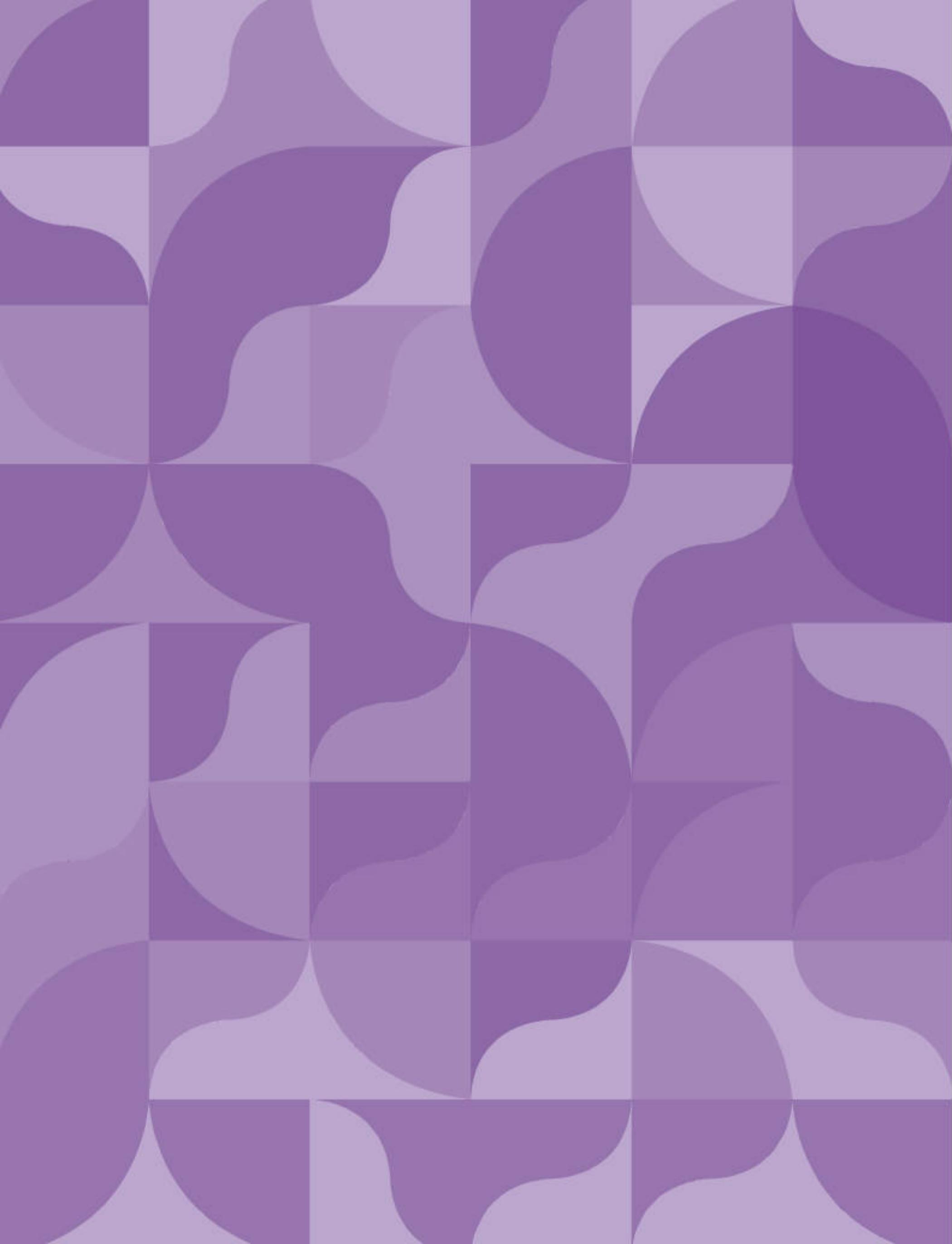
5. ¿Menciona los tipos de propuestas de modificaciones a las disposiciones fiscales?

R. Por un lado, están las propuestas de modificación a la normatividad interna del SAT, y por el otro lado, las propuestas de modificación presentada ante la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados.

Capítulo VII

Acuerdos Conclusivos

Objetivo: Conocer los Medios Alternativos de Solución de Controversias en materia tributaria; ejemplos en la experiencia comparada de Defensores del contribuyente que fungen como mediadores; así como los Acuerdos Conclusivos y el procedimiento que se sigue ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.



7.1 Introducción

No existe un momento de mayor vulnerabilidad para el contribuyente que aquél en que su contabilidad es revisada por las autoridades, a efecto de determinar si ha cumplido correctamente con las obligaciones que le imponen las leyes fiscales.

Lo anterior se debe a que los procedimientos de auditoría o revisión fiscal se prolongan en el tiempo, por regla general, doce meses, quedando el contribuyente obligado a soportar la presencia de las autoridades en su domicilio fiscal (visita domiciliaria) o bien, a tener que proporcionar en las oficinas de éstas (revisión de gabinete), un cúmulo importante de información y documentación relacionada con su contabilidad, como son sus libros y pólizas, estados de cuenta, contratos, actas de asamblea, pagarés, entre otros.

Ello aunado a que una vez terminada la visita domiciliaria o revisión de gabinete practicada por las autoridades fiscales, el contribuyente debe aguardar hasta otros seis meses, para conocer la resolución que habrá de definir si cumplió o no con sus obligaciones fiscales.

En este contexto surge la figura de los Acuerdos Conclusivos, como el primer medio alternativo de solución de diferencias en procedimientos de auditoría y los cuales otorgan al contribuyente y a la autoridad, la posibilidad de dar por terminadas, de manera anticipada y consensuada, los diferendos que se suscitan con motivo de la calificación de hechos u omisiones (uno o varios) consignados por las autoridades revisoras en los procedimientos de comprobación y los cuales pueden entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales.

Los Acuerdos Conclusivos se incorporan al Título III, Capítulo Segundo, Artículos 69-C al 69-H, del Código Fiscal de la Federación y su objeto son los hechos u omisiones (uno o varios) calificados por las autoridades revisoras, durante los procedimientos de comprobación (revisión de gabinete, visita domiciliaria o revisión electrónica) y que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales.

7.2 La Queja como antecedente de los Acuerdos Conclusivos

El antecedente directo de los Acuerdos Conclusivos se da en el procedimiento de Queja descrito en el Capítulo anterior.

Al ser una vía no jurisdiccional, flexible y sumaria, la Queja resultó ser un espacio idóneo para la comunicación directa entre fisco y contribuyentes, siendo apta para alcanzar consensos.

A través de dicho procedimiento, las autoridades fiscales encontraron un espacio seguro, técnico y especializado, para modificar sus actos y criterios. Para los contribuyentes, la Queja resultó una alternativa expedita y no costosa para resolver sus controversias sin tener que acudir a la vía jurisdiccional, pudiendo incluso lograr que se revirtiera en su beneficio el efecto de la "cosa juzgada".

No obstante la flexibilidad de su procedimiento, la Queja era un medio con ciertas limitaciones en aquellos casos en que el contribuyente se dolía de los hechos u omisiones calificados durante auditorías o revisiones fiscales, ya que las autoridades eran más reticentes a aceptar recomendaciones o sugerencias para modificar las apreciaciones o calificaciones efectuadas en los procedimientos de comprobación.

Ante este escenario **Prodecon** se dio a la tarea de investigar sobre un medio idóneo para que en nuestro sistema tributario pudiera operar la concertación de acuerdos en las auditorías.

7.3 Medios alternativos de solución de controversias

La mayoría de los tratadistas coinciden en que los medios alternativos de resolución de conflictos, se pueden analizar desde dos ópticas: "En modo amplio, que comprenden las alternativas paralelas al sistema de administración de justicia que permite a los particulares resolver las controversias de manera privada; y en sentido restringido, se trata de aquellos mecanismos encaminados a solucionar controversias entre las partes, ya sea de manera directa entre ellas, o bien, a través del nombramiento de mediadores, conciliadores o árbitros que coadyuven en la solución alterna a los conflictos".²⁰⁴

En la mediación, las partes son guiadas para encontrar una solución, pero ellas presentan sus propias propuestas de negociación o acuerdo, en el entendido de que el mediador puede proponer fórmulas para la mejor solución de la controversia.

En la conciliación, se delimitan los puntos en conflicto y el conciliador propone el proyecto de solución asistiendo a las partes para que la acuerden. En todo caso la propuesta de solución proviene del conciliador.

Finalmente, el arbitraje pone fin a la controversia mediante un laudo arbitral. Sigue las líneas generales de la resolución de controversias tradicional, sustituyendo al juez por un tercero no jurisdiccional.

En los Acuerdos Conclusivos, **Prodecon** comparte las características tanto de un mediador como de un conciliador, pues si bien guía a las partes en la búsqueda de una solución consensuada que ponga fin a la auditoría o a la revisión fiscal, en su calidad

.....

204 Cfr. Cuadra Ramírez, José Guillermo, "Medios Alternativos de Resolución de Conflictos como Solución Complementaria de Administración de Justicia", https://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/134/Becarios_134.pdf.

de Organismo Autónomo especializado en materia tributaria, se encarga de elaborar el proyecto de Acuerdo Conclusivo que habrán de suscribir el contribuyente y la autoridad revisora.

7.4 El papel de **Prodecon**

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (**Prodecon**) en su calidad de organismo público con autonomía técnica, funcional y de gestión, es la Institución del Estado Mexicano encargada de promover, transparentar y facilitar el procedimiento de los Acuerdos Conclusivos, a efecto de encontrar una solución anticipada y consensuada a los diferendos y desavenencias que, durante el ejercicio de las facultades de comprobación, puedan surgir entre contribuyentes y autoridades fiscales, contando incluso para ello, con la facultad de convocar a las partes a mesas de trabajo que tengan por objeto promover la emisión consensuada del Acuerdo Conclusivo.

Además, **Prodecon** interviene en todo momento para cuidar que el procedimiento se desarrolle de manera transparente y se preserve el cumplimiento de las disposiciones jurídicas aplicables, esencialmente en lo que hace a los derechos de los contribuyentes; actuando como intermediaria entre autoridad y contribuyente, así como facilitadora y testigo para la adopción del Acuerdo Conclusivo.

Del mismo modo, **Prodecon** garantiza que con la suscripción del Acuerdo, los contribuyentes obtengan el beneficio económico de la condonación de multas previsto en el artículo 69-G del Código Fiscal de la Federación.

7.5 Naturaleza de los Acuerdos Conclusivos

Los Acuerdos Conclusivos son un verdadero medio alternativo para la solución de controversias, así como un vehículo para la autocorrección de la situación fiscal del contribuyente.

Como medio alternativo de solución de controversias, permiten al contribuyente y a la autoridad consensuar la forma en que habrán de calificarse los hechos consignados en el procedimiento de auditoría o revisión fiscal, incluso aquellos relacionados con conceptos jurídicos indeterminados y los cuales, según el Poder Judicial de la Federación, son aquellos que carecen de una definición concreta, como es el caso de los conceptos de precio justo, autonomía o publicidad, o bien, respecto de conceptos que aún y habiendo sido definidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de jurisprudencia, como es el caso de la estricta indispensabilidad, representa todo un reto de análisis y comprensión sobre el objeto social o actividad preponderante del contribuyente, para poder determinar si una determinada erogación es o no estrictamente indispensable.

Del mismo modo, los Acuerdos Conclusivos representan un espacio de interlocución en el cual el contribuyente y la autoridad pueden consensar sobre el tratamiento fiscal específico que habrá de darse a una erogación, es decir, si la misma debe calificarse como un gasto o como una inversión y, por tanto, sobre los efectos que el tratamiento respectivo habrá de tener en la esfera jurídico-tributaria del contribuyente.

7.6 La Calificación de hechos

La calificación de hechos está implícita en las facultades de comprobación. Se refiere a los hechos u omisiones que son conocidos por las autoridades en el ejercicio de sus facultades de comprobación y que entrañan incumplimiento de las normas fiscales a cargo del contribuyente revisado.²⁰⁵

Para efectos de los Acuerdos Conclusivos, la calificación de hechos es ante todo un concepto pragmático. Es cualquier afirmación de la autoridad en las actas u oficios que emite en la auditoría o revisión, que pueda tener repercusión en materia fiscal puede ser materia del Acuerdo Conclusivo, aun sin que se precise precepto legal alguno.

Lo anterior implica que la procedencia del Acuerdo Conclusivo no depende de la cita formal y precisa por parte de la autoridad, sobre el artículo o precepto legal que ha incumplido el contribuyente auditado. Basta con que de las actas u oficios generados a lo largo del procedimiento de comprobación, se advierta la existencia de un enunciado en el cual la autoridad manifieste que el tratamiento dado por el contribuyente a un préstamo, depósito bancario, anticipo, reembolso o deducción ha sido observado por la autoridad fiscal como un posible incumplimiento a las obligaciones fiscales del contribuyente.

Cabe resaltar que el Acuerdo Conclusivo resulta terminal cuando el hecho u omisión sobre el que verse y sobre el cual las partes han alcanzado consenso.

7.7 Procedimiento para la adopción de un Acuerdo Conclusivo

7.7.1 Principios

El procedimiento para la adopción del Acuerdo Conclusivo se rige por los principios de flexibilidad, celeridad e inmediatez y carece de mayores formalismos ya que presupone la voluntad auténtica de las partes, autoridad revisora y contribuyente, para buscar una solución consensuada y anticipada al desacuerdo sobre la calificación de hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales. De igual forma, al tratarse de un procedimiento no adversarial, implica necesariamente la buena fe de las partes para alcanzar ese fin.²⁰⁶

.....

²⁰⁵ Artículos 46, fracción IV y 48, fracción IV, Código Fiscal de la Federación.

²⁰⁶ Artículo 3 de los Lineamientos que regulan el procedimiento para la adopción de Acuerdos Conclusivos ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (en adelante *Lineamientos*).

7.7.2 Solicitud

El contribuyente, sujeto a procedimiento de comprobación, podrá acudir en cualquier tiempo a solicitar la adopción del Acuerdo Conclusivo, desde que se le notifique la orden a que se refiere el artículo 43, la solicitud que prevé el artículo 48, fracción I, o la resolución provisional prevista en el 53-B, fracción I, todos del Código Fiscal de la Federación; y hasta antes de que le sea notificada la resolución definitiva que determine, en su caso, las contribuciones omitidas.²⁰⁷

Los requisitos que debe cumplir la solicitud para la adopción de un Acuerdo Conclusivo son: i) El nombre, domicilio y registro federal del contribuyente; ii) En caso de que el contribuyente comparezca mediante representante legal, que éste cuente con poder general para actos de administración, de dominio o bien con poder especial para la suscripción de los Acuerdos Conclusivos previstos en el Código Fiscal de la Federación, adjuntando copia certificada de la escritura en que conste; iii) La designación, en su caso, de autorizados para oír y recibir notificaciones, así como el domicilio que se señale para ese efecto; iv) Que el escrito sea dirigido a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y firmado por el contribuyente o su representante legal, en términos de la fracción II de este artículo; v) La mención e identificación precisa de los hechos u omisiones calificados por la autoridad revisora con los cuales no esté de acuerdo; vi) La calificación que pretende se dé a los hechos u omisiones respecto de los que solicita la adopción del Acuerdo, expresando los argumentos de fondo y razones jurídicas que la sustenten y, en consecuencia; vii) Los términos precisos con los que pretende que la autoridad acepte el Acuerdo Conclusivo, y viii) La mención de que, en todo lo manifestado, comparece bajo protesta de decir verdad.²⁰⁸

7.7.3 Trámite

Admitida la solicitud, **Prodecon** requerirá a la Autoridad Revisora para que en un plazo de 20 días hábiles formule su contestación a la solicitud de Acuerdo Conclusivo planteada por el contribuyente.

En la contestación que rinda a **Prodecon**, la autoridad revisora podrá: i) Manifestar si acepta los términos del Acuerdo Conclusivo planteados por el contribuyente; ii) Expresar con precisión, fundando y motivando, los diversos términos en que procedería su adopción, y iii) No aceptar los términos en que se plantea el Acuerdo, en cuyo caso deberá expresar los fundamentos y motivos de su negativa.

La autoridad podrá acompañar la información y documentación que considere relevante sobre la calificación de los hechos u omisiones a los que se refiera la solicitud de adopción de Acuerdo Conclusivo. La falta de atención completa y oportuna al requerimiento de la Procuraduría, hará procedente la imposición de la multa prevista en el artículo 28, fracción I, numeral 1, de la Ley Orgánica de la Procuraduría.²⁰⁹

207 Artículo 69-C, Código Fiscal de la Federación, y 2, fracción II, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

208 Artículo 96, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

209 Artículo 69-D, tercer párrafo, Código Fiscal de la Federación.

Si la autoridad acepta la adopción del Acuerdo Conclusivo, **Prodecon**, en un plazo máximo de siete días, elaborará el proyecto de Acuerdo Conclusivo,²¹⁰ mismo que notificará a las partes a efecto de que, en su caso, realicen las observaciones que estimen pertinentes en un plazo de tres días.

Posteriormente, **Prodecon** citará a las partes para la suscripción del Acuerdo Conclusivo y el cual habrá de suscribirse en tres tantos, entregándose uno a cada una de las partes y permaneciendo el tercero en los archivos de **Prodecon**.

Si al producir su contestación, la autoridad expresa términos diversos a los propuestos por el contribuyente para la suscripción del Acuerdo Conclusivo, **Prodecon** identificará y relacionará los hechos u omisiones consignados en el procedimiento de la revisión fiscal y la calificación que la autoridad propone para los mismos, con el objeto de cuidar que en la nueva calificación propuesta por la autoridad, no se varíen en perjuicio del contribuyente, los hechos u omisiones calificados en el ejercicio de las facultades de comprobación.

Del mismo modo, **Prodecon** verificará que los términos planteados por la autoridad para la adopción del Acuerdo Conclusivo resulten acordes con las disposiciones jurídicas, sobre todo en lo que respecta a los derechos del contribuyente.²¹¹

Hecho lo anterior, **Prodecon** dará vista al contribuyente para que en un plazo de cinco días hábiles, manifieste si acepta o no los diversos términos propuestos por la autoridad.

En el supuesto consistente en que la autoridad no acepte la adopción del Acuerdo Conclusivo, **Prodecon** emitirá el acuerdo de cierre del procedimiento, el que será notificado a las partes, para efecto de que se reanuden los plazos de los artículos 46-A, 50 y 53-B del Código Fiscal de la Federación.

En caso de que **Prodecon** advierta que con la negativa de la autoridad a suscribir el Acuerdo Conclusivo se violan de manera grave y evidente los derechos de los contribuyentes, así lo hará constar en el acuerdo de cierre del procedimiento.

7.7.4 Mesas de Trabajo

Para mejor proveer a la adopción del Acuerdo Conclusivo, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente podrá convocar a mesas de trabajo, promoviendo en todo momento la emisión consensuada del acuerdo entre autoridad y contribuyente.²¹²

Estas Mesas de Trabajo podrán ser convocadas a partir de la emisión del acuerdo de admisión de la solicitud de Acuerdo Conclusivo y hasta antes de que se concluya el procedimiento, a efecto de lograr el consenso entre el contribuyente y la autoridad sobre los hechos y omisiones consignados en el procedimiento de comprobación.²¹³

210 Artículo 103, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

211 Artículo 104, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

212 Artículo 69-E, segundo párrafo, Código Fiscal de la Federación.

213 Artículo 104, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

En la convocatoria respectiva, **Prodecon** deberá precisar: i) Los hechos u omisiones sobre los cuales versará la mesa de trabajo; ii) La calificación consignada en el procedimiento de comprobación; iii) La calificación que propone el contribuyente, y iv) La información o documentación que en su caso exhiban las partes para demostrar su calificación.

De toda mesa de trabajo se levantará un acta, en la cual se precisarán de forma clara y sencilla, los acuerdos alcanzados por las partes, así como cualquier otra cuestión en la cual hubiere consenso entre las partes, por ejemplo, la fecha para exhibir determinada documental o el plazo en el cual la autoridad valorará la información y documentación que el contribuyente ha puesto a su disposición.

7.7.5 Análisis Contable

Aún y cuando el contribuyente y la autoridad revisora son quienes de común acuerdo convienen la forma en que habrá de suscribirse el Acuerdo Conclusivo, **Prodecon** cuenta con un área especializada encargada de verificar que los términos propuestos por las partes para la adopción del mismo, resulte acorde a las Normas de Integración Financiera (antes principios de contabilidad generalmente aceptados), así como que en el Acuerdo Conclusivo, el contribuyente obtenga el beneficio de la condonación de multas previsto en el artículo 69-G del Código Fiscal de la Federación.

7.8 Casos Prácticos

Caso 1

Giro de la empresa: Comercio al por menor en almacenes y tiendas departamentales especializadas (venta de mochilas y bolsos).

Ejercicio revisado: 2009.

Monto del Asunto: depósitos bancarios en cantidad de \$13'875,933.83.

Calificación de hechos u omisiones: Ingresos por depósitos en cantidad de \$13'875,933.83, sin documentación comprobatoria que demuestre su origen.

Términos del Acuerdo propuesto por el contribuyente: Que se reconozca que los \$13'875,933.83, corresponden a préstamos (\$2'555,000.00); aportaciones para futuros aumentos a capital (\$10'108,968.80) y reembolsos de gastos (\$1'211,965.03), lo cual se acredita con diversa información contable y documental.

Acuerdo alcanzado: La AR reconoció que de los \$13'875,933.83, la Contribuyente aclaró un importe de \$11'830,524.84, por lo que las partes convinieron en que los

\$2'045,408.99, se consideran ingresos acumulables y gravables del Contribuyente para efectos de ISR y IETU, y como valor de los actos o actividades para efectos del IVA.

Forma de extinción de la obligación: Disminución de pérdida declarada en el propio ejercicio revisado.

Caso 2

Giro de la empresa: Persona física (suspendida)

Año revisado por la autoridad: Ejercicio 2010

Monto del Asunto: \$6'809,954.00

Calificación de hechos u omisiones: La AR funda su determinación en declaraciones informativas presentadas por terceros que supuestamente realizaron actividades con el Contribuyente en el ejercicio revisado, en cantidad total de \$6'809,954.00.

Términos del Acuerdo propuesto por el contribuyente: Que la AR reconozca que no obtuvo ingresos en el ejercicio revisado, pues no tuvo actividad comercial ni operaciones, al estar con el estatus de "suspendido" ante el RFC, lo cual incluso corroboró con estados de cuenta bancarios "en ceros".

Acuerdo alcanzado: La AR reconoció que el Contribuyente no realizó ninguna operación y que por tanto no obtuvo ingresos acumulables o gravables para efectos de ISR e IETU o que pudieran considerarse como valor de actos gravados para efectos del IVA.

Caso 3

Giro de la empresa: Persona moral

Año revisado por la autoridad: Ejercicio 2011

Monto del Asunto: \$1'771,720.00

Antecedentes: En el dictamen de estados financieros para efectos fiscales se señalaron diferencias de ISR e IVA no enterados en cantidad total de \$1'154,256.00 a cargo del Contribuyente.

Calificación de hechos u omisiones: La AR observó ingresos acumulables por \$346,313.07 y deducciones rechazadas en cantidad total de \$271,151.26 por no haber enterado las retenciones (\$240,581.26) de ley y por ser erogaciones sin soporte documental (\$30,570.00).

Términos del Acuerdo propuesto por el contribuyente: Que los \$346,313.07 no debían considerarse como ingresos acumulables, pues correspondían a una indemnización por robo, así como que sus deducciones en cantidad de \$271,151.26 resultaban procedentes.

Resultados de la mesa de trabajo: El Contribuyente reconoció la falta de entero del ISR e IVA señalados en el dictamen, en cantidad de \$1'154,256.00. Por su parte, la AR reconoció que los \$346,313.07 no eran ingresos acumulables, así como que al haberse pagado la retenciones actualizadas y con recargos de las erogaciones por \$240,581.26, éstas sí son deducibles.

Acuerdo alcanzado: La Contribuyente regularizará su situación, mediante el pago en doce parcialidades de los \$1'154,256.00, adicionados con el importe que resulte de las deducciones rechazadas por no contar con soporte documental en cantidad de \$30,570.00.

Las partes convinieron en que la validez y eficacia del Acuerdo Conclusivo no se encuentra condicionada a que el Contribuyente realice todos y cada uno de los pagos en parcialidades. En todo caso, la autoridad fiscal competente debe proceder a realizar el cobro de las parcialidades adeudadas, en términos del CFF

Caso 4

Giro de la empresa: Persona moral (Ingenio Azucarero)

Año revisado por la autoridad: Ejercicio 2011

Monto del Asunto: \$1'134,000,000.00

Calificación de hechos u omisiones: Deducciones rechazadas para efectos del IETU, toda vez que el monto de las facturas que amparan la compra de la zafra, difieren de las cantidades efectivamente pagadas a los cañeros.

Términos del Acuerdo propuesto por el contribuyente: El contribuyente manifestó que la compraventa de la zafra está regulada en la "Ley de Desarrollo Sustentable de la Caña de Azúcar", así como en el "Contrato Uniforme de Compraventa, Siembra, Cultivo, Cosecha, Entrega y Recepción de Caña de Azúcar", previsto en dicha Ley.

Por tanto, las diferencias observadas por la AR se deben a que el ingenio entrega al cañero un anticipo para la preparación de la zafra, realizando además una serie de erogaciones documentadas con pagarés, que son exigidos por terceros que prestaron servicios al cañero por venta de fertilizantes, agua de riego, etc.

En consecuencia, si las facturas incluyen el anticipo entregado inicialmente al cañero y las demás erogaciones que se pagaron a nombre y cuenta de éste, dichas facturas son deducibles para efectos del IETU.

Resultados de las mesas de trabajo: Por la complejidad de las operaciones del contribuyente con los cañeros, mucha de la información contable no se pudo presentar en la visita domiciliaria.

En el Acuerdo Conclusivo, el Contribuyente tuvo la oportunidad de presentar la integración de erogaciones efectuadas con más de dos mil cañeros.

Actualmente, la AR ha reconocido erogaciones por cerca de 800 millones como deducciones autorizadas para efectos del IETU.

Caso 5

Giro de la empresa: **Persona moral**

Año revisado por la autoridad: **Ejercicio 2011**

Monto del Asunto: **\$651'326.00**

Calificación de hechos u omisiones: La AR (Infonavit) observó aportaciones de seguridad social omitidas por \$550,934.00 y amortizaciones pendientes de entero por \$100,392.00.

Términos del Acuerdo propuesto por el contribuyente: Que la integración del SBC de sus trabajadores era correcto, por lo que no existía omisión de su parte respecto a la determinación y entero de las cuotas obrero patronales a su cargo.

Resultados de la mesa de trabajo: La AR reconoció que las observaciones formuladas a la Contribuyente se habían realizado en forma deficiente, toda vez que se consideró el salario diario variable para calcular las aportaciones bimestrales al INFONAVIT del mismo bimestre en que este salario se devengó, contraviniendo lo dispuesto en la Ley del Seguro Social y en el RIPAEDI.

Bibliografía





Libros y revistas

ABREGÚ, Martín y Courtis, Christian (comps.), *La aplicación de los tratados sobre derechos humanos por los tribunales locales*, Argentina, CELS – Editores del Puerto SRL, 1997.

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de derecho tributario*, México, Porrúa, 2005.

———, ¿Cómo debe aplicarse el principio de equidad tributaria?, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Temas selectos de derecho tributario*, México, Porrúa–UNAM, 2008.

———, "El principio de equidad tributaria (Una propuesta metodológica para su efectiva aplicación)", *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Año II, número 5, 1997.

ÁNGEL SÁNCHEZ, Juan Manuel, "Principios Constitucionales de las Contribuciones", *Praxis de la Justicia Fiscal Administrativa, Revista de Investigación Jurídica–Técnico Profesional*, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, año III, no. 6, enero de 2011, <http://www.tjffa.gob.mx/investigaciones/pdf/principiosconstitucionalesdelascontribuciones.pdf>. Fecha de consulta: 20 de septiembre de 2013.

ARELLANO GARCÍA, Carlos, *El juicio de amparo*, 12ª ed., México, Porrúa, 2008.

BUSTILLO MARÍN, Roselia, *El control de convencionalidad: La idea del bloque de constitucionalidad y su relación con el control de constitucionalidad en materia electoral*, México, Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, s.a.

CARBONELL, Miguel, *Control de convencionalidad: Un gran desafío para los juristas mexicanos*, México, IJ–UNAM, Documento de trabajo 176, marzo, 2013.

CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Argentina, editorial Ad Hoc, 2002.

CASTILLA, Karlos, "El control de convencionalidad: un nuevo debate en México a partir de la sentencia del caso Radilla Pacheco", http://www.equidad.scjn.gob.mx/IMG/pdf/el_control_de_convencionalidad_-_Un_nuevo_debate_en_Mexico_1_.pdf

———, "El principio pro persona en la administración de justicia, Cuestiones Constitucionales", *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, IJ–UNAM, no. 20, Enero–Junio, 2009, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconst/cont/20/ard/ard2.htm>. Fecha de consulta: 12 de septiembre de 2013.

DOMÍNGUEZ CRESPO, César Augusto, "Una Revisión al Concepto Jurídico-Tributario del Principio de Capacidad Económica", en Ríos Granados Gabriela (coord.), *Temas selectos de derecho tributario*, México, Porrúa, 2008.

DORANTES CHÁVEZ, Luis Felipe y GÓMEZ MARÍN, Mónica Ekaterin, *Derecho fiscal*, México, Grupo Editorial Patria, 2012.

FIX–ZAMUDIO, *La justicia constitucional*, México, CNDH, 1997.

GALLEGOS REYES, Humberto, *Juicio de nulidad y amparo en materia fiscal*, México, ISEF, 2003.

GARCÍA BUENO, Marco Cesar, *El principio de Capacidad Contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal*, México, IJ–UNAM, Serie de Ensayos Jurídicos, núm. 10, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/430/5.pdf>. Fecha de consulta: 20 de septiembre de 2013.

——— y RÍOS GRANADOS, Gabriela, "Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria", en Ferrer Mac–Gregor, Eduardo y Zaldívar Lelo de Larrea, Arturo (coords.), *La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudios en homenaje a Héctor Fix–Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho*, Tomo XII: Ministerio Público, Contencioso Administrativo y Actualidad jurídica, México, IJ–UNAM–IMDPC–Marcial Pons, 2008.

GARCÍA RAMÍREZ, Sergio y Morales Sánchez, Julieta, *La reforma constitucional sobre derechos humanos*, México, Porrúa–UNAM, 2011, p. 208

GUERVÓS MÁLLO, María de los Ángeles, "Principio de capacidad contributiva", en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Diccionario de derecho fiscal y financiero*, México, IIJ UNAM–Porrúa, 2007.

HENDERSON, HUMBERTO, "Los tratados internacionales de derechos humanos en el orden interno: la importancia del principio *pro homine*", *Revista del Instituto Interamericano de Derechos Humanos*, San José Costa Rica, núm. 39.

JIMÉNEZ ILLESCAS, Juan Manuel, "Unificación de los recursos administrativos" *Revista de Investigaciones Jurídicas*, año 10, México, 1986.

LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, "Aproximación al principio constitucional y de igualdad tributaria", *Principios Constitucionales Tributarios*, México, Tribunal Fiscal de la Federación–Universidad de Salamanca–Instituto Cultural Domecq, 1992.

LONDOÑO LÁZARO, María Carmelina, "El principio de legalidad y el control de convencionalidad de las leyes: Confluencias y perspectivas en el pensamiento de la Corte Interamericana de Derecho Humanos", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, UNAM–IIJ, nueva serie, año XLIII, número 128, Mayo–Agosto, 2010.

OJEDA PAULLADA, Pedro, "Concepto de Procuraduría", *Revista de Administración Pública*, México, Instituto Nacional de Administración Pública, A.C., no. 97, 1998.

ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto, "¿Ombudsman fiscal o defensor del contribuyente?", *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Año VII, número 18, s.a.

ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, "Los derechos Fundamentales en materia tributaria que consagran las Constituciones locales", *Derecho Constitucional Estatal. Memorias del VI y VII Congresos Estatales de Derecho Constitucional de los Estados*, México, IIJ–UNAM, 2009, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2642/8.pdf>. Fecha de consulta: 20 de septiembre de 2013.

———, *El Derecho constitucional Tributario*, México, IIJ–UNAM, s.a, <http://www.juridicas.unam.mx/sisjur/constit/pdf/6-348s.pdf>. Fecha de consulta: 20 de septiembre de 2013.

PECES–BARBA, Gregorio, "La universalidad de los derechos humanos", en Nieto, Rafael (ed.), *La Corte y el Sistema Interamericano de Derechos Humanos*, San José, Corte Interamericana de Derechos Humanos, 1994.

PINTO, Mónica, "El principio *pro homine*. Criterios de hermenéutica y pautas para la regulación de los derechos humanos", en Abregú, Martín y Courtis, Christian (comps.), *La aplicación de los Tratados sobre Derechos Humanos por los Tribunales Locales*, Argentina, CELS – Editores del Puerto SRL, 1997.

PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, *Derechos humanos de los contribuyentes. personas jurídicas colectivas*, México, **Prodecon**, Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no. VI, 2012.

———, *Derechos Humanos de los contribuyentes*, México, **Prodecon**, Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no. IV, 2012.

———, *Ética del contribuyente*, México, **Prodecon**, Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no. III, 2012.

———, *Naturaleza de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como Ombudsman (El papel de los Defensores no jurisdiccionales de derechos)*, México, **Prodecon**, Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no. XI, 2013.

———, *La seguridad jurídica del empresario al invertir en México: El papel de Prodecon*, México, Prodecon, Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no. IX, 2013.

———, *Panorama de la situación de los contribuyentes en México*, México, Prodecon, Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no. I, 2012.

———, *Segundo Informe: Estado de los Derechos de los Contribuyentes a la luz de las facultades sustantivas de Prodecon*, México, Prodecon, 2012.

———, *Derechos Fundamentales y la condonación de multas fiscales*, México, Prodecon, Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no. V, 2012.

———, *Inmovilización de cuentas bancarias a la luz de las Recomendaciones de Prodecon*, México, Prodecon, Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no. VII, 2013.

REY CANTOR, Ernesto, *Control de convencionalidad de las leyes y derechos humanos*, México, Porrúa–Instituto Mexicano de Derecho Procesal Constitucional (IMDPC), 2008, Biblioteca Porrúa de Derecho Procesal Constitucional, no. 26.

RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Constitucionalidad de la Facultad de la Dirección General de Aeronáutica Civil para calcular las distancias ortodrómicas a fin de determinar los derechos por servicios a la navegación aérea*, México, Serie Decisiones Relevantantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación–Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2009, núm. 38.

———, *Notas sobre derecho tributario mexicano*, México, UNAM–Porrúa, 2009.

SALAZAR UGARTE, Pedro (coord.), *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*, México, UNAM–IIJ, 2011.

SARMIENTO ACOSTA, Manuel, *Los recursos administrativos en el marco de la justicia administrativa*, Madrid, Civitas, S.A., 1996.

SERRANO ANTÓN, Fernando, "El régimen jurídico del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid: Hacia una Administración orientada al servicio del contribuyente", *Los Defensores del contribuyente*, Madrid–México, Fontamara, 2013.

SHEPPARD CASTILLO, Karen, "La Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero, una institución esencial en el derecho tributario", *Revista Peruana de Derecho Tributario*, Universidad de San Martín de Porres, Tax Law Review, Perú, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de San Martín de Porres, año 1, no. 2, mayo de 2007.

SOLER ROCH, María Teresa, "Los defensores del contribuyente en España", *Los Defensores del Contribuyente*, España, Fontamara, 2013.

TORRUCO SALCEDO, Sitali, "El principio de legalidad en el ordenamiento jurídico mexicano", en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Reforma hacendaria en la agenda de la reforma del Estado*, México, IIJ–UNAM, 2009.

VÁZQUEZ, Luis Daniel y SERRANO, Sandra, "Los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. Apuntes para su aplicación práctica", en Carbonell Sánchez, Miguel y Salazar Ugarte, Pedro (Coords.), *La reforma constitucional de derechos humanos: Un nuevo paradigma*, México, UNAM–IIJ, 2011.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente



Diana Bernal Ladrón de Guevara
Procuradora de la Defensa del Contribuyente

César Edson Uribe Guerrero
Subprocurador General

Verónica Nava Ramírez
Subprocuradora de Asesoría y Defensa del Contribuyente

Francisco Javier Ceballos Alba
Subprocurador de Protección de los Derechos de los Contribuyentes

José Luis Figueroa Jácome
Subprocurador de Análisis Sistémico y Estudios Normativos

Minerva Hernández Ramos
Subprocuradora de Cultura Contributiva y Relaciones Institucionales

Ricardo Evia Ramírez
Secretario General

Coordinación y Diseño:
Dirección General de Cultura Contributiva

Junio 2014
Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
Insurgentes Sur 954, Colonia Insurgentes San Borja
Delegación Benito Juárez, C.P. 03100
México, Distrito Federal
Teléfono: (0155) 1205-9000

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

Visita nuestra página
www.prodecon.gob.mx
y conoce nuestros documentos