

# La Justicia Social en Materia Fiscal

Procuraduría de la Defensa  
del Contribuyente



## ***La Justicia Social en Materia Fiscal.***

***“La felicidad del pueblo y de cada uno de los ciudadanos consiste en el goce de la igualdad, seguridad, propiedad y libertad. La íntegra conservación de estos derechos es el objeto de la institución de los gobiernos y el único fin de las asociaciones políticas.”***

*Artículo 24 del Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana. 1814.*

### **Subprocuraduría de Asesoría y Defensa del Contribuyente**

Mtro. Luis Alberto Placencia Alarcón  
Mtro. José Barba Calvillo  
C.P. Angélica Campoamor Roldán  
C.P. Rafael Gómez Garfias

***La Justicia Social en Materia Fiscal***



**Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**  
Insurgentes Sur # 954, Col. Insurgentes San Borja,  
Del. Benito Juárez, C.P. 03100, Ciudad de México.  
(55) 1205 9000

# Índice

<b>PRÓLOGO</b> .....	11
----------------------	----

## **CAPÍTULO I**

### **La Justicia Social en el Ámbito Tributario**

<b>1.</b> La Justicia. Concepto.....	32
<b>1.1.</b> La Justicia social.....	33
<b>1.2.</b> La Justicia fiscal de carácter social.....	38
<b>2.</b> Justicia fiscal clásica en el orden federal.....	40
<b>2.1.</b> Sede Administrativa.....	47
<b>2.1.1.</b> Recurso de Revocación.....	49
<b>2.1.2.</b> Recurso de Inconformidad.....	50
<b>2.1.3.</b> Reconsideración Administrativa.....	50
<b>2.1.4.</b> Aclaración Administrativa.....	52
<b>2.2.</b> Sede Jurisdiccional.....	52
<b>2.2.1.</b> Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo.....	55
<b>2.3.</b> Sede Judicial.....	62

## CAPÍTULO II

### La Justicia Fiscal Alternativa de Carácter Social en el Siglo XXI.

1. Justicia Fiscal Alternativa.....	67
2. Diferencias entre el sistema clásico judicial y el sistema de defensa de los Derechos Humanos.....	70
2.1. La facultad de investigación (exclusiva del <i>Ombudsman</i> ).....	70
2.2. La visión con que ambos enfocan las fallas legales.....	71
2.3. El <i>Ombudsman</i> como intermediario entre las autoridades y los ciudadanos.....	71
2.4. Imparcialidad y objetividad.....	71
2.5. Flexibilidad y agilidad en sus procesos.....	71
2.6. Se aspira a la obtención de la verdad real preferentemente a la verdad jurídica.....	72
3. Atribuciones Sustantivas de las áreas de Asesoría y Consulta y de Representación Legal y Defensa de <b>PRODECON</b> .....	73
3.1. Asuntos relevantes resueltos por el <i>Ombudsman Fiscal</i> en el área de Asesoría.....	73
3.1.1. Prescripción de créditos fiscales.....	74
3.1.2. Carta regularización de ISR.....	75
3.1.3. Devolución de saldos a favor.....	76
3.1.4. Retiros de las subcuentas de AFORE.....	78
3.1.5. Salarios caídos.....	80

3.1.6.	Cancelación de crédito fiscal.....	83
3.1.7.	Resarcimiento económico derivado del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA).....	84
3.1.8.	Reconsideración Administrativa.....	85
3.1.9.	Aclaración Administrativa.....	87
3.1.10.	Cancelación de Certificado de Sello Digital.....	90
4.	Acceso a la justicia tributaria social a través de las Tecnologías de la Información y Comunicación (TICs).....	93
4.1.	Correo Electrónico.....	93
4.2.	Contact Center.....	93
4.3.	App <b>PRODECON</b> .....	94
4.4.	Chat denominado " <b>PRODECON</b> en línea".....	94
4.5.	Twitter y Facebook.....	94
4.6.	Oficinas de Atención Virtual (OAV).....	94

### **CAPÍTULO III**

#### **Defensa Fiscal Estratégica de Carácter Social por parte del Ombudsman Fiscal.**

1.	Defensa Constitucional.....	105
2.	Decálogo del Asesor que brinda el servicio de Asesoría y Representación Legal y Defensa.....	105
2.1.	Vocación de servicio.....	105

<b>2.2.</b> Compromiso con el contribuyente.....	106
<b>2.3.</b> Especialización en materia fiscal.....	106
<b>2.4.</b> Guardar absoluta reserva.....	106
<b>2.5.</b> Innovación.....	106
<b>2.6.</b> Facilidad de expresión.....	106
<b>2.7.</b> Celeridad en la atención.....	107
<b>2.8.</b> Organización.....	107
<b>2.9.</b> Seguimiento de los asuntos.....	107
<b>2.10.</b> Litigio ante las Autoridades Fiscales y Tribunales.....	107

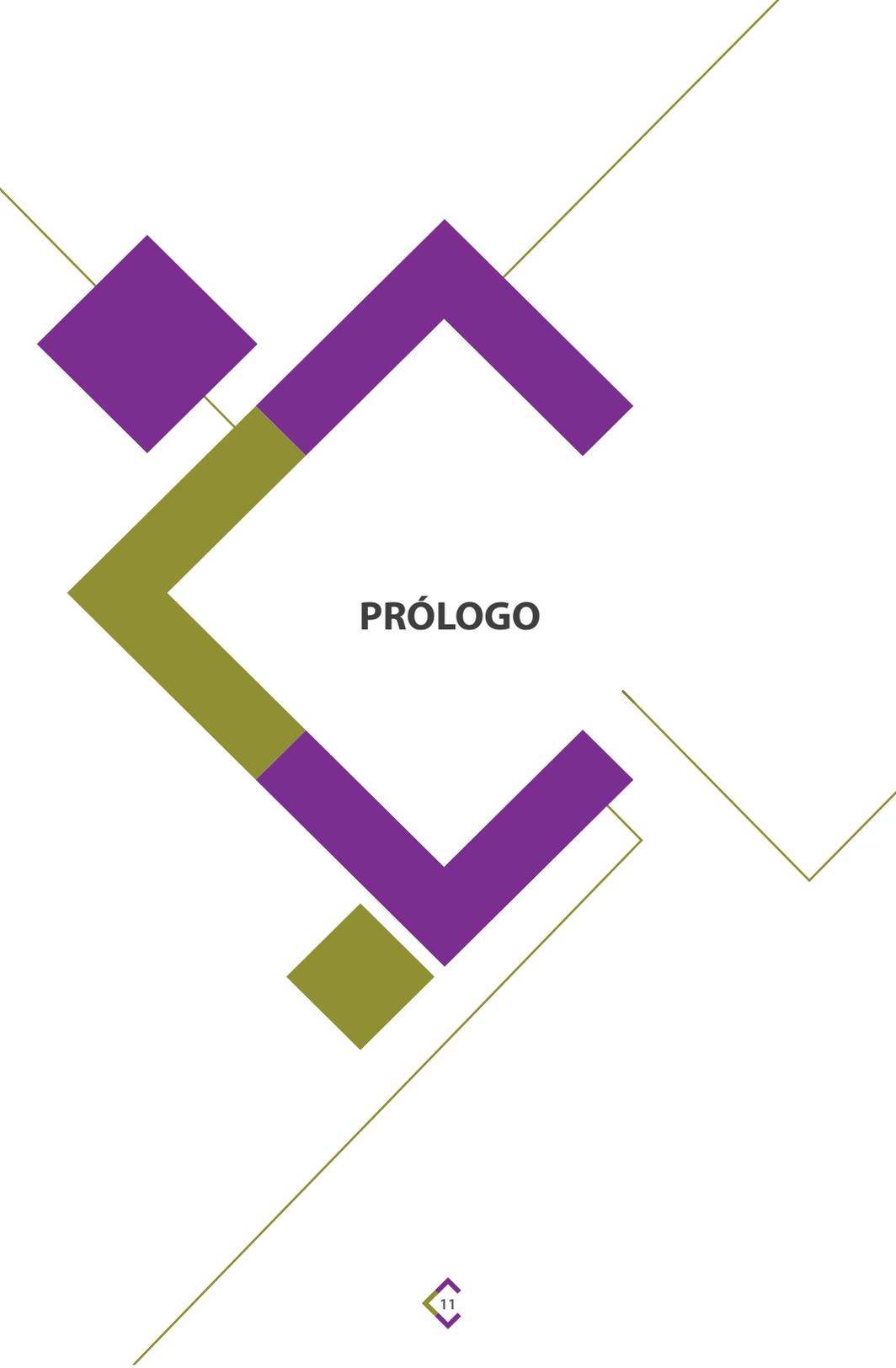
## **CAPÍTULO IV**

### **La Justicia Tributaria-Social. Postulado Impostergable de PRODECON como Abogado Patrono de los Contribuyentes.**

<b>1.</b> Litigios Relevantes.....	111
<b>1.1.</b> Administradoras de Fondos para el Retiro (AFORES).....	111
<b>1.2.</b> Aviso de suspensión de actividades de las personas morales.....	113
<b>1.3.</b> Régimen de Incorporación Fiscal (RIF).....	114
<b>1.4.</b> Devolución de Impuestos.....	115
<b>1.5.</b> Salarios Caídos.....	116

<b>1.6.</b> Prescripción a favor del Contribuyente.....	118
<b>1.7.</b> Ejercicio de Beneficio Fiscal.....	119
<b>1.8.</b> Derecho de Acceso a la Justicia. Artículo 13 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA).....	120
<b>Consideraciones Finales</b> .....	125
<b>Bibliografía</b> .....	129



A decorative graphic composed of several geometric elements. A large, stylized shape is formed by thick purple and olive green lines. It features a purple diamond at the top left, a purple L-shaped segment, a thick olive green L-shaped segment, another purple L-shaped segment, and a purple diamond at the bottom center. Thin olive green lines cross the page diagonally, and a thin purple line forms a diamond shape at the bottom center.

## PRÓLOGO



Es un placer coexistir con el Sexto Aniversario del inicio oficial de actividades de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (**PRODECON**). No obstante haberse creado desde enero de 2004 (mediante la adición del artículo 18-B al Código Fiscal de la Federación), haberse emitido su ley orgánica en septiembre de 2006 y designado a su actual Procuradora en abril de 2011 (la más valiosa y enjundiosa impulsora de este proyecto), fue hasta el 1º de septiembre siguiente cuando finalmente la institución abrió sus puertas para actuar como *Ombudsman fiscal* de los contribuyentes.

**Trascendencia de su creación.** Si se me permite comparar el surgimiento de esa institución con la reforma a la Constitución Mexicana en junio de 2011, cuando de su artículo 133 se trasladó al 1º la ubicación de los tratados internacionales en materia de derechos humanos —acontecimiento calificado por algunos como un “nuevo paradigma” que consolidó la vigencia de un “bloque de constitucionalidad”<sup>1</sup>—, me atrevería a sostener que, para los gobernados, *por cuanto a la materia fiscal se refiere, la creación de PRODECON ha sido más trascendental* que esa reforma. Mientras algunos manifiestan que en la materia fiscal los gobernados carecen de la protección de los derechos humanos —entre ellos quienes ocupan cargo de ministros en la Corte Suprema mexicana—, la institución estatal que hoy se erige en la auténtica protectora de los derechos de los contribuyentes, **PRODECON**, postula y salvaguarda lo contrario.

No es este el lugar, sin embargo, para fundamentar el porqué de mi apreciación, pues requeriría de mucho más espacio del que

---

<sup>1</sup> Véase el voto aclaratorio y concurrente del Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea en relación con la Contradicción de Tesis 293/2011. El debate para resolverla ocupó ocho sesiones del Tribunal en Pleno de la Corte Suprema: del 12 al 15 de marzo de 2012, y del 26 de agosto al 3 de septiembre de 2013.

ahora dispongo para darle el debido sustento que permita iniciar un debate serio y fundado, sobre todo, tomando en cuenta los acontecimientos del diario quehacer judicial analizado a partir de la reforma de junio de 2011. No obstante, un atisbo de mi argumentación se encuentra en que la mencionada reforma no elevó a rango constitucional los derechos humanos establecidos en los tratados internacionales de los que México ya era parte — porque ya lo tenía, en el artículo 133— ni les otorgó el mismo nivel de protección que los reconocidos desde antes por la Constitución, como lo apunta el Ministro Zaldívar en su voto aclaratorio y concurrente referido. La reforma constitucional no creó “*un solo catálogo de derechos protegidos con la misma intensidad*”, como dice en su voto. Su afirmación no la compartió el Tribunal en Pleno del Alto Tribunal, al resolver la Contradicción de Tesis 293/2011, al sostener que *De la interpretación literal, sistemática y originalista del contenido de las reformas constitucionales de seis y diez de junio de dos mil once, se desprende que las normas de derechos humanos, independientemente de su fuente, no se relacionan en términos jerárquicos, entendiéndose que, derivado de la parte final del primer párrafo del citado artículo 1o., cuando en la Constitución haya una restricción expresa al ejercicio de los derechos humanos, se deberá estar a lo que indica la norma constitucional, ya que el principio que le brinda supremacía comporta el encumbramiento de la Constitución como norma fundamental del orden jurídico mexicano, lo que a su vez implica que el resto de las normas jurídicas deben ser acordes con la misma, tanto en un sentido formal como material, circunstancia que no ha cambiado.*<sup>2</sup> Posteriormente, los ministros de la Segunda Sala refrendaron esta interpretación, al sentenciar que *La reforma al artículo 1o. de la Carta Magna, publicada el 10 de junio de 2011, en modo alguno contraviene el principio de supremacía constitucional consagrado desde 1917, porque respecto de los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los que México sea*

<sup>2</sup> Véase la Tesis: P/J. 20/2014 (10a.) en el Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, abril de 2014, pág. 202, Registro 2006224 en la versión electrónica.

*parte, categóricamente ordena que las limitaciones y restricciones a su ejercicio sólo pueden establecerse en la Constitución, no en los tratados.*<sup>3</sup> ¿En dónde se encuentra entonces el “nuevo paradigma” constitucional pregonado? Es evidente que la descripción de un orden jurídico varía en función de si quien la formula atiende al “orden jurídico **nacional**”, exclusivamente, o efectúa su descripción atendiendo a si este forma parte o no de un “orden jurídico **internacional**”, que lo cambia de jerarquía. Lo descrito trae a mi mente la posición del escritor siciliano Giuseppe Tomasi de Lampedusa, proveniente de su novela, *El Gatopardo: Que todo cambie para que todo siga igual*. Vaya esto como un simple apunte de mi apreciación referida al inicio de este párrafo.

Y al goce que me produce presenciar la realización de lo que considero bueno —el nacimiento y el florecimiento de una institución ejemplar—, añado mi agradecimiento por la invitación recibida para prologar esta obra, que de manera brillante describe la función del *Ombudsman fiscal*, lo acontecido y logrado durante sus seis años de labor fecunda. La lectura de este trabajo ayudará a comprender por qué me refiero a una labor abundante en beneficios. Sería redundante repetir en este prólogo lo ya descrito en la obra que tienes ahora en tus manos. Por eso me limitaré a destacar un suceso solamente, por su trascendencia, por su influjo en lo que después se tradujo en creación normativa por el órgano facultado para ejercer esa atribución en la materia fiscal. Comienzo por describir cómo apareció.

### **Un concepto novedoso: “justicia fiscal de carácter social”.**

Sobresale en el libro la creación de este concepto, entendido por sus autores como la tutela cautelar de los derechos económicos y sociales de los contribuyentes al ponerse en riesgo con motivo de las consecuencias jurídicas provenientes de actos de la autoridad fiscal. Como ejemplo de estas refieren: el procedimiento

---

<sup>3</sup> Tesis: 2a. LXXV/2012 (10a.) Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, octubre de 2012, pág. 2038, Registro 2002065 en la versión electrónica.

administrativo de ejecución, el congelamiento de cuentas bancarias, la cancelación de certificados de sello digital, la baja en el padrón de importadores, la oposición a un cambio de régimen de tributación y la negativa a devolver saldos de impuestos a su favor, por citar sólo algunos ejemplos, entre otros cuyos derechos fueron conculcados, pues en cuanto a la actividad de defensa en contra de actos de autoridad el monto del crédito fiscal le impone un límite, no así en cuanto a sus demás atribuciones, como el planteamiento de quejas y la formulación de consultas, entre otras más.

Respecto al “carácter social” de la justicia, hacen énfasis en la protección de derechos dirigida a todos los pagadores de impuestos, *pero principalmente* a la de quienes se ubican en los sectores más vulnerables de la sociedad, por ser quienes de menos recursos disponen para protegerlos por conducto de profesionales con mérito y respeto para lograrlo, y experimentados en el andar por el laberíntico sistema de defensa establecido en el orden jurídico mexicano.

Al referirse a la “justicia” la definen como el estado final de cosas en donde a la persona se le ha dado lo que le pertenece, a través de la conducta correcta de otros que la hicieron posible. Con un definido criterio positivista -refiriéndose al concepto de “justicia” a la manera como la describe el jurista austriaco Hans Kelsen-, los autores de esta obra la conciben como el único medio posible de dar certeza y seguridad jurídica a los gobernados, especialmente cuando por sus actos, de los cuales derivan consecuencias diversas, se convierten en pagadores de impuestos; es en esto último en donde colocan el acento “fiscal” de la justicia.

Es así -agregan- que “para la justicia social lo importante es la persona.” Nada más cierto y certero en su descripción. Si bien su afirmación cobra fuerza cuando la violación de derechos se

produce en la relación jurídica entre particulares, el aserto adquiere mucho más poderío y trascendencia si la violación proviene de un órgano del Estado, como lo son los diversos órganos recaudadores, ***cuya principal función es respetar los derechos fundamentales*** -hoy denominados “derechos humanos”- reconocidos en el orden creador del Estado que se disuelve en la Constitución; se trata de un respeto materializado en la “no transgresión” de estos derechos, los cuales, constitucionalmente, constituyen ***límites a la facultad de creación normativa*** atribuida por la propia Constitución a diversos órganos del Estado, cuando su creación normativa se manifieste en la emisión de “normas generales” o la concreten en “normas individualizadas”, las que se refieren a un sujeto, a un gobernado-contribuyente, actividad esta, bastante más frecuente que la primera.

Es este el medio que conduce a los autores a encontrar en la ***justicia fiscal de carácter social*** el camino para que “el Estado adopte medidas tendientes a remover los obstáculos que impidan una ***justicia objetiva***”, a través de una justicia cotidiana ágil y sencilla, ***en donde se privilegie la verdad real por encima de la verdad jurídica***. Este concepto que, por novedoso, por arriesgado tal vez, requiere de una amplia descripción -como la contenida en el libro-, de lo cual aquí me ocuparé.

**Verdades “reales” y “jurídicas”:** Los autores describen cómo **PRODECON** ha considerado que una interpretación de los derechos humanos ***con enfoque protector de la persona frente a actos del Estado*** (principio pro persona o pro homine), en unión de sus garantías guardianas, esas que en materia fiscal los afianzan para darles vigor: proporcionalidad, equidad y legalidad establecidas en el artículo 31, fracción IV, constitucional, conduce a que los gobernados contribuyan a cubrir el gasto público ***sólo en la medida de su capacidad contributiva***; estas son las limitaciones constitucionales en torno a las cuales deben

crearse obligaciones en materia fiscal a cargo de los gobernados-contribuyentes. Esto dicho parecería ser de sencilla comprensión. Sin embargo, la aplicación del concepto y su entendimiento se confunde y oscurece cuando la norma jurídica que impone la obligación condiciona al cumplimiento de ciertos requisitos la eliminación de conceptos que no deben tomarse en cuenta **para cuantificar la magnitud de la capacidad contributiva**; tal es el caso del desconocimiento de erogaciones incurridas para generar los ingresos objeto de la contribución, las exenciones, que son ingresos excluibles al cuantificarla, o la presunción de haberse obtenido ingresos o celebrado actos objeto del pago de algún impuesto.

Es así como surge el conflicto entre la obligación constitucional de contribuir al gasto público y la norma secundaria **que impone requisitos**, los cuales se interponen entre la obligación y la medición de la capacidad contributiva que condiciona a la primera. ¿Cómo y cuándo tiene justificación constitucional el establecimiento de “requisitos”, entendidos como circunstancias o condiciones para lograr algo, en este caso la obligación de pagar contribuciones al Estado? Es esta, precisamente, la problemática que plantea la elección entre la “verdad real” y la “verdad jurídica”. Baste un ejemplo, de entre muchos posibles, para comprender **la diferencia entre ambas “verdades”**, entendidas como juicios o proposiciones que no pueden negarse: las “reales”, atendiendo a la razón, y las “jurídicas”, de conformidad con las normas que constituyen su fuente.

**Ejemplo de ambas.** Al obtenerse un préstamo, el efectivo recibido por la persona no modifica su haber patrimonial, porque al tiempo que a su patrimonio se incorpora un bien (el efectivo cuya propiedad le transfiere el acreedor), paralelamente

se incorpora a este una obligación de magnitud monetaria semejante, consistente en devolver, en el plazo estipulado, esa misma cantidad y en la misma especie. Esta descripción permite comprender por qué **el préstamo no es un ingreso**: porque su existencia no altera el haber patrimonial del deudor; antes y después de él su riqueza es la misma, por la interacción entre el derecho y la obligación, que a un mismo tiempo ejercen su correspondiente efecto en el patrimonio. De esta manera, si el gobernado ha de cumplir una ley que le imponga la obligación de pagar una contribución **respecto de la percepción de ingresos**, es claro que un préstamo quedaría fuera del ámbito material de validez de la norma, al no constituir ingreso el préstamo, a la luz de la descripción aquí expuesta. No obstante, la Ley del Impuesto sobre la Renta mexicana<sup>4</sup> establece una obligación a los contribuyentes cuando en el año obtienen préstamos superiores a \$600,000; consiste tan sólo en informar su existencia a la autoridad fiscal, en la declaración anual correspondiente. No obstante, la consecuencia draconiana de no hacerlo es que **esos préstamos se consideren ingresos omitidos**<sup>5</sup>. (Lo mismo sucede respecto de los donativos entre cónyuges, entre ascendientes y descendientes, sin limitación en cuanto a monto, o cualquier otro no mayor a cinco salarios mínimos elevados al año<sup>6</sup>, los cuales por disposición de la ley están exentos del pago del impuesto).

Esta narración permite claramente apreciar una confrontación entre la “verdad real” (los préstamos no constituyen ingreso) y la “verdad jurídica” (son ingreso si el contribuyente no informa en su declaración haberlos obtenido). **Desde un punto de vista jurídico-constitucional ¿cuál de ambas verdades debe prevalecer?**

Conforme con lo resuelto por la Primera Sala de la Corte Suprema mexicana<sup>7</sup>, la consecuencia (la “verdad jurídica”) atiende a que

<sup>4</sup> Artículo 90, segundo y tercer párrafo.

<sup>5</sup> Artículo 91, quinto párrafo.

<sup>6</sup> Artículo 93, fracción XXXIII.

<sup>7</sup> Véase la Tesis: 1a. LV/2016 (10a.), en el Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, de marzo de 2016, pág. 994, o en el Registro 2011239 de su versión electrónica.

si un contribuyente afirma haber recibido “préstamos” y no los informó en el momento oportuno (al presentar la declaración), sino hasta *ser descubierto por la autoridad fiscal*, incurre en una conducta reveladora de haber percibido ingresos objeto del impuesto, ***los cuales pretendió no declarar***. Pero aun en el supuesto descrito por la Primera Sala ¿caso no debería prevalecer la “verdad real” si durante el proceso de fiscalización o en el juicio, según el caso, el gobernado probó la verdadera existencia de un préstamo? Si la “verdad real” permite convencer que no hubo en el contribuyente ánimo alguno de incurrir en una conducta evasora ¿a pesar de eso debe prevalecer la “verdad jurídica” ideada, inventada o presumida en la norma? Ante una “verdad real” como la descrita ¿es jurídicamente válido (a la luz de los derechos humanos reconocidos en la Constitución) sostener -como lo hizo la Primera Sala- ***que la garantía de proporcionalidad protectora del derecho de propiedad de los contribuyentes no quedó transgredida***? En opinión de este órgano del Máximo Tribunal de México esa “verdad jurídica” no transgrede la garantía en cuestión. Por inverosímil que pudiere parecer, en México, dicho órgano, facultado para ejercer ***el control constitucional de los actos de las autoridades fiscales*** -como órgano que es del Estado- parece considerar que en este país los pagadores de impuestos carecen de derechos, al resolver que “la forma” (los requisitos, los accidentes de modo en este caso) están por encima de “la sustancia” (la parte esencial o más importante de algo). ¿En dónde queda el que: La principal preocupación del tribunal constitucional es la más amplia acción correctiva de todo el sistema, según lo expuso Aharon Barak, presidente de la Corte Suprema de Israel durante 11 de los 28 años que duró su encargo?<sup>8</sup> Esto es lo que habríamos de esperar del Máximo Tribunal mexicano. Es por esto que coincide con la realidad lo dicho por el Ministro Zaldívar en cuanto a que: *Si esta Suprema Corte no pudiera hacerse cargo de la necesidad de proteger por igual*

<sup>8</sup> Un juez reflexiona sobre su labor: el papel de un tribunal constitucional en una democracia, México, SCJN, 2009, p. 1.

*todos los derechos humanos, entonces la legitimidad democrática de nuestras instituciones estaría seriamente cuestionada,*<sup>9</sup> como considero yo que actualmente lo está. Coincido también con lo afirmado por este ministro, en cuanto a que: *Más específicamente, esta Suprema Corte tenía que determinar si los derechos humanos reconocidos en tratados internacionales e incorporados a nuestro orden jurídico tenían rango constitucional, como parecía era la intención del Poder Revisor, o si seguirían siendo “derechos humanos de segunda categoría” al gozar de una protección disminuida.*<sup>10</sup> Lo contradictorio es que ese mismo ministro participó en la decisión que describo en este apartado respecto de las consecuencias jurídicas dispuestas en la ley secundaria para los préstamos no informados en la declaración anual (una mera formalidad), las cuales consideró apegadas al principio de proporcionalidad.

Ante situaciones como la descrita -abundantes por cierto en la materia fiscal mexicana- los autores narran cómo el *Ombudsman fiscal* considera que cada caso debe ser objeto de valoración especial para determinar si la omisión del requisito formal es suficientemente poderoso como para **sancionar al infractor con la pérdida de su derecho de fondo**; más aún -añaden- si la omisión del requisito lleva a presumir la actualización de un hecho imponible, el cual, a la luz de las circunstancias particulares del caso no permiten concluir que ese hecho lo haya realizado el contribuyente, y sin que la autoridad, además, niegue este extremo. Lo narrado me lleva al hecho que en este prólogo deseo resaltar.

**El Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo y su Génesis.** Lo aquí descrito -afirman los autores-, constituye la génesis del nuevo *Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo* (en vigor en el derecho mexicano a partir de junio de 2017), cuya inspiración encuentra su origen en el Criterio Sustantivo 3/2013/CTN/CS-SPDC de

---

<sup>9</sup> Página IV de su voto aclaratorio y concurrente, en relación con la Contradicción de Tesis 293/2011.

<sup>10</sup> Ídem, pág. V.

**PRODECON**, referido a las consecuencias derivadas de la omisión de los requisitos formales o de su cumplimiento extemporáneo, los cuales son “derrotables”<sup>11</sup> *si la pérdida del derecho de fondo que esto ocasiona se vuelve notoriamente desproporcionada*. Tengo para mí que la idea expresada en este criterio sustantivo es ejemplo vívido, ilustrativo de *una interpretación constitucional que atiende a la esencia de las cosas*; describe cómo la Constitución mexicana sí reconoce a los pagadores de impuestos derechos y garantías que protegen su derecho de propiedad, derecho en el cual inciden las contribuciones establecidas en las leyes secundarias creadas por los órganos del Estado dotados de facultades para concretarlas. En su interpretación magistral, **PRODECON** entiende que *los derechos humanos y sus garantías son límites a esa facultad creadora de normas generales*, concepción positivista que, paulatinamente, la Corte Suprema mexicana ha ido abandonando cuando los derechos de los gobernados se vinculan con afectaciones presupuestales, destinadas estas a la satisfacción del gasto público; este concepto (el gasto público) que el Máximo Tribunal del país ha rehuído abordar en su atribución de ejercer la función de órgano de control constitucional de los actos de las autoridades. Indudablemente, el precepto constitucional<sup>12</sup> que otorga al Congreso Federal la facultad de “imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto” debe ser materia de escrutinio -y muy cuidadoso, por cierto- al ejercer la Suprema Corte de Justicia de la Nación su función de órgano de control constitucional que el orden jurídico mexicano le asigna.

<sup>11</sup> Este término lo aborda con claridad Carlos Alchourrón, autor y jurista filósofo argentino, principalmente en su obra Derecho y Lógica. Este autor da seguimiento al pensamiento de L.A Hart, jurista y filósofo inglés, quien en el análisis jurídico introduce el concepto de “lógica no-monotónica” para resolver los conflictos normativos, esto es, cuando dos normas se oponen o son incompatibles, lo cual se convierte en algo crucial en la lógica deóntica. Alchourrón se pregunta qué son realmente las normas, y responde su planteamiento diciendo que son “contenidos conceptuales asociados a las expresiones de un cierto lenguaje”. Esto es: son significados de formulaciones normativas. Estas son “derrotables” —dice— si poseen excepciones implícitas que “derrotan” la norma; esto es: la vencen en el enfrentamiento, aunque las excepciones no estén explícitamente enunciadas. Por ende —agrega—, si hay normas derrotables (jurídicas o de otra clase) entonces hay ciertos significados que también lo son, porque ceden a algo en la oposición, en el desafío, en el enfrentamiento. Lo dice así Alchourrón: “muchas (si no todas) las formulaciones normativas son derrotables, esto es, poseen usualmente excepciones implícitas que derrotan la norma, aunque no están explícitamente enunciadas” (edición 2000, p. 24.)

<sup>12</sup> Artículo 73, fracción VII.

Más recientemente, el 23 de junio de 2017, el Comité Técnico de Normatividad de **PRODECON** aprobó el Criterio Sustantivo 11/2017/CTN/CS-SASEN, que lleva por rubro: *Fondo sobre forma y verdad real. La aplicación de los criterios relativos, sustentados por PRODECON, no es irrestricta, sino que está sujeta a ciertas condiciones*. En dicho criterio sustantivo estas condiciones las limita a dos: *a) un caso respecto del cual autoridad y contribuyente sustenten posturas contrarias en cuanto a la preeminencia de la forma (los requisitos) y su desproporción respecto del fondo (la obligación de pagar una contribución determinada por la autoridad) y b) que el contribuyente argumente, y en su caso pruebe, por qué en la especie **se produce una desproporción en su perjuicio***. Con esto se pretende evitar -dice el criterio- que los contribuyentes incumplan las normas adjetivas o de control establecidas en las leyes tributarias o las cumplan extemporáneamente. A mi juicio, son más numerosos los casos en donde la preferencia de que goza la forma provoca una desproporción respecto del fondo, en comparación con lo que **PRODECON** pretende evitar con esas dos condiciones. Sin duda, ambos criterios de esta institución dieron lugar a la inclusión del Capítulo XII en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, intitulado *Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo*, y la Sección IV, del Capítulo 1, del Título V del Código Fiscal de la Federación, intitulado *Del Trámite y Resolución del Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo*.

En relación con este novedoso juicio, se dice en la Exposición de Motivos de la Iniciativa de *Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo*, la reforma se alinea a los objetivos y metas de la propuesta del Ejecutivo Federal para reformar los artículos 16 y 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en materia de justicia cotidiana, reforma que

persigue elevar a rango constitucional ***el deber de las autoridades de privilegiar, por encima de aspectos formales, la resolución de fondo de las controversias***; se trata de una reforma constitucional que se encontraba en proceso de concretarse cuando inició la lectura del trabajo que prologo, y que concluyó precisamente el día que termino de escribir este prólogo, al publicarse el 15 de septiembre de 2017, la adición de un tercer párrafo al artículo 17 constitucional, para establecer que: ***Siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos en los juicios o procedimientos seguidos en forma de juicio, las autoridades deberán privilegiar la solución del conflicto sobre los formalismos procedimentales.***<sup>13</sup>

(A este esfuerzo de cambio de paradigma se suma la *Iniciativa con proyecto de Decreto por el que se adiciona una fracción al artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de mecanismos alternativos de solución de controversias*, presentada ante el Senado por el presidente de la República. En este propone adicionar la fracción XXIX-X al artículo 73 constitucional en la que se faculte al Congreso Federal *Para expedir la ley general que establezca los principios y bases en materia de mecanismos alternativos de solución de controversias, con excepción de la materia penal.* (De esta ya se ocupa el cuarto párrafo del artículo 17 constitucional, el cual pasará a ser quinto con motivo de la reforma comentada). El mismo día en que el presidente envió la propuesta de reforma constitucional al Senado de la República (29 de abril de 2016), publicó el *Decreto por el que se establecen las acciones administrativas que deberá implementar la Administración Pública Federal para llevar a cabo la conciliación o la celebración de convenios o acuerdos previstos en las leyes respectivas como medios alternativos de solución de controversias que se susciten con los particulares.* Y 180 días después (el 26 de julio de 2016), la Secretaría de la Función Pública dio a

<sup>13</sup> Este precepto entrará en vigor 180 días naturales después de su publicación, según lo dispone el artículo Tercero Transitorio del Decreto de reforma.

conocer los *Criterios Generales para emitir opinión en materia de responsabilidades a efecto de determinar o no la procedencia para llevar a cabo los medios alternativos de solución de controversias, así como establecer los supuestos en los que puede actualizarse un conflicto de interés.*)

Lamentablemente, este nuevo procedimiento -opcional para los contribuyentes- sólo procede si el crédito fiscal determinado por la autoridad fiscal excede 200 veces la Unidad de Medida y Actualización (conocida como UMA), elevada al año, cantidad que hoy en día asciende a \$5.5 millones, aproximadamente. Por sus trascendentales consecuencias, considero no ser el monto en dinero de un crédito fiscal el parámetro razonable para privilegiar el fondo sobre la forma; este criterio de justicia constitucional debiera aplicarse a todos los casos, sin restricción alguna. De otro modo se tiene que, respecto del contribuyente económicamente humilde, la forma tendrá preferencia; pero en cuanto a quienes más riqueza ostentan, el fondo podrá imponerse sobre la forma, lo que me lleva a apreciar la existencia de desigualdad en la impartición de justicia.

Existe además otra limitante; este juicio versará únicamente sobre la impugnación de resoluciones definitivas que deriven del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, en sus fracciones II, III o IX, del Código Fiscal de la Federación. Es decir, la negativa de la autoridad a devolver contribuciones, entre otros casos, se encuentra excluida.

**El procedimiento en este juicio.** En esta nueva forma de juicio -en el que además se libera al contribuyente de garantizar el interés fiscal y se caracteriza por haber “audiencia de fijación de litis”, la cual será oral- sólo podrán hacerse valer conceptos de impugnación *dirigidos a resolver el fondo de la controversia*,

sin importar si la resolución impugnada revela incumplimiento por el contribuyente de requisitos formales o de procedimiento establecidos en las leyes, los cuales no trascenderán a la resolución de fondo ***si se acredita no haber omisión en el pago de contribuciones***. Los conceptos de impugnación tenderán a resolver el fondo del asunto referido al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de las obligaciones revisadas o se controvierta alguno de los siguientes supuestos: ***i)*** hechos u omisiones calificados en la resolución impugnada como constitutivos de incumplimiento de las obligaciones revisadas, ***ii)*** aplicación o interpretación de las normas involucradas en la controversia, ***iii)*** efectos atribuidos por la autoridad al incumplimiento total o parcial de requisitos formales o de procedimiento que impacten o trasciendan al fondo de la controversia y ***iv)*** valoración o falta de apreciación de las pruebas relacionadas con los supuestos mencionados. Otra novedad de este juicio -plausible, por cierto- es que, si una de las partes solicita audiencia privada con el Magistrado Instructor o con cualquier otro magistrado deberá celebrarse con la presencia de su contraparte, y si no acude se llevará a cabo con quien esté presente.

Como consecuencia del propósito de resolver el juicio en atención al fondo de la litis planteada, procederá declarar la nulidad de la resolución impugnada si los efectos atribuidos por la autoridad emisora al incumplimiento total, parcial o extemporáneo de requisitos formales o de procedimiento por el contribuyente ***resultan excesivos o desproporcionados, al no haberse producido las hipótesis de causación de las contribuciones “determinadas en la resolución impugnada”***. Esto implica, en mi opinión, que en este juicio la sala especializada para resolverlo puede apartarse de la obligatoriedad de aplicar la jurisprudencia proveniente de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa o de los órganos del Poder Judicial de la Federación relacionada con la validez de los requisitos de forma por sobre el fondo

de la litis planteada, *mientras se demuestre que con motivo del incumplimiento de las formalidades el fisco federal no sufrió perjuicio alguno en la recaudación*. Considero que esta apreciación se seguiría de la adición del tercer párrafo al artículo 17 constitucional arriba descrita.

**El Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo.** Con el mismo propósito perseguido con el juicio, en febrero de 2017 se modificó el Código Fiscal de la Federación para instaurar el *Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo*. En sí, este no es un medio de defensa en sentido estricto, sino uno de autocontrol en el cual la propia autoridad fiscal revisa la legalidad de sus actos. Este recurso se desarrolla prácticamente en los mismos términos que el *Juicio de Resolución Exclusivo de Fondo*, excepto que, respecto de la audiencia, en el escrito de interposición del recurso el contribuyente deberá solicitarla para ser escuchado por la autoridad emisora de la resolución recurrida. En cuanto a la solución de este recurso, también ejercerá poderosa influencia la adición del tercer párrafo al artículo 17 constitucional.

**Una influencia ejemplar.** Es así como la labor desarrollada por **PRODECON** ha influido en mejorar el orden jurídico, no sólo en el nivel de sus leyes secundarias, sino en el constitucional, para hacer eficaces los derechos de los contribuyentes que, si bien incurren en la omisión de requisitos establecidos en las leyes, su conducta omisiva no trasciende en su obligación de pago de las contribuciones a su cargo, las cuales, mediante su entero, sirven para satisfacer el gasto público.

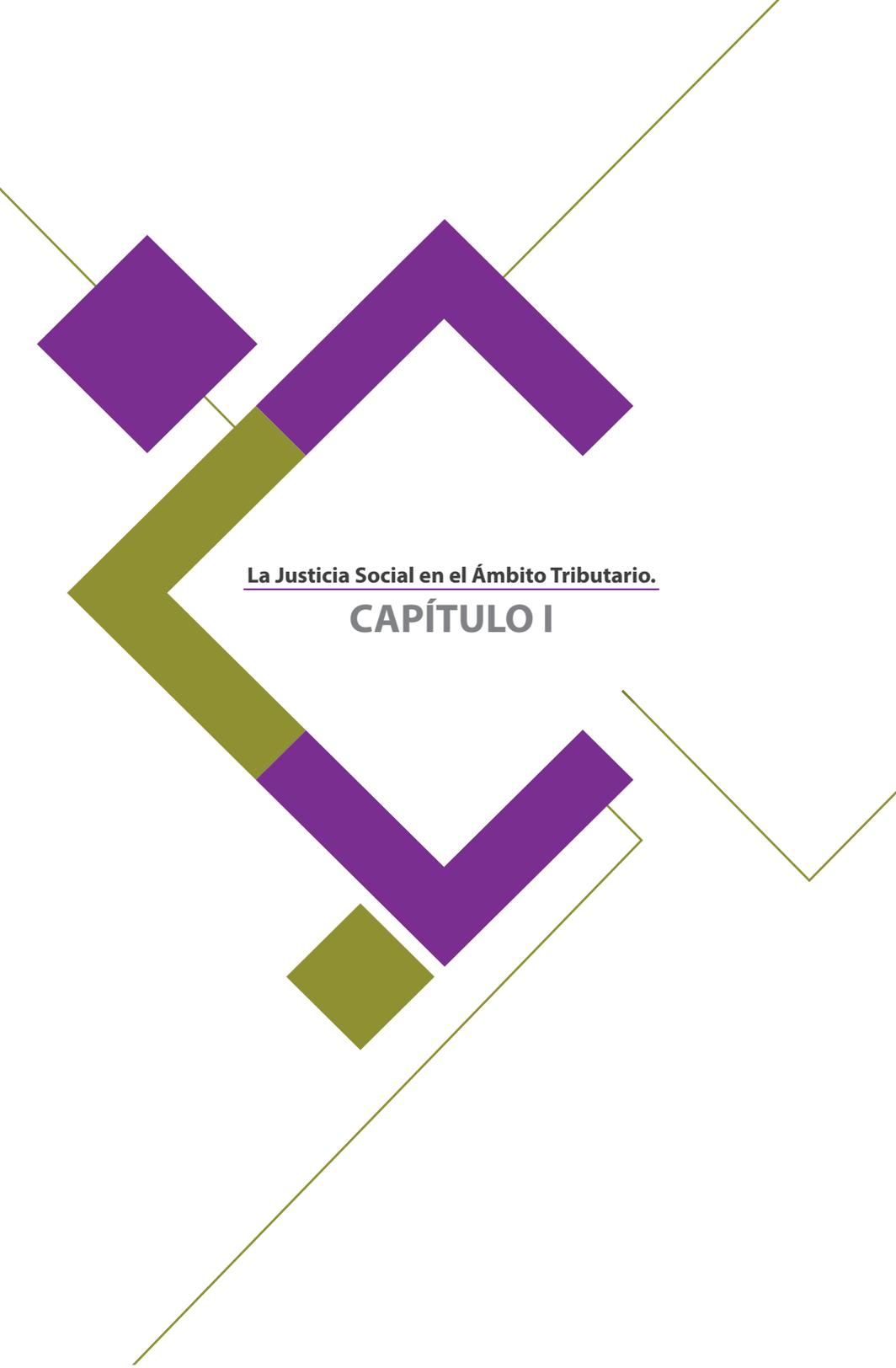
\*\*\*\*\*

Agradezco nuevamente a **PRODECON** la invitación para prologar este estupendo trabajo descriptivo de las labores y logros obtenidos por esa institución, gracias a su labor creativa de interpretar y aplicar las leyes secundarias en materia fiscal de conformidad con la Constitución.

Enhorabuena.

**Enrique Calvo Nicolau**

Ciudad de México  
Septiembre de 2017

The background features a large, abstract geometric shape composed of several interconnected segments. The top and right segments are purple, while the left and bottom segments are olive green. A thin, light green line runs diagonally across the page, intersecting the main shape. The text is centered within the white space of the main shape.

La Justicia Social en el Ámbito Tributario.

## CAPÍTULO I



El tercer milenio se encuentra impregnado de una serie de fenómenos sociales, económicos, culturales, informáticos, tecnológicos y, desde luego, jurídicos, que están determinando una evolución sustantiva y un cambio de fondo en cuanto a la protección de los derechos de los gobernados.

Es por ello que el presente ensayo pretende resaltar, en los albores de este siglo XXI, la **Justicia fiscal de carácter social**, cuyo objetivo inmediato debe ser la tutela cautelar de derechos, es decir, una protección inmediata que blinde jurídicamente al pagador de impuestos de las consecuencias jurídicas que pueden derivar en la emisión de un acto por una autoridad fiscal, que ponga en riesgo sus derechos económicos y sociales a través de un procedimiento administrativo de ejecución, el congelamiento de cuentas bancarias, la cancelación de un certificado de sello digital, la baja en el padrón de importadores, la negativa a un cambio de régimen de tributación o la negativa a la devolución de impuestos, por citar algunos ejemplos.

**La Justicia fiscal de carácter social**, debe buscar mecanismos hacederos que resguarden de inmediato los derechos sociales, económicos y culturales de los pagadores de impuestos, sobre todo de los sectores más vulnerables, a fin de dar una respuesta urgente, eficaz, eficiente e inmediata a la contingencia que presenten aquéllos, independientemente de que la problemática fiscal demande un estudio de fondo y un análisis más complejo y prolongado en el tiempo.

Por lo anterior, y con la finalidad de entrar en el tema que nos ocupa, consideramos necesario acudir a la definición conceptual y doctrinaria de lo que se entiende por justicia.

## 1. La Justicia. Concepto.

La justicia, en un sentido amplio, es la virtud por la cual una persona dirige sus acciones hacia el bien común. De esta forma, la definición clásica de justicia elaborada por Aristóteles, y desarrollada por Santo Tomás de Aquino, de “dar a cada uno lo suyo”, sirvió como base para comprender las nociones de los derechos (tener derecho a), y por tanto, la valoración de una conducta correcta y de lo correcto de una situación; esto es, lo que a una persona le corresponde, lo que es suyo, a lo que tiene derecho. Estas acciones, dirigidas a asegurar a una persona lo que le es propio, constituyen la conducta correcta. Por ende, la justicia es el estado final de cosas en el que a la persona se le ha dado lo que le pertenece, a través de la conducta correcta de otros que la hicieron posible.

La justicia siempre se dirige hacia el bien de otro, se dirige al bien común; forma parte de las grandes motivaciones que caracterizan al ser humano, que lo distinguen, que lo enaltecen. La justicia es, como lo expresaba Kelsen, el único medio para dar certeza a la sociedad; es una cultura de la imparcialidad que nace de la necesidad de mantener la armonía entre los integrantes de una sociedad según el concepto elaborado y descrito por los pensadores sajones.

Siguiendo la idea del jurista romano Domicio Ulpiano, la justicia es la constante y perpetua voluntad de conceder a cada uno su derecho, concibiendo los siguientes preceptos o mandatos del derecho: vivir honestamente, no hacer daño a nadie y *dar a cada uno lo que le corresponde*, conductas elementales para lograr una vida socialmente armoniosa. Sin duda, el papel que juega el Estado es preponderante para alcanzar este propósito.

En nuestro país, la idea de justicia que tenía Ulpiano, desde tiempos remotos, quedó comprendida desde la época de la Independencia de México; así, por ejemplo, en el artículo 24 del Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, en el año de 1814, se menciona que *“La felicidad del pueblo y de cada uno de los ciudadanos consiste en el goce de la igualdad, seguridad, propiedad y libertad. La íntegra conservación de estos derechos es el objeto de la institución de los gobiernos y el único fin de las asociaciones políticas”*.

### 1.1. La Justicia social.

El concepto de justicia social surgió a mediados del siglo XIX, para referirse a la necesidad de lograr un reparto equitativo de los bienes y servicios fundamentales, procurando el óptimo desarrollo y desenvolvimiento de la persona en la sociedad. En sus orígenes, ésta se encontró acotada a las materias agraria, laboral y de seguridad social.

Dicho brevemente, la justicia social busca proteger, en su gran mayoría, el respeto a los derechos fundamentales del ser humano como son: la vida, la libertad, la propiedad, la seguridad, la salud, el patrimonio y una vivienda digna, entre otros; todos éstos necesarios para lograr el desarrollo de la persona y su crecimiento social y económico.

Asimismo, para la justicia social lo importante es la persona, por lo que la norma jurídica debe ser, en gran medida, una garantía que sirva para restituirlo en el goce de sus derechos sociales, económicos y culturales.

Es por ello que resulta trascendente puntualizar que la justicia social tiene que impregnarse de lo que hoy en día se conoce como “justicia cotidiana”, entendida como aquella que vivimos todos los

días en nuestro trato diario y facilita la paz social y la convivencia armónica, aquélla que reclaman las personas, entre éstas los trabajadores, los jubilados, los pensionados, los estudiantes, las madres y padres de familia y los agricultores, entre otros.

Indiscutiblemente, dentro del sistema jurídico mexicano se han producido notables esfuerzos para mejorar la procuración, impartición y acceso a la justicia, estableciendo los estándares más altos de protección y defensa de los Derechos Humanos. Prueba de ello lo constituyó la reforma constitucional en materia de Derechos Humanos, publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 10 de junio de 2011, misma que entró en vigor al día siguiente de su publicación, la cual, entre otros, modificó el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), obligando a todas las autoridades en nuestro país, sin excepción, a observar, proteger, promover y garantizar los Derechos Humanos desde una perspectiva mucho más amplia de la que tradicionalmente conocíamos.

Con la referida reforma se incorporó en nuestra Constitución Federal el concepto de Derechos Humanos y se estableció la obligación para reconocer como tales no sólo los contenidos en la propia Constitución, sino los provenientes de los Tratados Internacionales de los que nuestro país fuera parte, fortaleciendo así su carácter de derechos no negociables frente a la actuación del Estado.

Asimismo, se dio por terminado el debate que por mucho tiempo confundió el concepto de Derechos Humanos con el de garantías individuales, observando que si bien es cierto que las llamadas “garantías” (individuales o sociales) constituyeron un aporte significativo al sistema jurídico mexicano, quedó demostrada también su ineficacia en la lucha por respetar los derechos intrínsecos de la persona. Por lo tanto, se tuvo la necesidad de

remarcar la clara diferencia entre el Derecho y su garantía, siendo ésta un atributo del primero, pero no el Derecho mismo, sino su ámbito protector.

El entonces juez mexicano y presidente de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, Doctor Héctor Fix Zamudio, explicó que “el concepto de garantía no puede ser equivalente al de un derecho. La garantía es el medio, como su nombre lo indica, para garantizar algo, para hacerlo eficaz, para devolverlo a su estado original en caso de que haya sido tergiversado, violado, no respetado. En sentido moderno una garantía constitucional tiene por objeto reparar las violaciones que se hayan producido a los principios, valores o disposiciones fundamentales<sup>1</sup>”.

El párrafo segundo del artículo constitucional referido incluye un nuevo principio en materia de impartición de justicia, denominado de “interpretación conforme”, que consiste en que los juzgadores deben interpretar las leyes no sólo con base en los principios y Derechos Humanos que establece nuestra Constitución Federal, sino que deben de aplicar también las normas de derechos fundamentales reguladas en los Tratados Internacionales de los que México sea parte, y dado que dichos tratados forman parte de la Constitución, conforme al artículo 133<sup>2</sup> constitucional, es claro que el citado principio debe aplicarse en forma obligatoria por todos los juzgadores.

Ahora bien, también en el artículo 1º constitucional se regula otro principio que resulta por demás benéfico para los gobernados denominado “principio pro homine” o también conocido como “pro persona”; éste se refiere a que las autoridades encargadas de impartir justicia deben, en todo momento, interpretar las normas buscando siempre el mayor beneficio para las personas; es decir,

---

<sup>1</sup> FIX-ZAMUDIO Héctor, Breves reflexiones sobre el concepto y contenido del derecho procesal constitucional, México, D.F., Ed. Porrúa, 4ª ed., 2003, pp., 273-283.

<sup>2</sup> Artículo 133.- Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada entidad federativa se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de las entidades federativas.

el juez debe acudir a la norma que genere un mayor beneficio para el gobernado, tomando siempre en consideración que, en todo momento, el objetivo es la protección más amplia de los Derechos Humanos de los gobernados.

La obligación de todas las autoridades: promover, respetar, proteger y garantizar los Derechos Humanos de conformidad con los principios de *universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad*, abarca a todos los que son a cargo del Estado, de acuerdo con el derecho internacional, y constituyen los elementos básicos de orden jurídico actual; siendo la base para que el poder público pueda válidamente ejercer sus facultades.

Con la modificación al artículo 1° constitucional se rediseñó la forma en que se puede impartir justicia, pues los jueces y tribunales deberán analizar y aplicar los derechos y principios que se regulan en nuestra Constitución Federal, análisis que es conocido como “control de constitucionalidad”. Antes de la reforma señalada, únicamente los órganos del Poder Judicial de la Federación (PJF) podían ejercer el control de constitucionalidad, a través de los medios estipulados para el efecto (juicio de amparo, controversias constitucionales y acciones de constitucionalidad). Derivado de la reforma, todos los jueces nacionales, tanto del PJF (federales) como de los Poderes Judiciales de los Estados de la República Mexicana (orden común), están facultados para emitir pronunciamientos en respeto y protección de los Derechos Humanos reconocidos en la Constitución y en los Tratados Internacionales, teniendo la posibilidad de inaplicar la norma si no es conforme con la protección de los mismos. Es lo que se conoce como “control difuso de constitucionalidad”, porque la sentencia en la que se aplica no desaparece la norma del sistema, no la expulsa de éste, como ocurre con el “control concentrado de constitucionalidad”.

Dicho de otro modo, acorde a lo previsto en el artículo 1º, relacionado con el similar 133, ambos de la CPEUM todas las autoridades del país, dentro del ámbito de sus competencias, se encuentran obligadas a proteger al gobernado no sólo por los Derechos Humanos contenidos en la Carta Magna, sino también por aquellos contenidos en los instrumentos internacionales celebrados por el Estado Mexicano; adoptando la interpretación más favorable al derecho humano de que se trate.

Si bien los jueces que no pertenecen al PJF no pueden hacer una declaración general de que una norma no puede volver a ser aplicada para ningún gobernado, ni en lo presente ni en lo futuro, por considerarla contraria a los Derechos Humanos contenidos en la Constitución y en los tratados –pues este tipo de declaraciones es exclusiva de los Juzgados y Tribunales del PJF, a través de los medios establecidos expresamente en los artículos 103, 105 y 107 de la Constitución, lo que como se dijo, es conocido como *control concentrado*–, sí están obligados a dejar de aplicar una norma en el caso específico respecto del que se está resolviendo, cuando la disposición normativa es violatoria de un derecho humano contenido en la Constitución y en los Tratados Internacionales; es decir, esta obligación de aplicar normas que protegen Derechos Humanos para los casos que están juzgando independientemente de si se pertenece al PJF o no, es conocido como del *control difuso* de constitucionalidad o convencionalidad.

En suma, el vocablo justicia social ha trascendido el concepto clásico; actualmente es más amplio, integral, dinámico, orientado a compensar las desigualdades que surgen en la sociedad; destinado a proteger y garantizar los derechos fundamentales del ser humano, reconocidos en el sistema jurídico mexicano y cumpliendo con los estándares internacionales de defensa a los derechos intrínsecos de la persona.

## 1.2. La Justicia fiscal de carácter social.

El objetivo de implementar la **Justicia social en materia fiscal** está orientado a crear las condiciones necesarias para que se desarrolle una sociedad igualitaria. Además, implica un compromiso serio por parte del Estado de garantizar los Derechos Humanos de las personas, para que obtengan una justicia cotidiana, ágil, sencilla y que privilegie la “verdad real” u objetiva por encima de la “verdad jurídica”. En ese sentido, la **Justicia fiscal de carácter social** surge por la necesidad de que el Estado adopte medidas tendientes a remover los obstáculos que impidan una justicia objetiva, al resolver cada caso en concreto.

Es por ello que la justicia social en materia fiscal se centra en crear principios y estándares sobre los alcances de los derechos de los pagadores de impuestos, restituyéndolos en el goce de aquellos que les fueron violados por un acto u omisión de la autoridad fiscal.

En cuanto a la defensa de los derechos de los pagadores de impuestos, mediante la publicación del Decreto por el que se reforman, derogan y adicionan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación (CFF), en el DOF el 5 de enero de 2004 quedó incorporado el *artículo 18-B*<sup>3</sup> a ese ordenamiento, proporcionando fundamento jurídico a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (**PRODECON**). Posteriormente, el 4 de septiembre de 2006 fue promulgada por el Presidente de la República la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (**LOPRODECON**). Sin embargo, fue hasta abril de 2011 cuando el Senado designó a quien la encabezaría, y fue hasta el 1 de septiembre del mismo año que **PRODECON** abrió

---

**3 Artículo 18-B.-** La protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa, estará a cargo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, correspondiéndole la asesoría, representación y defensa de los contribuyentes que soliciten su intervención, en todo tipo de asuntos emitidos por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados, así como, determinaciones de autoridades fiscales y de organismos fiscales autónomos de orden federal.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se establece como organismo autónomo, con independencia técnica y operativa. La prestación de sus servicios será gratuita y sus funciones, alcance y organización se contienen en la Ley Orgánica respectiva.

sus puertas para iniciar el cumplimiento de su encomienda legal, establecida, concretamente, en el artículo 1° de su Ley Orgánica, el cual establece lo siguiente:

***“Artículo 1.-** La presente Ley es de orden público, de aplicación en todo el territorio nacional y tiene por objeto regular la organización y el funcionamiento de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, a fin de garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, mediante la asesoría, representación y defensa, recepción de quejas y emisión de recomendaciones en los términos que este mismo ordenamiento establece.”*

La competencia de este organismo de protección de los derechos de los pagadores de impuestos se ejerce respecto de actos emitidos en la administración de contribuciones federales, ya sea por autoridades fiscales federales, incluyendo en este concepto a los organismos fiscales autónomos, como lo son el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), así como por las autoridades fiscales coordinadas en los 32 Estados de la República y por la Comisión Nacional del Agua (CONAGUA) en materia de recaudación.

**PRODECON**, por lo tanto, queda erigida como *el Ombudsman* en materia fiscal, y cuenta con varios propósitos relevantes, como evitar que se trastoquen o conculquen los derechos de los pagadores de impuestos, actuar como abogado fiscal en la defensa del contribuyente, así como garantizar un gratuito y efectivo acceso a la justicia fiscal, entre otros.

Las reformas mencionadas son parte de un proceso que sin duda impacta profundamente la relación entre el sistema de justicia y

la sociedad; haciéndose real y efectivo el acceso a la justicia a los que menos tienen, a través de instituciones como **PRODECON**, que ha actuado con firmeza en materia de procuración de justicia fiscal, salvaguardando los principios fundamentales consignados en nuestra Carta Magna y en Tratados Internacionales de los que nuestro país es parte.

## 2. Justicia fiscal clásica en el orden federal.

El Estado moderno se califica como Estado de derecho en cuanto a que en él predomina el principio de legalidad, principio que establece que los actos de las autoridades deben emitirse conforme a los requisitos que las normas establecen para ello, por lo que este principio se convierte en el eje central de la actuación de la administración pública.

Ello es así, pues el principio previsto en el artículo 16 constitucional implica que los gobernados conozcan el "para qué" de la conducta de la autoridad, lo que se traduce en darle a conocer en detalle y de manera completa la esencia de todas las circunstancias y condiciones que determinaron el acto, de manera que sea evidente y muy claro para el afectado, poderlo cuestionar y controvertir ante los órganos judiciales, permitiéndole una real y auténtica defensa<sup>4</sup>.

---

**4** Época: Novena Época; Registro: 175082; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXIII, Mayo de 2006; Materia(s): Común; Tesis: I.4o.A. J/43; Página: 1531; **FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. EL ASPECTO FORMAL DE LA GARANTÍA Y SU FINALIDAD SE TRADUCEN EN EXPLICAR, JUSTIFICAR, POSIBILITAR LA DEFENSA Y COMUNICAR LA DECISIÓN.** El contenido formal de la garantía de legalidad prevista en el artículo 16 constitucional relativa a la fundamentación y motivación tiene como propósito primordial y ratio que el justiciable conozca el "para qué" de la conducta de la autoridad, lo que se traduce en darle a conocer en detalle y de manera completa la esencia de todas las circunstancias y condiciones que determinaron el acto de voluntad, de manera que sea evidente y muy claro para el afectado poder cuestionar y controvertir el mérito de la decisión, permitiéndole una real y auténtica defensa. Por tanto, no basta que el acto de autoridad apenas observe una motivación pro forma pero de una manera incongruente, insuficiente o imprecisa, que impida la finalidad del conocimiento, comprobación y defensa pertinente, ni es válido exigirle una amplitud o abundancia superflua, pues es suficiente la expresión de lo estrictamente necesario para explicar, justificar y posibilitar la defensa, así como para comunicar la decisión a efecto de que se considere debidamente fundado y motivado, exponiendo los hechos relevantes para decidir, citando la norma habilitante y un argumento mínimo pero suficiente para acreditar el razonamiento del que se deduzca la relación de pertenencia lógica de los hechos al derecho invocado, que es la subsunción.

Ahora bien, la Carta Magna ha reconocido el derecho al *acceso a la justicia*, conforme a la cual toda persona tiene derecho a que se le administre por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes. Por otra parte, la propia Constitución, las leyes del Congreso de la Unión y todos los Tratados Internacionales que estén de acuerdo con la misma, serán la Ley Suprema de toda la Unión.

El fundamento constitucional del derecho de acceso a la justicia, lo establece el segundo párrafo del artículo 17 de la CPEUM, el cual dispone:

*“Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales”.*

En este sentido, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación definió, a través de una jurisprudencia<sup>5</sup>, el derecho a la tutela jurisdiccional como el derecho subjetivo que toda persona tiene, dentro de los plazos y términos que fijen las leyes,

<sup>5</sup> Novena Época. Registro: 172759. Primera Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXV, Abril de 2007. Materia(s): Constitucional. Tesis: 1a./J. 42/2007. Página: 124 **GARANTÍA A LA TUTELA JURISDICCIONAL PREVISTA EN EL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. SUS ALCANCES.** La garantía a la tutela jurisdiccional puede definirse como el derecho público subjetivo que toda persona tiene, dentro de los plazos y términos que fijen las leyes, para acceder de manera expedita a tribunales independientes e imparciales, a plantear una pretensión o a defenderse de ella, con el fin de que a través de un proceso en el que se respeten ciertas formalidades, se decida sobre la pretensión o la defensa y, en su caso, se ejecute esa decisión. Ahora bien, si se atiende a que la prevención de que los órganos jurisdiccionales estén expeditos -desembarazados, libres de todo estorbo- para impartir justicia en los plazos y términos que fijen las leyes, significa que el poder público -en cualquiera de sus manifestaciones: Ejecutivo, Legislativo o Judicial- no puede supeditar el acceso a los tribunales a condición alguna, pues de establecer cualquiera, ésta constituiría un obstáculo entre los gobernados y los tribunales, por lo que es indudable que el derecho a la tutela judicial puede conculcarse por normas que impongan requisitos impeditivos u obstaculizadores del acceso a la jurisdicción, si tales trabas resultan innecesarias, excesivas y carentes de razonabilidad o proporcionalidad respecto de los fines que lícitamente puede perseguir el legislador. Sin embargo, no todos los requisitos para el acceso al proceso pueden considerarse inconstitucionales, como ocurre con aquellos que, respetando el contenido de ese derecho fundamental, están enderezados a preservar otros derechos, bienes o intereses constitucionalmente protegidos y guardan la adecuada proporcionalidad con la finalidad perseguida, como es el caso del cumplimiento de los plazos legales, el de agotar los recursos ordinarios previos antes de ejercer cierto tipo de acciones o el de la previa consignación de fianzas o depósitos.

para acceder de manera expedita a tribunales independientes e imparciales a plantear una pretensión o a defenderse de ella, con el fin de que a través de un proceso en el que se respeten ciertas formalidades, se decida sobre la pretensión o la defensa y, en su caso, se ejecute esa decisión.

A nivel internacional, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en su artículo 8°, instituye las garantías judiciales, al señalar, entre otras cuestiones, que toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial establecido con anterioridad por la ley, en la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, mientras que en su artículo 25 señala que toda persona tiene derecho al acceso a un recurso sencillo, rápido y efectivo ante los jueces o tribunales competentes, para que, de proceder conforme a derecho, la amparen contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la misma Convención.

De la interpretación conforme de los artículos 17 de la CPEUM, así como el 8° y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, se advierte que la protección judicial, también conocida como “tutela judicial efectiva”, se compone de los siguientes postulados:

- A. El derecho a la administración de justicia o de protección jurisdiccional es un derecho público que se incluye en toda la serie de derechos de los que goza una persona, conocida como “su esfera jurídica”, para que dentro de los plazos previstos en la legislación aplicable pueda acceder a tribunales independientes e imparciales a plantear su pretensión (lo que busca obtener) o defenderse de la demanda en su contra;

- B. Al gobernado debe garantizársele el acceso a una autoridad jurisdiccional con atribuciones legales para resolver su problemática concreta, es decir, quien tenga necesidad de que se le administre justicia tendrá plena seguridad de recibirla por los órganos jurisdiccionales permanentemente creados con antelación al conflicto, sin más condición que las formalidades necesarias, razonables y proporcionales al caso para lograr su trámite y resolución; y,
- C. La implementación de los mecanismos necesarios y eficaces para desarrollar la posibilidad del recurso judicial que permita cristalizar la prerrogativa de defensa.

De las normas legales analizadas se obtiene que ni el poder público ni la ley aplicable a un caso concreto pueden condicionar o impedir el acceso a la administración de justicia; antes bien, los órganos encargados de administrarla deben asumir una actitud de facilitadores para que las partes en conflicto tengan la misma oportunidad de defensa, pues la tutela judicial efectiva debe entenderse como el mínimo de prerrogativas con las cuales cuentan los sujetos para su defensa. Por lo tanto, para lograr la eficacia del indicado derecho humano, los juzgadores deben hacer posible la eficacia del recurso judicial, esto es, eliminar formalismos, trampas procesales que representen obstáculos para ello.

Con base en las consideraciones anteriores se tiene que el Estado Mexicano ha reconocido el acceso a la justicia como un derecho fundamental; sin embargo, para que éste realmente se concrete en la esfera jurídica de los gobernados, es necesario precisar que se manifiesta en tres aspectos complementarios: **A)** formal, **B)** material y **C)** social.

El *aspecto formal* del acceso a la justicia se refiere a la obligación de las autoridades de dar respuesta de manera pronta, completa, imparcial y gratuita a las solicitudes de los particulares (partes en un procedimiento) respetando las formalidades del procedimiento; desde luego que ello no significa que necesariamente se resolverá en forma favorable a los intereses del justiciable, sino sólo en los casos que en derecho proceda.

Por su parte, el *aspecto material* del derecho de acceso a la justicia se refiere a la obligación de la autoridad de hacer cumplir sus resoluciones, y especialmente cuando se trata de una sentencia definitiva o laudo (en materia laboral) que ha sido favorable a los intereses de alguna de las partes.

En cuanto al *aspecto social*, como ya se expuso anteriormente, implica un compromiso serio por parte del Estado para que, a través de las instituciones encargadas de la procuración y administración de justicia, se impongan al particular soluciones justas, expeditas y objetivas, coadyuvando con el ordenamiento social que obliga a dar a cada uno lo que le corresponde.

El derecho de acceso a la justicia en materia fiscal se relaciona con el derecho de igualdad; implica 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. Para lograr el acceso efectivo a la justicia fiscal se requiere que las personas conozcan sus derechos y los mecanismos disponibles para exigirlos.

El acceso a la justicia fiscal es un derecho fundamental que toda persona tiene garantizado en un Estado moderno de derecho. En líneas generales, 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 para exigirlos<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> Artículos 2, fracción XIV, 23 y 24 de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes.

En este tenor, los contribuyentes deben contar con mecanismos jurisdiccionales y alternativos para hacer efectivos sus derechos como pagadores de impuestos.

Si se reconoce que los derechos del hombre son la base y el objeto de las instituciones sociales; es evidente que el poder público, con su legislación y sus instituciones, tiene el doble deber de respetar y sostener las garantías que otorga la Constitución para hacer efectivos y seguros aquellos derechos. Ni la autoridad administrativa ni la autoridad judicial pueden violar esas garantías; antes bien, deben respetarlas, y cuando a un gobernado le son atacados, están obligadas a protegerlo o a sostenerlo en su goce, a desarmar la mano que las ataca<sup>7</sup>.

Asegurar la protección y promoción de los derechos es una de las obligaciones básicas de las autoridades de los Estados de derecho. En este contexto se establecieron una serie de elementos o medios de control jurídico para proteger a los gobernados afectados por la violación a sus derechos.

Por control jurídico entendemos la actividad de carácter registral o técnico encomendada a una función pública, a un ente administrativo estatal o a un empleado público, por el orden jurídico, que se dirige a revisar la adecuación y legalidad de los actos encomendados a los diversos órganos del poder público, con la obligación de pronunciarse sobre ellos<sup>8</sup>.

El objetivo del control jurídico es lograr que se respeten el derecho subjetivo y la tutela de los intereses legítimos del particular o del administrado, lo cual se logra a través de dos elementos indispensables:

<sup>7</sup> De los Ríos, Enrique M., Gómez Flores, Francisco, *Liberales Ilustres Mexicanos, de la Reforma y la Intervención*, edición Porrúa, México, 2015, p. xvii.

<sup>8</sup> Márquez Gómez, Daniel, *Los Procedimientos Administrativos Materialmente Jurisdiccionales como Medios de Control en la Administración Pública*, México, UNAM, 2002, pp. 22 y 23.

- A. Medios adecuados para controvertir los actos de autoridad administrativa que puedan trastocar la esfera jurídica del gobernado y
- B. Acceso a los órganos facultados por la legislación de la materia para resolver los conflictos que sean sometidos a su consideración.

En el sistema jurídico mexicano encontramos el primero de estos elementos en los Recursos Administrativos en materia fiscal (revocación e inconformidad), así como en el Juicio Contencioso Administrativo y en el de Amparo.

El elemento referente a los órganos de impartición de justicia administrativa, y por ende fiscal, se encuentra cubierto con la competencia que la normatividad de la materia le otorga a las autoridades administrativas (SAT, IMSS, INFONAVIT); a las jurisdiccionales (Tribunal Federal de Justicia Administrativa) y a las pertenecientes al Poder Judicial de la Federación (SCJN, Tribunales Colegiados de Circuito y Juzgados de Distrito) para resolver las inconformidades del particular derivado de un acto administrativo o las controversias que se susciten entre el gobernado y la autoridad.

Por lo anterior, en el ámbito fiscal los medios de defensa se pueden entender como las potestades que brinda el Estado a los particulares para hacer frente a un acto administrativo que puede afectar sus intereses y que, por esta razón, es susceptible de ser recurrido por los mismos pagadores de impuestos. De manera gráfica podríamos representarlo de la siguiente forma:

## JUSTICIA TRADICIONAL EN MATERIA FISCAL EN EL ÓRDEN FEDERAL



Antes del 31 de agosto de 2011, lo único a lo que podía aspirar el particular era a acceder al sistema de justicia fiscal tradicional y al autocontrol administrativo ante las propias autoridades fiscales que reconocían la posibilidad de controvertir los actos o resoluciones que ellas mismas emitían. De forma teórica podríamos explicarlo de la siguiente manera:

### 2.1. Sede Administrativa.

El control de la actividad de la autoridad en sede administrativa tiene como fin imponer el cumplimiento de la norma jurídica cuando ha sido lesionada o excluida, a través de medios que garanticen la prevalencia del orden jurídico.

A través de este control el particular puede obtener la eliminación o modificación del acto de autoridad; es posible que al solicitar el respeto a sus derechos subjetivos y la tutela jurídica de sus intereses legítimos obtenga, a través del llamado recurso administrativo (*revocación o inconformidad*), la satisfacción a su reclamo, y por ello no tenga la necesidad de recurrir a los tribunales, a través de la vía jurisdiccional.

Por lo anterior, el recurso administrativo es entendido como una pretensión aducida ante un órgano administrativo por quien está legitimado para ello, con el fin de obtener la revocación o modificación de un acto administrativo dictado por ese mismo órgano o por el inferior jerárquico<sup>9</sup>. Su interposición es un derecho con el que cuenta el particular para buscar que la autoridad que no actuó dentro del orden jurídico revoque o modifique el acto administrativo que vulnera indebidamente sus intereses.

Cabe señalar que en ocasiones la revisión de la autoridad se desarrolla de oficio; es decir, ésta ejerce una función de autocontrol que tiene por objeto cumplir la ley proporcionando la máxima satisfacción del interés público, y cuando este objetivo se logra genera una estabilidad en las relaciones jurídicas existentes entre gobernante y administrado; la fiscalización de oficio, a su vez, impone una restricción al control administrativo en virtud de que la autoridad no puede permitir que su función de autocontrol y su fiscalización lesionen los principios de garantías que tienen todos los derechos adquiridos en el estado de legalidad.

Es de señalarse que la facultad que ejerce la administración pública para revisar de oficio sus propios actos y revocarlos o modificarlos, forma parte de la actividad discrecional de la autoridad, mientras que la presentación de un recurso obliga a ésta a proporcionar una resolución expresa, o en caso de no haber respuesta se puede demandar la negativa ficta ante la omisión de haber dado respuesta a la petición del gobernado de que se deje sin efectos el acto impugnado.

Sin embargo, se advierte que el examen del acto administrativo que de oficio realiza la autoridad constituye una simple facultad administrativa que tendrá como causa la buena marcha de la administración, y que al constituir un nuevo acto de autoridad admitirá los recursos y acciones que permita el ordenamiento jurídico.

---

<sup>9</sup> María Diez Manuel, Derecho Administrativo, Tomo V, Editorial Plus Ultra, Argentina, 1971, p. 323.

Podemos resumir que los recursos que a continuación se describen son resueltos por la misma autoridad administrativa, como parte de un procedimiento, y ejerciendo un control en cuanto a la oportunidad y legitimidad del acto; en este supuesto se protegen tanto los derechos subjetivos como los intereses legítimos y, por su parte, el órgano administrativo tiene la facultad para actuar de oficio, impulsando el procedimiento e instruyendo las pruebas mientras prevalece el principio de la verdad material.

### 2.1.1. Recurso de Revocación.

El Recurso de Revocación es un medio de impugnación que le compete resolver a la propia administración pública de donde emanó el acto o resolución que se reclama. En materia fiscal es un medio de defensa que se puede interponer ante la autoridad fiscal contra sus propias resoluciones definitivas o que provengan de otra<sup>10</sup>. El fundamento legal de este recurso lo encontramos en los artículos 116<sup>11</sup> y 117<sup>12</sup> del CFF.

Es importante señalar, que el Recurso de Revocación en materia fiscal federal se puede interponer por los actos de autoridad emitidos por el SAT, así como por las autoridades coordinadas (Secretarías de Finanzas de los Estados) cuando éstas, actuando al amparo de un convenio de colaboración administrativa conforme

---

<sup>10</sup> Reyes Altamirano Rigoberto, Código Fiscal de la Federación, Aplicación práctica de los principios básicos fiscales y de las obligaciones y derechos de los contribuyentes, Tax Editores Unidos, SA de CV., México, 2014, p. 416.

<sup>11</sup> **Artículo 116.**—Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer el recurso de revocación.

<sup>12</sup> **Artículo 117.**— El recurso de revocación procederá contra: **I.**— Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que: **a)** Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos. **b)** Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley. **c)** Dicten las autoridades aduaneras. **d)** Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código. **II.**— Los actos de autoridades fiscales federales que: **a)** Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código. **b)** Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley, o determinen el valor de los bienes embargados. **c)** Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código. **d)** (Se deroga).

a lo previsto por el artículo 14<sup>13</sup> de la Ley de Coordinación Fiscal, llevan a cabo actos de revisión, fiscalización, liquidación y ejecución respecto de impuestos del orden federal.

### 2.1.2. Recurso de Inconformidad.

El Recurso de Inconformidad es considerado un recurso de revisión jerárquica, mediante el cual se pueden defender los trabajadores o patrones de los actos emitidos por el IMSS o por el INFONAVIT, con los que no estén de acuerdo por considerar que violan sus derechos.

### 2.1.3. Reconsideración Administrativa.

La figura llamada “Reconsideración Administrativa”<sup>14</sup>, si bien no es un medio de defensa adicional para los contribuyentes, sí constituye un mecanismo excepcional de autocontrol de las autoridades fiscales para lograr la restitución de los derechos de aquellos; en otras palabras, dicha figura es una oportunidad adicional que tienen los contribuyentes de solicitar ante las autoridades fiscales que autocorrijan sus actuaciones para obtener una resolución favorable donde se modifique o revoque la resolución que afecta la esfera jurídica del pagador de impuestos, siempre y cuando se cumplan los requisitos de procedencia<sup>15</sup>.

---

**13 Artículo 14.-** Las autoridades fiscales de las entidades que se encuentren adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y las de sus Municipios, en su caso, serán consideradas, en el ejercicio de las facultades a que se refieren los convenios o acuerdos respectivos, como autoridades fiscales federales. En contra de los actos que realicen cuando actúen de conformidad con este precepto, sólo procederán los recursos y medios de defensa que establezcan las leyes federales.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público conservará la facultad de fijar a las entidades y a sus Municipios los criterios generales de interpretación y de aplicación de las disposiciones fiscales y de las reglas de colaboración administrativa que señalen los convenios y acuerdos respectivos.

**14** Se encuentra contemplada en el tercer párrafo, del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación; en el que textualmente en la parte medular prevé: (...) Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal. (...)

**15** Que exista una resolución administrativa que afecte la esfera jurídica del particular; que el

Así, las autoridades fiscales podrán discrecionalmente revisar sus resoluciones administrativas no favorables a los particulares, y en caso de demostrarse que se emitieron en contravención a las disposiciones fiscales podrán modificarlas o revocarlas en beneficio de los contribuyentes, siempre que no hubieren interpuesto medios de defensa y hayan transcurrido los plazos para presentarlos<sup>16</sup>.

contribuyente no haya interpuesto ningún medio de defensa y que hayan transcurrido los plazos para interponerlos; que la resolución se hubiese emitido en contravención a las disposiciones fiscales y cuando el crédito fiscal no haya prescrito.

**16** Época: Novena Época; Registro: 173694; Instancia: Segunda Sala; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXIV, Diciembre de 2006; Materia(s): Administrativa; Tesis: 2a./J. 169/2006; Página: 213 **RECONSIDERACIÓN ADMINISTRATIVA PREVISTA EN EL TERCER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 36 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO CONSTITUYE UN RECURSO ADMINISTRATIVO NI UNA INSTANCIA JURISDICCIONAL, SINO UN MECANISMO EXCEPCIONAL DE AUTOCONTROL DE LA LEGALIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.** Del citado precepto que establece que las autoridades fiscales podrán discrecionalmente revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a los particulares emitidas por sus subordinados jerárquicos, y en caso de demostrarse fehacientemente que aquéllas se emitieron en contravención a las disposiciones fiscales podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio de los contribuyentes, siempre que éstos no hubieren interpuesto medios de defensa, hubieren transcurrido los plazos para presentarlos y no haya prescrito el crédito fiscal, se advierte que la reconsideración administrativa que prevé, constituye un mecanismo excepcional de autocontrol de la legalidad de los actos administrativos, lo que es congruente con la intención del legislador de prever un procedimiento oficioso a través del cual las autoridades fiscales revisen sus propios actos para modificarlos o revocarlos cuando los contribuyentes estén imposibilitados para hacer valer algún medio de defensa legal en contra de aquellos que les fueron desfavorables, pero que notoriamente sean ilegales; por tanto, dicho mecanismo no constituye un recurso administrativo ni una instancia jurisdiccional.

Décima Época; Registro: 2007203; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Tipo de Tesis: Aislada; Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación; Libro 9, Agosto de 2014, Tomo III; Materia(s): Común, Administrativa; Tesis: II.3o.A.183 A (10a.); Página: 1929; **RECONSIDERACIÓN ADMINISTRATIVA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 36 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. AUNQUE NO CONSTITUYA UNA INSTANCIA EN FAVOR DE LOS PARTICULARES, SU EJERCICIO SEA DISCRECIONAL Y LA RESOLUCIÓN QUE SE EMITA NO PUEDA CONTROVERTIRSE POR MEDIOS ORDINARIOS, UNA VEZ DETERMINADO SU EJERCICIO, LA RESOLUCIÓN QUE SE DICTE DEBERÁ ESTAR DEBIDAMENTE FUNDADA Y MOTIVADA, PUES, DE LO CONTRARIO, EN CASO DE IMPUGNACIÓN EN AMPARO, DEBERÁ CONCEDERSE LA PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL PARA EL EFECTO DE QUE SE DICTE UNA NUEVA QUE CUMPLA CON DICHO REQUISITO.** De los dos últimos párrafos del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual desfavorables a un particular emitidas por sus subordinados y, en el supuesto de que se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, pero siempre que éstos: a) no hubieren interpuesto medios de defensa; b) hubieren dejado transcurrir los plazos para presentarlos; y, c) no haya prescrito el crédito fiscal. A todo ello debe sumarse que, conforme a dicho fundamento, esta reconsideración no constituirá una instancia a la que tengan derecho los particulares y, además, las resoluciones que con motivo de su ejercicio se dicten no podrán ser controvertidas por los contribuyentes. No obstante, en la jurisprudencia 2a./J. 61/2006, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIII, mayo de 2006, página 325, de rubro: "RECONSIDERACIÓN ADMINISTRATIVA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 36, TERCERO Y CUARTO PÁRRAFOS, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1996. EN CONTRA DE LA RESOLUCIÓN QUE LE RECAE PROCEDE EL AMPARO INDIRECTO, INDEPENDIENTEMENTE DEL RESULTADO EN CUANTO AL FONDO.", la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que la prohibición de impugnación a que se refiere la parte

#### 2.1.4. Aclaración Administrativa.

La figura jurídica de la “aclaración administrativa” la establece la regla 2.12.12., de la Segunda Resolución de Modificación a la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2017, publicada en el DOF el 18 de julio de 2017, en relación con la versión anticipada de la Tercera Resolución de Modificación a la Resolución Miscelánea de referencia, publicada en la página de internet del SAT a la fecha de elaboración del presente trabajo; ésta se define como “un medio alternativo en que los particulares pueden acudir ante el SAT para presentar aclaraciones que consideren pertinentes, sólo respecto de resoluciones determinantes de créditos fiscales impuestas por omisión en la presentación de declaraciones periódicas para el pago de contribuciones, contemplada en el artículo 41, fracción II del CFF, con el objeto de modificarlas o dejarlas sin efectos”. El análisis de este medio alternativo se abordará en el segundo capítulo de este trabajo.

#### 2.2. Sede Jurisdiccional.

Los medios de control de las resoluciones, actos u omisiones de las autoridades fiscales en sede jurisdiccional son mecanismos en donde a través de la “función jurisdiccional” (que se desarrolla fundamentalmente en los tribunales) se resuelve una controversia. La función jurisdiccional se entiende como aquella en la que el poder público tiende a la decisión de cuestiones jurídicas controvertidas por medio de personas extrañas a la

---

final del citado numeral no comprende al amparo como medio extraordinario de defensa, razón por la cual, la resolución que recaiga al ejercicio de dicha reconsideración puede ser impugnada en la vía indirecta, independientemente del resultado en cuanto al fondo. Sobre las bases anteriores, si la autoridad administrativa determina ejercer dicha facultad para revisar resoluciones de sus subordinados y, como resultado, emite resolución escrita que no está debidamente fundada ni motivada, la cual es materia de impugnación en amparo indirecto, debe concederse la protección constitucional para el efecto de que dicha autoridad emita una nueva resolución de fondo que se ajuste a la regularidad constitucional; lo anterior, porque si la autoridad ya decidió ejercer la referida facultad discrecional -tanto así que ya emitió una resolución de fondo al respecto- entonces, al igual que todo acto de autoridad, éste sólo podrá considerarse constitucionalmente válido si se emite por escrito con una fundamentación y motivación adecuadas al caso, lo que significa que la resolución de reconsideración no escapa al control constitucional de su legalidad y seguridad jurídica, ni puede ser cualquiera la fundamentación y motivación que le sirva de sustento, máxime que las facultades discrecionales, para ser constitucionalmente válidas y razonables, no deben ser caprichosas ni arbitrarias.

administración, quienes actúan como terceros imparciales, con la encomienda de resolver en definitiva un conflicto entre dos o más partes.

Por lo tanto, el sistema jurídico mexicano permite instituir organismos que no dependen del órgano administrador ni tampoco se encuentren subordinados al poder legislativo en el cumplimiento de sus actividades específicas; esto es, son tribunales cuya finalidad es salvaguardar, defender y hacer valer los intereses y derechos de los particulares, a través del control de legalidad de los actos administrativos, todo ello, con estricto apego a derecho y a los principios que rigen la materia.

El mecanismo jurisdiccional con el que cuenta el particular para controvertir un acto administrativo que considere está vulnerando su esfera jurídica es el *Juicio Contencioso Administrativo*, también llamado *Juicio de Nulidad Fiscal*, el cual se interpone ante el TFJA. Este tribunal lo establece el artículo 1° de su Ley Orgánica como un órgano jurisdiccional con autonomía para emitir sus fallos y con jurisdicción plena; las resoluciones que emita deberán apegarse a los principios de legalidad, máxima publicidad, respeto a los Derechos Humanos, verdad material, razonabilidad, proporcionalidad, presunción de inocencia, tipicidad y debido proceso, y de conformidad con el artículo 73, fracción XXIX-H de la CPEUM tiene el carácter de un tribunal constitucional autónomo.

El Juicio Contencioso Administrativo, además de instituirse en la vía ordinaria o como juicio sumario, en sus modalidades de “juicio tradicional” o de “juicio en línea”, también se podrá instrumentar mediante el “juicio de resolución exclusiva de fondo”, a cargo de salas especializadas en la materia.

El artículo 3° de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, publicada en el DOF el 18 de julio de 2016, establece

que el Tribunal conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas<sup>17</sup>, actos administrativos y procedimientos que se indican en el siguiente esquema, y de los que se proporciona un ejemplo para mayor comprensión de aquellos que corresponden a la materia fiscal:

<b>Procedencia del Juicio Contencioso Administrativo Federal</b> El artículo 3° de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.	
Fracción	Ejemplos
I. Los Decretos y Acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta con motivo de su primer acto de aplicación.	a) Resoluciones Misceláneas Fiscales.  b) Normas Oficiales Mexicanas.
II. 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.	Resolución determinante de crédito fiscal por concepto de ISR e IVA derivado de una visita domiciliaria.
III. 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.	Resolución que resuelve tener por desistida o negada parcial o totalmente la devolución del saldo a favor del impuesto sobre la renta o cualquier contribución federal.

<sup>17</sup> Las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa para el particular.

<p><b>V.</b> Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores.</p>	<p>Respuesta a solicitud de aclaración de Carta Invitación enviada por el SAT a través de la cual se señala propuesta de pago de ISR derivado de depósitos en efectivo.</p>
<p><b>XIII.</b> Las que resuelvan los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en las demás fracciones de este artículo.</p>	<p>Resolución recaída a recurso de revocación en la que se confirma la diversa resolución por medio de la cual se negó la devolución del saldo a favor del impuesto sobre la renta, por ejemplo.</p>
<p><b>XV.</b> Las que se configuren por negativa ficta en las materias señaladas en este artículo, por el transcurso del plazo que señalen el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de Procedimiento Administrativo o las disposiciones aplicables o, en su defecto, en el plazo de tres meses, así como las que nieguen la expedición de la constancia de haberse configurado la resolución positiva ficta, cuando ésta se encuentre prevista por la ley que rija a dichas materias.</p>	<p>Resolución negativa ficta recaída a recurso de revocación interpuesto en contra de la determinación de un crédito fiscal por concepto de ISR e IVA, al haber transcurrido en exceso el plazo de 3 meses a partir de su interposición.</p>

### 2.2.1. Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo.

Como parte de las modalidades del juicio contencioso administrativo, cobra especial relevancia el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, incluido en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA) en el Capítulo XII adicionado

mediante publicación en el DOF el 27 de enero de 2017, y que comenzó a operar a partir del 7 de julio del mismo año; es decir, al día siguiente en que inició sus funciones la Sala Regional Especializada en materia de resolución exclusiva de fondo.

Con esta adición se buscó hacer más efectivo el juicio contencioso administrativo, en beneficio de los particulares y las autoridades, se adicionó una nueva modalidad para crear un procedimiento enfocado a resolver, de manera exclusiva el fondo de la controversia, y de esta forma garantizar, el principio de tutela judicial efectiva y el acceso a la justicia social.

El Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo se convierte en una vía eficaz para desentenderse de aspectos formales cuya omisión o incumplimiento extemporáneo o parcial por parte del contribuyente hayan ocasionado la obligación del pago de contribuciones, con efecto desproporcionado para el propio pagador de impuestos. Esto se debe a que el tribunal analizará si realmente hubo o no omisión en el pago de impuestos, más allá del cumplimiento de las formalidades establecidas en la ley.

**PRODECON** estima que si bien los requisitos formales establecidos en las normas tributarias para poder ejercer los derechos o gozar de las deducciones y exenciones respectivas son sin duda relevantes, lo cierto es que de la interpretación “pro persona”, establecida en el artículo 1º constitucional, así como del artículo 31, fracción IV de la propia Carta Magna, se desprende que los contribuyentes sólo están obligados a tributar en la medida de su capacidad contributiva. Por lo tanto, **PRODECON**, como *Ombudsman* en materia Fiscal, considera que en cada caso debe valorarse si la omisión del requisito formal es suficientemente trascendente como para sancionar al infractor con la pérdida del derecho de fondo, máxime cuando ésta lleva a la actualización de un hecho imponible, que del análisis de las propias circunstancias

particulares del caso se advierte que jamás fue realizado por el contribuyente, y la autoridad no niega ese extremo<sup>18</sup>.

La génesis del diseño y alcance del nuevo Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo se contempló en un criterio sustantivo<sup>19</sup> aprobado por el Comité Técnico de Normatividad de **PRODECON**, que se transcribe a continuación:

*“FONDO SOBRE FORMA Y VERDAD REAL. LA APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS RELATIVOS, SUSTENTADOS POR **PRODECON**, NO ES IRRESTRICTA SINO QUE ESTÁ SUJETA A CIERTAS CONDICIONES.* La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ha emitido diversos criterios en los que reflexiona acerca de cómo pueden operar el “Fondo sobre la forma” y “La Verdad Real” en los conflictos de naturaleza tributaria. En el primero de los mencionados, se considera en esencia, que las consecuencias derivadas de la omisión o cumplimiento extemporáneo de obligaciones formales o de procedimiento, pueden ser derrotables cuando la pérdida del derecho de fondo para el contribuyente involucrado resulta desproporcionada; mientras que en el segundo, **PRODECON** se pronuncia por la relevancia de que en una controversia prevalezca la verdad real, más allá de la jurídica, especialmente cuando se constate que en el caso concreto no se produjo la hipótesis de causación de la contribución en disputa. Pues bien, aún y cuando estos criterios tienden a garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal, debe decirse que su aplicación no puede ser irrestricta en favor de los pagadores de impuestos, sino que debe asumirse que se encuentra sujeta a que se actualicen dos condiciones: a) La existencia de un caso concreto en el que autoridad y contribuyente enfrenten posturas diversas en cuanto a la preeminencia y desproporción de la forma sobre el fondo, y b) Que el contribuyente argumente y en su

---

<sup>18</sup> Idea plasmada por **PRODECON** en el criterio sustantivo 3/2013/CTN/CS-SPDC, de nombre REQUISITOS FORMALES. LAS CONSECUENCIAS DERIVADAS DE SU OMISIÓN, O BIEN, DE SU CUMPLIMIENTO EXTEMPORÁNEO SON DERROTABLES CUANDO LA PÉRDIDA DEL DERECHO DE FONDO QUE OCASIONA SE VUELVE NOTORIAMENTE DESPROPORCIONADA. Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria de fecha 12 de abril de 2013.

<sup>19</sup> Criterio sustantivo aprobado por el Comité Técnico de Normatividad de **PRODECON** en su quinta sesión ordinaria de 2017, celebrada el 23 de junio.

caso demuestre, el por qué en el caso concreto se produce esta desproporción en su perjuicio. Considerar lo contrario, en opinión de este *Ombudsman*, sería tanto como aceptar que estos criterios, esencialmente proteccionistas, podrían servir para influir a priori en las conductas de los sujetos obligados, incentivando así el incumplimiento o cumplimiento extemporáneo de las normas adjetivas o de control que establecen las leyes tributarias”.

Debido a lo anterior, resulta oportuno citar lo señalado en la Exposición de Motivos de la Iniciativa del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo: este nuevo juicio “tiene como premisa fundamental fortalecer la definición judicial del fondo de la controversia sujeta al TFJA, en el que tanto el actor como la autoridad demandada sólo puedan alegar, justamente, cuestiones relativas al fondo, respecto de la existencia misma de la obligación fiscal y dentro de un procedimiento que se sustente en los principios de celeridad, oralidad, resolución sustantiva y proporcionalidad”<sup>20</sup>.

De acuerdo con lo que establece el artículo 58-16 de la LFPCA este juicio se tramita a petición del actor y se sustenta bajo los principios de oralidad y celeridad. Una de las ventajas de este juicio es que el pagador de impuestos no deberá garantizar el interés fiscal durante su tramitación; sin embargo, una vez que el contribuyente opta por tramitar el juicio de resolución exclusiva de fondo, la ley no le permite cambiar la modalidad.

El Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo procederá contra resoluciones definitivas que deriven de facultades de comprobación, ya sea por revisión de gabinete, visita domiciliaria o revisión electrónica, la cuantía del asunto deberá ser mayor a 200 veces la Unidad de Medida y Actualización (UMA), elevada al año<sup>21</sup> vigente al momento de la emisión de la resolución que se

<sup>20</sup> Dictamen de la Comisión de Justicia, con proyecto de Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la LFPCA y al CFF. <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/63/2016/nov/20161117-II.html#DictamenesaD>.

<sup>21</sup> \$5,510,770 para el año de 2017.

impugne y únicamente procederán conceptos de impugnación relativos al fondo del asunto<sup>22</sup>.

La demanda de juicio de resolución exclusiva de fondo deberá contener:<sup>23</sup>

- La manifestación que se opta por la modalidad del juicio de resolución exclusiva de fondo.
- La expresión de la controversia de fondo y la propuesta de litis.
- Señalar el origen de la controversia.
- Manifestar la forma en la cual se apreciaron hechos u omisiones; la interpretación o aplicación de normas; los efectos atribuidos al incumplimiento de requisitos formales o de procedimiento que trasciendan al fondo del asunto y los conceptos de impugnación de fondo.

El artículo 58-19 de la LFPCA establece que cuando dicha demanda sea admitida, se suspenderá la ejecución del acto impugnado, sin que se garantice el interés fiscal, dicha suspensión operará hasta en tanto se dicte la resolución que ponga fin al juicio.

En los articulados de la misma ley se establece que cuando en la demanda se formulen conceptos de impugnación de forma o procedimiento, y no relativos al fondo, la demanda se remitirá a la Oficialía de Partes Común del TFJA para que se ingrese en la vía tradicional, tomándose en cuenta la fecha de presentación de la demanda y cuando en ésta se formulen conceptos de impugnación de fondo y forma o procedimiento, dichos conceptos se tendrán

---

<sup>22</sup> De acuerdo con lo establecido en el art. 58-17 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo son conceptos de impugnación de fondo aquellos que se refieran al sujeto, objeto, tasa o tarifa, en los que se controviertan, hechos u omisiones de fondo, la aplicación o interpretación de normas, el incumplimiento de requisitos formales o de procedimiento que impacten o trasciendan al fondo y la valoración de pruebas.

<sup>23</sup> Además de los requisitos previstos en el artículo 14 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

por no formulados y sólo se resolverán los que versen sobre el fondo.

En el momento procesal oportuno, las partes fijarán su postura relativa a su propuesta de la litis; la parte actora lo hará en su escrito inicial de demanda, y en su ampliación de demanda; por su parte, la autoridad demandada lo hará en su escrito de contestación de demanda; dentro de los 20 días siguientes se citará a las partes para celebrar la audiencia de fijación de litis, la cual se desahogará de manera oral ante la presencia del Magistrado Instructor, según lo establecido en el art. 58-22 de la ley referida.

Para el dictado de la resolución, la Sala especializada admitirá únicamente las pruebas que hayan sido ofrecidas y exhibidas en el procedimiento de comprobación del que derive el acto impugnado, acuerdo conclusivo, o recurso administrativo.

Al respecto, el Magistrado Instructor tendrá facultad para:

- Valorar la idoneidad y alcance, tanto del dictamen como del perito que lo emite.
- Citar a los peritos en una audiencia especial para responder dudas o cuestionamientos. Las partes podrán acudir a la audiencia con el objetivo de ampliar el cuestionario o formular repreguntas.
- Designar un perito tercero, cuando los dictámenes de los peritos sean contradictorios.
- Valorar la prueba pericial a su prudente apreciación, sujetándose al principio de proporcionalidad.

Una vez sustanciado el procedimiento, se dictará la sentencia, misma que podrá: declarar la nulidad de la resolución impugnada,

reconocer su validez o modificar su cuantía, precisando el monto, alcance y términos para su cumplimiento; reducir el importe de las sanciones; reconocer la existencia de un derecho subjetivo del actor y condenar el cumplimiento de la obligación correlativa, así como condenar al pago de daños y perjuicios causados por servidores públicos y otorgar o restituir al actor el goce de sus derechos afectados.

En el juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, se establecen causales de nulidad específicas:

- A. Si los hechos u omisiones que dieron origen a la controversia no se produjeron o fueron apreciados por la autoridad en forma indebida;
- B. Si las normas involucradas fueron incorrectamente interpretadas o mal aplicadas en el acto impugnado, o
- C. Si los efectos atribuidos por la autoridad emisora al incumplimiento total, parcial o extemporáneo, de requisitos formales o de procedimiento a cargo del contribuyente resultan excesivos o desproporcionados por no haberse producido las hipótesis de causación de las contribuciones determinadas.

Es muy importante destacar la especial relevancia y trascendencia que tiene la incorporación de esta nueva causal de invalidez de los actos de las autoridades fiscales consistente en la posibilidad de que la omisión en el cumplimiento por parte del contribuyente de algunos requisitos dispuestos en la norma legal pueda ser superada por la Sala del Tribunal a través de un juicio de ponderación cuando no se actualizaron las hipótesis de causación de las contribuciones por parte del contribuyente actor.

También resulta conveniente señalar, que bajo esta nueva modalidad de juicio, de conformidad con lo señalado en el artículo 58-23 de la multicitada ley, quedan prohibidas las audiencias privadas con los Magistrados por alguna de las partes; es decir, en el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, el Magistrado que esté conociendo del asunto no podrá escuchar los alegatos de alguna de las partes sin que la otra esté presente, con lo que se transparenta el juicio y permite generar confianza en que la resolución de éste se emitirá conforme a la información y documentación que sea del conocimiento de ambas partes y del Tribunal.

### 2.3. Sede Judicial.

En la impartición de justicia en sede judicial encontramos al amparo o juicio de garantías, que es un procedimiento que entraña una verdadera contención entre la persona agraviada que lo promueve y la autoridad que dicho promovente considera que ha afectado o trata de afectar sus derechos reconocidos por la constitución,<sup>24</sup> así como por los Tratados Internacionales de los que México es parte y que contengan Derechos Humanos.

El efecto del amparo es poner a la persona, los bienes o derechos del quejoso a salvo de la aplicación de la ley o la ejecución del acto reclamado, sin perjuicio ninguno de que dicha ley o dicho acto subsistan íntegramente en sus términos, en cuanto respecta a los terceros que no acudieron al amparo (principio de relatividad de la sentencia).

La legislación mexicana contempla dos tipos de Amparo:

- A. El Amparo Directo que procede contra sentencias definitivas de los tribunales judiciales o administrativos y contra laudos de los tribunales del trabajo o resoluciones

---

<sup>24</sup> Bazdresch Luis. El Juicio de Amparo, Curso General, 5ª. Edición, Editorial Trillas, México, 1997, p. 18.

que pongan fin a un juicio, el cual es resuelto por los Tribunales Colegiados de Circuito.

- B. El Amparo Indirecto que procede contra leyes, actos u omisiones de la autoridad y que es resuelto por los Juzgados de Distrito.

Los artículos 103 y 107 de la Constitución establecen la existencia del juicio de amparo y en la primera fracción del artículo 1° de la Ley de Amparo se instituye como fundamento legal que permite la defensa del contribuyente ante los actos de autoridad fiscal que considere inconstitucionales.

Aun y cuando se pueden sustanciar amparos relacionados con la materia fiscal con base en cualquiera de los Derechos Humanos que prevén la Constitución Federal y los Tratados Internacionales suscritos por México, generalmente se sustancian con base en algunos de los principios contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM: *legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público*.

Por lo tanto, es a través del Juicio de Amparo en materia fiscal, que se sigue a instancia de parte agraviada, por el que el quejoso solicita a los tribunales competentes del PJF se declare que determinada norma general, acto u omisión de la autoridad responsable (acto reclamado) implica una violación de Derechos Humanos. Dicho acto debe ser definitivo y no puede haber sido consentido por el particular.<sup>25</sup>

Hay que mencionar además, la existencia del *recurso de revisión fiscal*, previsto en la jurisdicción contencioso-administrativa federal y local a favor de las autoridades que son demandas en juicio de nulidad y obtienen una sentencia desfavorable.

---

<sup>25</sup> *Ibíd*, Pág. 187.

En estos casos, y sólo bajo algunos supuestos muy específicos, la autoridad fiscal puede inconformarse en contra de una sentencia que fue favorable para el contribuyente, al estimar que el TFJA no le debió dar la razón, y con ello plantear ante los Tribunales Colegiados del PJF las ilegalidades que estima se cometieron en contra del Estado, para que estos últimos tribunales determinen si se debe de emitir una nueva sentencia por el TFJA en favor de la autoridad fiscal.

Resulta importante destacar que el *recurso de revisión fiscal* es un medio extraordinario que tiene el Estado para que sólo algunas sentencias favorables para los pagadores de impuestos sean revisadas de nueva cuenta por los Tribunales Colegiados, pues lo cierto es que no se busca que las autoridades fiscales recurran todas las sentencias favorables para los contribuyentes en las que ya se declaró la violación de algún derecho del gobernado, sino sólo aquéllas en las que pudiera existir algún tema de importancia que deba ser revisado por segunda vez.



**La Justicia Fiscal Alternativa  
de Carácter Social en el Siglo XXI.**

---

## **CAPÍTULO II**



## 1. Justicia Fiscal Alternativa.

Pese a los diversos instrumentos con los que cuenta el sistema jurídico mexicano para atacar los actos administrativos que vulneran los derechos de los particulares o la tutela jurídica de los mismos, se advierte que la administración de justicia en nuestro país ha enfrentado problemas que afectan la eficiencia y eficacia de sus resoluciones.

Es claro que dentro de la justicia fiscal tradicional, un número muy importante de pagadores de impuestos no gozan de un acceso adecuado a los sistemas formales de administración de justicia, que aun cumpliendo con el mandato constitucional de ser gratuita, sí representa altos costos para los contribuyentes por el pago de los honorarios a los abogados y los demás gastos inherentes a un proceso ante alguna autoridad administrativa, jurisdiccional o judicial. Esto destaca la necesidad de contar con formas alternativas que han demostrado ser eficientes en otras latitudes y en la propia, para resolver en forma económica y rápida un gran número de conflictos sociales.

La impartición de justicia tradicional en materia administrativa no ha logrado satisfacer del todo a la sociedad, particularmente a los sectores más desprotegidos y a las personas más vulnerables.

Es entonces que ante la necesidad del ser humano de hacer valer sus derechos, surge la Justicia Alternativa en el siglo XXI, siendo un pilar importante para la construcción de un sistema de justicia más humano, económico, ágil y expedito, ya que las partes están dispuestas a llegar a acuerdos que las favorecen a través del apoyo de una persona o entidad neutral capacitada para encontrar una solución pacífica, es decir, un mediador o conciliador a través de un procedimiento adicional a los ya tradicionales, con el principal propósito de contribuir a garantizar la justicia y con ello solucionar los conflictos por medio de la cooperación y el diálogo.

De la exposición de motivos de reforma al artículo 17 de la CPEUM, se desprende el texto siguiente:

“La falta de creación de instancias alternas de solución de controversias, la demora en la resolución de asuntos a cargo de los tribunales, la especificidad y dificultades técnicas de los juicios, y su alto costo, limitan enormemente la posibilidad de los gobernados de ejercitar plenamente sus derechos”.

El fundamento constitucional del sistema alternativo de solución de controversias lo encontramos en el cuarto párrafo de artículo 17 de nuestra Carta Magna, estableciéndolos como instancias voluntarias a las cuales asisten las partes interesadas solas o, en su caso, asistidas por sus abogados. Su objetivo primordial es superar el conflicto, arribando a un acuerdo que evite la necesidad de recurrir a los tribunales de justicia. En la actualidad, el texto del cuarto párrafo del artículo referido lo encontramos como se transcribe a continuación:

*“Las leyes preverán mecanismos alternativos de solución de controversias. En la materia penal regularán su aplicación, asegurarán la reparación del daño y establecerán los casos en los que se requerirá supervisión judicial”.*

(...)

De esta forma quedó establecido en nuestra Constitución Federal el principio de que toda persona tiene el derecho, en la forma y términos que establezca la ley, a resolver sus controversias de carácter jurídico a través de la justicia alternativa, mediante procedimientos no jurisdiccionales, y otorga a los Congresos locales la libertad de integrar en sus entidades los mecanismos de resolución de conflictos más idóneos y las instancias y estructuras que consideren pertinentes para aplicarlos<sup>1</sup>.

La justicia alternativa tiene como finalidad la mediación en la vía pacífica de solución de conflictos que, en términos humanos,

---

<sup>1</sup> Exposición de motivos de la reforma al artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 1576-III, 2 de septiembre de 2004.

de tiempo, recursos y costos, ha mostrado ser más eficiente que cualquier otro, porque además de privilegiar la libre decisión de las partes, la cooperación y el compromiso mutuo, facilita la pacífica continuidad de las relaciones, reduciendo así la posibilidad de futuros litigios, independientemente de que, en la medida que se difunda, al ponderarse la responsabilidad de los involucrados en el arreglo de su conflicto ante la sociedad, ésta se proyecta como un medio capaz de generar una cultura pacificadora que recupera la posibilidad de una armónica convivencia entre los individuos y las autoridades fiscales.

La justicia alternativa es más ágil, privada, confidencial, menos onerosa, y de escasa formalidad; se desarrolla en un entorno y un clima adecuado para el tratamiento del conflicto; brinda a los participantes la posibilidad de gestionar su propio acuerdo y es efectiva, voluntaria, imparcial, neutral y cuenta con facultad de imperio.

Los servicios alternativos de solución de conflictos también pueden ser definidos como sistemas de negociación asistida, mediante los cuales las partes involucradas en un conflicto intentan resolverlo por sí mismas, con la ayuda de un tercero imparcial que actúa como favorecedor y conductor de la comunicación.

Asimismo, es fundamental hacer mención del primer párrafo del artículo 102-B<sup>2</sup> de la CPEUM, el cual determina la creación del *sistema ombudsman*<sup>3</sup> de nuestro país.

Hasta antes del 2006, el sistema *Ombudsman* se encontraba integrado por la Comisión Nacional de Derechos Humanos (CNDH) y las 32 Comisiones Estatales en la materia, aunque sólo la CNDH contaba con autonomía. Por tanto, las actividades de los *Ombudsman* estatales, por razones presupuestarias, se veían poco independientes del ejecutivo estatal, constituyendo esta situación una clara desventaja en detrimento de los particulares.

<sup>2</sup> "El Congreso de la Unión y las legislaturas de las entidades federativas, en el ámbito de sus respectivas competencias, establecerán organismos de protección de los derechos humanos que ampara el orden jurídico mexicano, los que conocerán de quejas en contra de actos u omisiones de naturaleza administrativa provenientes de cualquier autoridad o servidor público, con excepción de los del Poder Judicial de la Federación, que violen estos derechos".

<sup>3</sup> El *ombudsman* es un organismo cuyas funciones comprenden la promoción y protección de los derechos de las personas para garantizar la imparcialidad y legalidad de los actos de la administración pública, a través de la recepción de las quejas de los gobernados contra actos de las autoridades. Investiga y, de considerarlo necesario, emite Recomendaciones y propone las medidas correctivas correspondientes.

En la actualidad, el sistema *Ombudsman* mexicano está conformado por las Comisiones de Derechos Humanos (nacional y estatales) y por **PRODECON** (*Ombudsman* en materia fiscal).

Los beneficios derivados del control de la autoridad en sedes jurisdiccional y judicial de los derechos fundamentales de los contribuyentes resultan innegables; sin embargo, el *Ombudsman* del contribuyente también busca el mismo objetivo, sólo que éste lo hará a través de medios y procedimientos expeditos para operar la vigilancia y el respeto a los derechos de los contribuyentes. Las principales ventajas que se observan al optar por los mecanismos de justicia alternativa como métodos de solución de disputas se establecen a partir de su comparación con la vía judicial, tradicionalmente utilizada para dirimir los conflictos, siendo las siguientes:

## **2. Diferencias entre el sistema clásico judicial y el sistema de defensa de los Derechos Humanos.**

### **2.1. La facultad de investigación (exclusiva del *Ombudsman*).**

La función del juez es resolver con carácter vinculatorio el conflicto, substancialmente con la información y documentación que los propios involucrados en un juicio le proporcionan. Por su parte, el *Ombudsman* cuenta con la facultad de investigación que le permite, a través de un procedimiento alternativo de protección de derechos, allegarse por sus propios medios de la información necesaria para en su momento proponer, sugerir o recomendar soluciones a un conflicto.

Es decir, esta facultad de investigación permite cuestionar a todas aquellas autoridades (e incluso particulares) que intervinieron en los hechos con los que se denunció la violación de derechos fundamentales, permitiéndose con ello, tener la información necesaria que permita conocer si en efecto existió esta vulneración.

Incluso, el *Ombudsman* podrá ir más allá de la ley cuando la norma o su aplicación impliquen claramente una vulneración de derechos fundamentales.

## 2.2. La visión con que ambos enfocan las fallas legales.

El *Ombudsman* tiene un campo de acción más amplio que el de los tribunales, en virtud de que no sólo auxilia en la identificación y solución de irregularidades particulares, como ocurre con la función jurisdiccional, sino que su actuación se extiende a casos sistémicos, e incluso puede promover que las propias administraciones redireccionen sus prácticas o actuaciones, esto último a través de la emisión de recomendaciones públicas en las que se denuncian las violaciones de los derechos fundamentales y se establecen las acciones que se estima son necesarias y se deben de realizar para que se restituya al gobernado en el goce de sus derechos.

## 2.3. El *Ombudsman* como intermediario entre las autoridades y los ciudadanos.

Una de las principales funciones del *Ombudsman* es la de conciliar intereses en conflicto entre gobernados y autoridades, como un interlocutor imparcial. Su principal objetivo es lograr la resolución del conflicto sin tener que recurrir a procesos jurisdiccionales que pudieran resultar muy costosos para los ciudadanos.

## 2.4. Imparcialidad y objetividad.

El *Ombudsman* actúa procurando una justicia fiscal con carácter social, sin influencias o presiones de las partes involucradas en la problemática; su único interés es pugnar por la solución de la controversia apeándose a la legalidad, busca la verdad sólo desde la perspectiva de la razón y del derecho.

## 2.5. Flexibilidad y agilidad en sus procesos.

En la justicia tradicional se observa sobrecarga de trabajo de los órganos jurisdiccionales, dilación de los juicios, alto costo económico que implica el litigio, desconocimiento del Derecho y de los procedimientos jurisdiccionales, así como la insatisfacción social frente a la resolución judicial. A diferencia de lo anterior, el sistema del *Ombudsman* es flexible, sencillo, ágil, poco formal, se

puede hacer valer en cualquier tiempo, y contra cualquier acto u omisión.

## 2.6. Se aspira a la obtención de la verdad real preferentemente a la verdad jurídica.

En el ejercicio de sus atribuciones como defensor de derechos, el *Ombudsman*, privilegiará esclarecer la verdad real, sobre la jurídica, a fin de alcanzar una efectiva defensa de los derechos fundamentales de los gobernados.

En los conflictos de naturaleza tributaria, **PRODECON** se pronuncia por la relevancia de que en una controversia prevalezca la verdad real, más allá de la jurídica, especialmente cuando se constate que en el caso concreto no se produjo la hipótesis de causación de la contribución en disputa. Pues bien, aún y cuando este criterio tiende a garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal, debe decirse que su aplicación no puede ser irrestricta en favor de los pagadores de impuestos.

En este sentido y por lo que se refiere al ámbito fiscal, es evidente que el SAT tiene la responsabilidad de realizar la recaudación federal que le permita obtener los ingresos necesarios para cumplir con una buena parte de las obligaciones del Estado mexicano. Sin embargo, dada la dimensión de la actividad recaudatoria y el apremio de asegurar los ingresos públicos, la autoridad vista en su conjunto, es involuntariamente propensa a incurrir en prácticas que conculquen los derechos de los contribuyentes, ya sea por arbitrariedad o falta de imparcialidad.

Dicho lo anterior, y toda vez que el respeto a la legalidad y a los diversos derechos del contribuyente no se encuentran asegurados por la propia autoridad recaudatoria, es imprescindible la intervención de un órgano externo e independiente que inste a la autoridad fiscal a que respete íntegramente todos sus derechos.

Por lo anterior, **PRODECON** se considera una figura inédita en el sistema jurídico mexicano, toda vez que se erige como el primer *Ombudsman Fiscal* en México; esto en virtud de su naturaleza

jurídica y de las funciones que se encuentran establecidas en el artículo 5 de su Ley Orgánica y previstas en los lineamientos que regulan el ejercicio de sus atribuciones sustantivas.

Garantizar que los contribuyentes obtengan justicia social en materia fiscal en el orden federal, es un objetivo que día a día **PRODECON** busca alcanzar a través del ejercicio de las diversas facultades que las normas le otorgan, justicia que no está delimitada para algunos cuantos, sino para todos aquellos que, independientemente de sus ingresos, fueron afectados a través de algún acto de las autoridades fiscales, pues la violación de los derechos fundamentales no es un tema exclusivo de aquellos que más tienen.

### **3. Atribuciones Sustantivas de las áreas de Asesoría y Consulta y de Representación Legal y Defensa de PRODECON.**

#### **3.1. Asuntos relevantes resueltos por el *Ombudsman Fiscal* en el área de Asesoría.**

Las estrategias para ofrecer una defensa al contribuyente no se definen hasta que el caso pasa al área de Representación Legal, sino desde el momento en que se conoce el caso en el área de Asesoría, que es el primer contacto que tiene el pagador de impuestos con **PRODECON**.

Asimismo, se ha implementado el envío inmediato al Área de Quejas de aquellos asuntos sensibles o que por su naturaleza causan afectación en la operación de las actividades económicas y derechos del pagador de impuestos, entre los cuales se encuentran:

- La cancelación de certificado de sello digital.
- Embargo de cuentas bancarias.
- Solicitud de devolución de impuestos (Formato Electrónico de Devoluciones) cuando se determine que

efectivamente es procedente la presentación de una queja, o por su naturaleza se trate de un asunto sensible.

En ejercicio de las funciones del *Ombudsman Fiscal*, por lo que refiere al servicio de asesoría, se han atendido diversos temas de relevancia, logrando obtener resoluciones favorables de las autoridades fiscales sin la necesidad de la interposición de un medio de defensa; los siguientes son algunos casos presentados en Asesoría:

### 3.1.1. Prescripción de créditos fiscales.

**PRODECON**, a través del servicio de asesoría, detectó que la autoridad fiscal ha vulnerado los derechos fundamentales de los contribuyentes al realizar cobros de créditos fiscales que se encuentran prescritos, al haber transcurrido el plazo que establece el artículo 146 del CFF, no obstante que dicha autoridad contaba con los elementos necesarios y suficientes para llevar a cabo gestiones de cobro en el plazo legal previsto por la disposición de referencia.

En aras de proteger los derechos de los contribuyentes, el *Ombudsman Fiscal* implementó mesas de trabajo con la autoridad fiscal para dar especial atención a este tipo de asuntos, logrando obtener la declaratoria de prescripción al reconocer que las gestiones de cobro fueron realizadas fuera de plazo o las notificaciones no estuvieron diligenciadas conforme a derecho.

Dentro de los asuntos más destacados se tiene el caso de una contribuyente que al tratar de vender un inmueble de su propiedad, en el año 2014, se percató que el mismo se encontraba embargado por orden de la autoridad administrativa, como consecuencia de créditos fiscales a cargo de su progenitor, que fueron determinados en una visita domiciliaria del ejercicio fiscal 1998.

En enero del 2003 se le notificó mandamiento de ejecución al titular del crédito fiscal, ofreciendo como garantía un inmueble propiedad de la contribuyente, aceptando ésta una

responsabilidad solidaria, siendo dicha diligencia la última actuación por parte de la autoridad fiscal.

En el 2009 falleció el titular de los créditos fiscales (progenitor de la contribuyente). Por tal motivo se le ofreció el servicio de asesoría para solicitar la prescripción, argumentando tener un interés legítimo, y que había transcurrido en exceso el plazo para hacer efectivo el cobro de los créditos fiscales, resolviéndose por parte de la autoridad en el sentido que los mismos fueran cancelados por prescripción.

Otro asunto relevante atendido en **PRODECON** es el correspondiente a un crédito fiscal de 1996, originado por el incumplimiento al pago en parcialidades de una contribución previamente autorizado a una empresa. A través del servicio de asesoría se apoyó a la contribuyente a presentar una solicitud de prescripción en la que se hizo valer que la autoridad no ejerció su facultad de cobro dentro del plazo de cinco años establecido en el artículo 146 del CFF; en razón de lo anterior, la autoridad efectuó la declaratoria de prescripción.

Con estas acciones **PRODECON** protege que los contribuyentes no se vean afectados por cobros excesivos o actos de molestia, como es un embargo por parte de la autoridad fiscal respecto de créditos fiscales ya prescritos.

### 3.1.2. Carta regularización de ISR.

A partir del 2011, el SAT implementó el Programa de Regularización del Impuesto sobre la Renta con el objeto de combatir la informalidad e incentivar a los contribuyentes en el cumplimiento de obligaciones fiscales a través del envío de Cartas Invitación por Depósitos en Efectivo, en la cual se acompaña una propuesta de pago de ISR y línea de captura, sin considerar que los depósitos no correspondieron a ingresos sujetos al pago de ese impuesto.

Los contribuyentes que han acudido ante **PRODECON** por cartas invitación derivadas de este Programa, en su mayoría cuentan con elementos esenciales para acreditar que los depósitos en efectivo

que la autoridad considera como “otros ingresos” no lo son, ya que se trata de diversos supuestos como son los ahorros que provienen de su salario por la terminación laboral; tal es el caso emblemático de un contribuyente que recibió un haber de retiro por parte de su retenedor, por lo que comenzó a ahorrar dichos ingresos, los cuales depositó en su cuenta bancaria, motivo por el cual recibió carta invitación de regularización 2011 por depósitos en efectivo. Por desconocimiento, el contribuyente pagó dos mensualidades de la propuesta de pago de ISR. A través del servicio de asesoría, se le apoyó a elaborar escrito aclaratorio, así como a presentar una declaración anual y solicitar la devolución de lo que pagó indebidamente, cantidad que le fue devuelta por la autoridad.

También se presenta el caso de cartas invitación que son recibidas por los depósitos provenientes de cuotas de mantenimiento de condominios, por fungir como administradores o tesoreros, en las cuentas bancarias que abrieron a su nombre para tal efecto.

Derivado de esta situación, a través del servicio de asesoría se ha apoyado a este sector de contribuyentes para llevar a cabo la aclaración, por escrito libre, acompañando la documentación que acredite el origen de los depósitos, para demostrar a la autoridad que no son ingresos sujetos al pago del ISR, teniendo como resultado que la autoridad fiscal tenga por aclarada su situación fiscal.

Cuando el contribuyente no reconoce como ingresos los depósitos en efectivo, como son los casos antes descritos, **PRODECON** le asesora para aclarar su situación a través de la página oficial del SAT, o bien realizar la aclaración mediante un escrito libre cuando no encuadre en los rubros comprendidos en la página de internet del SAT, argumentando que el contribuyente no se encuentra obligado a realizar el pago del ISR propuesto.

### 3.1.3. Devolución de saldos a favor.

La devolución de impuestos es un derecho de los contribuyentes para recuperar las cantidades que hayan pagado indebidamente, así como los saldos a favor que resulten en sus declaraciones. Uno

de los temas más recurrentes que se atienden en **PRODECON** corresponde a los rechazos sobre trámites de solicitudes de devolución que promovieron los contribuyentes ante el SAT, en materia de contribuciones de ISR, IEPS e IVA, siendo los principales motivos; por requerimientos extemporáneos o excesivos, motivación incorrecta para tener desistida la solicitud de devolución, exceso en el plazo de los 40 días hábiles siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud para efectuar la devolución, entre otros. Cuando no se determinó correctamente el saldo a favor, se asesora a los contribuyentes para presentar declaraciones complementarias y solicitar nuevamente la devolución. Asimismo, se les apoya en el desahogo de los requerimientos que pudieran recibir.

**PRODECON**, en su papel de defensora de los pagadores de impuestos, ha implementado acciones conjuntas con las autoridades fiscales para la atención de solicitudes de devolución, propiciando como resultado que se obtenga la opinión de la autoridad para resolver la problemática, así como el establecimiento de criterios homogéneos para otorgar saldos a favor, derivados de los criterios obtenidos por **PRODECON** en los medios de defensa promovidos.

Tal es el caso de una contribuyente que a través del servicio de asesoría se le apoyó en la presentación de una declaración complementaria del ejercicio 2013 y solicitud de devolución, acompañada (ésta última) de un escrito en el que se fundó y motivó el derecho de la pagadora de impuestos a la devolución de ISR, toda vez que entre otras deducciones personales aplicó el pago de primas por seguro de gastos médicos, considerando el coaseguro, por ser una cantidad que le correspondió pagar cada vez que reclamó un siniestro, como una contraprestación por los servicios médicos y hospitalarios que recibió, los cuales la aseguradora no cubrió, por lo que tales erogaciones constituyen conceptos deducibles en términos de las fracciones I y VI del artículo 151 de la Ley del ISR. La autoridad le devolvió sin necesidad de interponer un medio de defensa.

Otro caso emblemático corresponde a una contribuyente que solicitó un finiquito por viudez, equivalente a tres anualidades de la cuantía de la pensión en una sola exhibición. Al recibir el pago, el retenedor le efectuó una retención del ISR de manera indebida.

**PRODECON** apoyó a la contribuyente para solicitar la devolución del ISR, a efecto de recuperar la cantidad que le fue retenida de manera indebida por el retenedor, argumentando que el pago que recibió tenía la naturaleza de jubilación por pago único, y no en parcialidades, por tal motivo, al aplicar la exención de 90 veces el Salario Mínimo General (SMG) del área geográfica del trabajador elevado al año, se determinó que no se le debió efectuar la retención señalada, logrando con ello, que le devolvieran la cantidad retenida en exceso.

**PRODECON** ha tenido excelentes resultados en la recuperación de los saldos a favor de los contribuyentes al llevar cabo acciones conjuntas entre las diversas áreas de la misma para garantizar el derecho de los contribuyentes para recibir la devolución a que tienen derecho de los saldos a favor o bien de las cantidades pagadas indebidamente.

#### 3.1.4. Retiros de las subcuentas de AFORE.

**PRODECON**, como defensor de los derechos de los pagadores de impuestos, detectó la afectación a personas de los sectores más vulnerables de la sociedad, trabajadores, amas de casa, estudiantes, agricultores, personas adultas mayores de entre 60 y 65 años de edad, que después de haber laborado durante gran parte de su vida y no tener derecho a una pensión por el hecho de no tener completas sus semanas de cotización, deciden recuperar los recursos que han podido ahorrar con mucho esfuerzo a través de una AFORE, encontrándose que al retirarlos, ésta efectúa una retención del 20% por concepto de impuesto sobre la renta, viéndose gravemente afectado su patrimonio al pagar un impuesto calculado en la declaración anual que no contempla el tiempo en que fue ahorrado, dado el tratamiento fiscal que se le da a ese tipo de ingresos.

La estrategia que llevó a cabo este *Ombudsman* para velar por los intereses de quienes tienen el derecho a disfrutar de los recursos generados durante su vida laboral, fue que ante el desconocimiento de los afectados sobre tratamiento fiscal que se les venía dando, se solicitó a las AFORES que dieran a conocer al afectado las normas fiscales que aplicaron, y el resultado de las mismas, en muchos casos con la intervención de la Subprocuraduría de Protección de los Derechos de los Contribuyentes, se emitieron las respuestas con la mayor diligencia posible.

En virtud de que el régimen fiscal “de otros ingresos” que se viene aplicando está fundamentado en reglas de Resolución Miscelánea, y las mismas definieron la naturaleza de dichos ingresos, con la respuesta emitida por la AFORE y la constancia de percepciones y retenciones, a través de la Dirección General de Representación Legal se promovieron diversos juicios de amparo ante el PJF, logrando que la SCJN emitiera Jurisprudencia al respecto, pudiendo aplicar a estos retiros el cálculo establecido en el artículo 95 de la Ley del ISR, esto es, dándoles el tratamiento de un ingreso por salarios obtenido por la terminación laboral, y no el contenido en el capítulo “De los demás ingresos”, en donde se le consideraba como un ingreso de naturaleza esporádica, lo que afecta considerablemente al contribuyente.

En **PRODECON** se han atendido diversos casos relacionados con retiros de las AFORES, en donde los pagadores de impuestos se han visto beneficiados al ser asesorados correctamente para determinarles el ISR que efectivamente les corresponde, apoyándoles, en su caso, para presentar su declaración anual o complementaria, y de proceder, en la solicitud de devolución de su saldo a favor.

Tal es el caso de un trabajador que fue liquidado por la empresa donde laboraba, el cual recibió un dictamen negativo de pensión por parte del IMSS, al no alcanzar las semanas de cotización. Sin poder reincorporarse a un trabajo formal, decidió retirar de su AFORE los recursos que había ahorrado durante el tiempo que estuvo trabajando, encontrándose que la AFORE

le estaba haciendo una retención del 20% de ISR, afectando indudablemente su patrimonio.

Al acudir al área de Asesoría de **PRODECON** se le brindó el apoyo necesario, explicándole que estos recursos eran derivados de la terminación de una relación laboral, no teniendo la naturaleza de un ingreso esporádico, por lo que no era procedente la retención del 20% que le habían efectuado.

De manera gratuita, como lo son todos los servicios que presta **PRODECON** a los pagadores de impuestos, se le asesoró, efectuándole el cálculo de retención de conformidad con lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley del ISR, y solicitando la devolución de la cantidad retenida inicialmente.

Durante muchos años el tratamiento fiscal de los retiros de las AFORES ha sido un tema polémico que se ha valorado desde diversos puntos de vista; incluso ante la SCJN fue un tema que generó diversas opiniones, y que para quien recibe dichos recursos es ilógico que deba pagar un impuesto sobre la renta tan elevado, si lo estuvo pagando durante toda su vida. **PRODECON**, con el acercamiento que ha mantenido con la sociedad, y en particular en este tema con las personas en edad de retiro, logró demostrar la desproporción del tratamiento fiscal y que se restituyeran los derechos vulnerados de un sector que requiere apoyo de toda la sociedad. A la fecha se ha propuesto la implementación de nuevas reglas que le otorgan a los retirados un tratamiento más justo y equitativo, y se han implementado esquemas para evitar llegar a promover medios de defensa y que los contribuyentes recuperen las retenciones de una forma más expedita.

### 3.1.5. Salarios caídos.

A través del área de Asesoría de **PRODECON** se atienden casos de personas que han interpuesto un juicio laboral derivado de un despido injustificado, en donde mediante un laudo se le obliga al patrón al pago de salarios caídos.

El problema al que se enfrentan estas personas es que cuando le son entregados sus recursos se calcula una retención del ISR bajo el tratamiento fiscal de un salario ordinario, siendo que este tipo de pagos debe ser tratado como ingresos derivados por la terminación de una relación laboral, toda vez que se entregan bajo la circunstancia de un despido, situación que afecta indudablemente al patrimonio del contribuyente.

En este sentido, en cuanto el contribuyente acude al servicio de asesoría de **PRODECON** con el laudo, cuestionando el motivo por el cual la retención del impuesto sobre la renta fue tan elevado, se le asesora al pagador de impuestos para determinar el impuesto correspondiente, como si se tratase de una indemnización, en donde, se propone como estrategia presentar la declaración anual, ya sea en normal o complementaria.

Si derivado del nuevo cálculo se determina que existe un saldo a favor, el área de Asesoría de **PRODECON** también asiste de manera gratuita al contribuyente para solicitar la devolución, acompañada de un escrito en el que se funda y motiva su derecho a la devolución, indicándole a la autoridad que mediante laudo laboral se le pagaron salarios caídos al contribuyente, los cuales tienen la naturaleza de un pago indemnizatorio, aplicándole el artículo 95 de la Ley del ISR.

Ejemplo de casos recibidos en **PRODECON**, es el de un contribuyente quien manifestó que su solicitud de devolución de saldo a favor del ISR fue autorizada de manera parcial, toda vez que su ex patrón había declarado los ingresos derivados del laudo laboral, como un ingreso por salario ordinario, a través de la Declaración Informativa Múltiple.

En este caso, al analizar la documentación proporcionada por el pagador de impuestos, se conoció que mediante laudo laboral se había condenado a la empresa en donde laboraba el contribuyente, al pago de salarios caídos.

Asimismo **PRODECON** se percató que al calcular el ISR por el pago de dichos salarios indemnizatorios, el patrón consideró

estos como el pago de un salario ordinario, y no como el de una indemnización, situación por la cual la autoridad fiscal le devolvió parcialmente el impuesto, argumentando que no coincidían los ingresos manifestados en la Declaración Informativa con los declarados por su ex patrón.

De las diversas acciones realizadas por **PRODECON**, como es la promoción de medios de defensa a través de la Dirección General de Representación Legal y Defensa, se logró obtener una sentencia, con la que la autoridad fiscal reconoció que al terminar el trabajador su relación laboral, los salarios caídos que se le habían pagado, derivado del laudo laboral, adquirirían la naturaleza de pago indemnizatorio, por lo que se tuvo que llevar a cabo el cálculo, conforme a lo señalado por el artículo 95 de la Ley del ISR, lo cual derivó en que la autoridad revocara la resolución de devolución parcial y autorizara la devolución total del saldo a favor declarado.

Un caso más en donde **PRODECON** intervino en la problemática del tratamiento fiscal de salarios caídos es el de un contribuyente que fue despedido de su empleo de forma injustificada, en donde al pagarle su ex patrón los recursos correspondientes y calcularle la retención del ISR, se conoció que no se les dio el tratamiento fiscal como ingresos por separación.

Como resultado de la estrategia implementada por **PRODECON** sobre el tratamiento fiscal de salarios caídos, se apoyó al contribuyente para presentar una declaración anual considerando el pago de los recursos obtenidos como pago por separación, así como a solicitar su devolución acompañando un escrito libre, elaborado en el área de Asesoría, precisando la mecánica utilizada, consiguiendo que mediante resolución emitida por la autoridad fiscal le fuera autorizado íntegramente al contribuyente el saldo a favor solicitado.

Al combatir **PRODECON** el tratamiento fiscal que se le estaba dando a los salarios caídos, en busca de estrategias y el acercamiento con la autoridad fiscal, se ha logrado que se reconozca que los salarios caídos adquieren un carácter indemnizatorio, respecto de los cuales deben calcular el impuesto correspondiente conforme a lo dispuesto por el artículo 95 de la Ley del ISR, con el fin de

darle el tratamiento justo a estos recursos, logrando así que no se afectara al pagador de impuestos.

### 3.1.6. Cancelación de crédito fiscal.

Una de las principales problemáticas de carácter económico a las que se enfrentan los contribuyentes es la imposibilidad de pagar el crédito fiscal en su totalidad, ello derivado de que los créditos, con el transcurso del tiempo, se van incrementando con la actualización, recargos y multas, dejando en algunas ocasiones a los contribuyentes sin la posibilidad financiera de cumplir con la obligación tributaria, incluso después de que se ha llevado el procedimiento administrativo de ejecución y se han embargado todos los bienes con que cuentan y que sólo cubren parcialmente el adeudo. Casos como el anterior han sido atendidos por **PRODECON**, en donde destacan los de personas de la tercera edad que ya no cuentan con una fuente de ingresos constante y que en ocasiones no han sido los que generaron el crédito fiscal al haber permitido el uso de su cuenta bancaria o bien porque un familiar que falleció generó el adeudo.

En casos como los mencionados **PRODECON** ha llevado una revisión pormenorizada de la situación en la que se encuentra el crédito fiscal, la forma como se determinó, las actuaciones que ha realizado la autoridad, en ocasiones haciendo uso de sus diversas atribuciones como son acciones de investigación, a través del área de la Subprocuraduría de Protección de los Derechos de los Contribuyentes, o bien, a través de mesas de trabajo, todo ello para conocer la situación del crédito fiscal, así como las gestiones de cobro efectuadas por la autoridad con el fin de determinar si se han realizado en los términos de lo que establecen las disposiciones fiscales.

Con todos los elementos que se integran se determina la alternativa de solución más viable para el contribuyente, y cuando exista la obligación de pagar y no se cuente con los bienes suficientes para cubrir el crédito fiscal se solicita a la autoridad fiscal valorar la cancelación del crédito fiscal por incosteabilidad ante la insolvencia del contribuyente; lo anterior en los términos de lo que establece el artículo 146-A del CFF.

Con esquemas de apoyo al pagador de impuestos como el anterior, se ha logrado que contribuyentes que ya no cuentan con bienes con los cuales puedan cubrir sus adeudos cuenten con la posibilidad de acercarse a la autoridad bajo la tutela de **PRODECON** y que apliquen la alternativa de la cancelación de su adeudo fiscal cuando han quedado en insolvencia, y por parte de la autoridad fiscal que tengan plena certeza del ejercicio de sus facultades al valorar la posibilidad de declarar el crédito incosteable por insolvencia, disminuyendo, en su caso, el presupuesto que eroga para llevar a cabo las acciones de cobro infructuosas.

### 3.1.7. Resarcimiento económico derivado del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA).

En términos de la Ley Aduanera, las autoridades están facultadas para efectuar el embargo de bienes en forma precautoria en tanto no se demuestre la legal estancia en el país de los mismos. Sin embargo, también en muchas ocasiones cuando estos bienes se encuentran en posesión de las autoridades, pueden llegar a ser enajenados, dañados o extraviados, entre otras posibilidades. En algunos casos, cuando los poseedores pueden demostrar a través de una resolución administrativa o judicial que los bienes embargados se encontraban legalmente en el país, y por tanto solicitan su devolución, la petición obliga a la autoridad a devolverlos, o cuando exista imposibilidad para ello los propietarios tienen la posibilidad de solicitar un bien sustituto con valor similar o, en su caso, el pago del valor de sus bienes.

Ante la posible omisión de la autoridad de efectuar la entrega del bien embargado, a un similar o el pago de su valor, se vulnera el derecho del contribuyente a obtener lo que por derecho le corresponde. En **PRODECON**, este tipo de problemáticas se presenta constantemente tratándose de vehículos que son embargados en las verificaciones en tránsito, en las cuales se asesora a los contribuyentes para efectuar la solicitud de resarcimiento económico en términos del artículo 157 de la Ley Aduanera.

En este sentido, la intervención de la Dirección General de Representación Legal y Defensa es de suma importancia cuando los contribuyentes acuden una vez emitida la determinación del crédito fiscal, ya que dicha área interpone el medio de defensa con el cual se obtiene el elemento base para determinar que el embargo fue indebido y que procede la devolución del bien; una vez obtenida la resolución o sentencia se asesora al contribuyente para integrar toda la información y documentación necesaria en la presentación de la solicitud de devolución, y en caso de que tal situación ya sea imposible se le apoya a obtener la resolución del resarcimiento. En algunos casos a través del apoyo de la Subprocuraduría de Protección de los Derechos de los Contribuyentes, se inicia el procedimiento de queja en virtud de que la autoridad no atendió la petición en el plazo correspondiente.

Con la integración de todos los servicios de **PRODECON**, en problemáticas como el resarcimiento económico de bienes embargados en PAMA, se han logrado disminuir drásticamente los tiempos en los cuales los contribuyentes obtienen la devolución de los bienes o su valor equivalente, protegiendo de esta manera el derecho de los contribuyentes a recuperar lo que les corresponde.

### 3.1.8. Reconsideración Administrativa.

En el servicio de asesoría de **PRODECON** es constante que los pagadores de impuestos acuden cuando han perdido la posibilidad de realizar una aclaración a su situación fiscal, o bien la opción de presentar un medio de defensa en el que pudieran hacer valer sus derechos. En esos casos, la Reconsideración Administrativa ha sido una alternativa de solución que ha provocado que muchos actos administrativos, ya firmes y con créditos fiscales exigibles, sean corregidos y protegidos los derechos de los pagadores de impuestos, además de que mucho de ello se debe a la invaluable disposición de las autoridades fiscales.

Por lo general, este tipo de intervenciones son solicitadas por personas a las cuales les fueron determinados créditos

fiscales cuya determinación en algún momento se emitió en contravención a las disposiciones fiscales y no estuvieron en posibilidad de promover un medio de defensa, por los costos que ello implicaba o porque no tuvieron la asesoría correspondiente, lo cual los dejó privados de la justicia que debe prevalecer para todos los contribuyentes. Como ejemplo están los casos que se han atendido por la determinación de créditos fiscales con motivo del incumplimiento en la presentación de declaraciones provisionales, créditos determinados conforme al artículo 41 del CFF cuando el contribuyente, previamente al tercer requerimiento, había cumplido la obligación fiscal requerida.

Para este tipo de casos, y con el fin de obtener una solución favorable para el contribuyente, **PRODECON** realiza un análisis integral del cumplimiento del contribuyente, así como de las actuaciones por parte de la autoridad, lo que comprende en ocasiones solicitar acciones de investigación para determinar si en efecto la determinación de la autoridad se emitió en contravención a las disposiciones legales, y de ser el caso asesorar al pagador de impuestos para demostrar fehacientemente las inconsistencias que se presentaron dentro del actuar de la autoridad, lo que implica asesorarlo para preparar todas las pruebas y elementos relevantes que demuestren las irregularidades cometidas.

A través del análisis de los elementos presentados por los contribuyentes y los informes rendidos por las autoridades se puede determinar, en forma más transparente, las inconsistencias cometidas por la autoridad que emitió la resolución, y con ellos demostrar que es necesaria la emisión de una nueva resolución en la que se restituya el derecho del contribuyente, otorgando también a la autoridad la certeza de que la nueva resolución fue revisada con todos los elementos existentes. En ese contexto el servicio de asesoría cumple con la misión de **PRODECON**, que es el de acercar la justicia fiscal a toda la sociedad, incluso aquellos que ya no tenían alternativas contenciosas.

Derivado de lo anterior, y con el propósito de otorgar un trato más justo a los contribuyentes en los casos en que notoriamente les asiste la razón y ya no puedan acudir a ningún medio de defensa

porque hubieran perdido el derecho a hacerlos valer, se estableció un procedimiento excepcional mediante el cual las autoridades fiscales están en posibilidad de revisar sus propias resoluciones desfavorables al particular para que, en su caso, sean modificadas o revocadas.

Si del análisis que realicen los Asesores de **PRODECON** se dictamina la improcedencia de un medio de defensa (en sede jurisdiccional o judicial) pero también se desprenda que el acto de la autoridad se emitió en contravención a las disposiciones fiscales, para lograr la restitución de los derechos del contribuyente se le apoya en promover la Reconsideración Administrativa, toda vez que, como ya explicamos, constituye una oportunidad adicional que tiene el contribuyente para solicitarle a la autoridad fiscal que autocorrija sus actuaciones y dicte una resolución favorable, donde modifique o revoque el mencionado acto.

Con el apoyo de **PRODECON** se ha logrado la modificación o revocación de resoluciones administrativas desfavorables a los intereses de los particulares, aun y cuando dichas resoluciones ya se encontraban firmes por no haberse promovido ningún medio de defensa.

### 3.1.9. Aclaración Administrativa.

En forma paralela a la figura jurídica de la Reconsideración Administrativa, con la finalidad de garantizar a los contribuyentes el acceso a la justicia fiscal, la autoridad fiscal (SAT) creó una nueva oportunidad para que los pagadores de impuestos puedan solicitar la revisión de sus resoluciones emitidas conforme al procedimiento especial previsto en el artículo 41, fracción II del CFF. El beneficio quedó contemplado en la regla 2.12.12., de la Segunda Resolución de modificación a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, publicada en el DOF el 18 de julio del mismo año, en relación con la versión anticipada de la Tercera Resolución de Modificación a la Resolución Miscelánea de referencia, publicada en la página del SAT a la fecha de elaboración del presente trabajo, consistente en un procedimiento para realizar aclaraciones administrativas previstas por el artículo 33-A del CFF.

Conforme a la regla citada en el párrafo que antecede, las aclaraciones que presenten los contribuyentes podrán versar sobre la siguiente resolución:

Estimación del impuesto omitido en la que se haga efectiva al contribuyente una cantidad igual al monto mayor que hubiera determinado a su cargo en cualquiera de las seis últimas declaraciones, por no haber atendido los requerimientos emitidos por la autoridad fiscal con motivo de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, conforme a lo previsto en el artículo 41, párrafo primero, fracción II del CFF.

La finalidad de la solicitud de aclaración es someter a consideración del Titular de la Unidad Administrativa que emitió la resolución, que la declaración provisional fue presentada antes de la notificación de la resolución por la cual se le solicita la aclaración.

El beneficio de la presentación de aclaración contemplada en la regla en comento, a diferencia de la “Reconsideración Administrativa” que procede en resoluciones firmes emitidas en contravención de las disposiciones fiscales y, que se presenta ante el superior jerárquico que emitió la resolución, es que éste debe tramitarse ante el mismo Titular de la Unidad Administrativa que emitió la resolución, cumpliendo con los requisitos de procedencia, entre ellos:

- Que la solicitud se presente después de que surta efectos la notificación de la resolución.
- Se exhiban las documentales que acrediten que la declaración omitida fue presentada previa a la notificación de la resolución determinante.

En la experiencia de **PRODECON**, se tiene conocimiento de diversos contribuyentes a quienes la autoridad fiscal les emitió tres requerimientos para el cumplimiento de la presentación de declaraciones provisionales omitidas de ISR; al determinar dicha

autoridad que no cumplieron con la obligación requerida, les notificó una liquidación de contribuciones omitidas, considerando una cantidad igual al monto mayor determinado en las 6 últimas declaraciones presentadas, sin advertir que los pagadores de impuestos cumplieron con la presentación y pago de las obligaciones requeridas antes de la notificación de la resolución determinante. Con el apoyo de **PRODECON**, a través de la figura de la Reconsideración Administrativa, se logró dejar sin efectos las liquidaciones a cargo de los contribuyentes; sin embargo, la facilidad prevista en la regla 2.12.12., actualmente representa un beneficio adicional para el contribuyente, esto es, el poder aclarar y obtener respuesta en un plazo menor.

### Principales diferencias y semejanzas entre Reconsideración y Aclaración Administrativa.

DIFERENCIAS	
Reconsideración Administrativa	Aclaración administrativa
Se tramita mediante escrito libre ante oficialía de partes de la autoridad fiscal.	Se presenta vía portal del SAT, a través a una solicitud de aclaración.
Procede contra cualquier resolución administrativa individual desfavorable a un particular, emitida por una autoridad fiscal federal (SAT, IMSS, INFONAVIT, Autoridades Coordinadas y CONAGUA).	Sólo procede contra resoluciones determinantes de créditos fiscales emitidas por el SAT, por omisión en la presentación de declaraciones periódicas para el pago de contribuciones contemplada en el artículo 41, fracción II del CFF.
La revisión se lleva a cabo por el superior jerárquico de la autoridad emisora de la resolución.	La solicitud de la aclaración se somete ante el titular de la unidad administrativa que emitió la resolución.
El oficio de respuesta a la revisión administrativa podrá emitirse en un plazo general de 3 meses.	La autoridad contará con un plazo de 6 días para emitir respuesta a la aclaración.
El origen es de carácter legislativo estipulado en el CFF.	Su origen es de carácter administrativo y temporal, implementada en una norma secundaria.

## SEMEJANZAS

Ambos trámites se presentan en vía administrativa.

No constituyen instancia.

Las resoluciones que emitan las autoridades fiscales respecto de ambos trámites, pueden ser impugnadas vía juicio de amparo indirecto.

Ambos trámites proceden a petición de parte.

### 3.1.10. Cancelación de Certificado de Sello Digital.

**PRODECON** ha detectado, a través de sus diversos canales de atención, que los pagadores de impuestos están siendo afectados por la autoridad fiscal al llevar a cabo la cancelación del certificado de sello digital, al señalarles que se encuentran en alguna de las causales que prevé el artículo 17-H del CFF, como son, por ejemplo: no presentar declaraciones, no encontrarse localizado o bien se compruebe que tiene operaciones simuladas, entre otras.

Cuando la autoridad fiscal lleva a cabo la cancelación del certificado de sello digital el contribuyente se enfrenta a diversas problemáticas que afectan todos los ámbitos de su operación comercial e incluso fiscal. Esto es así, porque al ser este certificado el medio para que el contribuyente pueda llevar a cabo la emisión de sus comprobantes fiscales, al quedar éste cancelado el contribuyente puede verse imposibilitado para llevar a cabo el cobro de sus ventas o servicios, lo que lleva a la falta de liquidez por detención de pagos por parte de sus clientes, retraso en el pago a sus proveedores, pago de nómina, pérdida de contratos y cumplimiento de compromisos mercantiles, entre otros.

No obstante que la autoridad prevé dentro de sus procedimientos la presentación de aclaraciones por parte del contribuyente, demostrando que ha cumplido con sus obligaciones fiscales en tiempo y forma; o bien subsanando la omisión detectada, se ha conocido que la autoridad fiscal está excediendo sus tiempos de respuesta, en donde los pagadores de impuestos reportan que su certificado continúa cancelado, no pudiendo generar uno nuevo, afectando así la operación de su negocio.

En estos casos la estrategia que ha implementado este *Ombudsman Fiscal*, en su área de Asesoría, es que además de ofrecer el servicio de Quejas para efecto de conocer las causas por las cuales no se le ha dado respuesta a la aclaración presentada por el contribuyente, es la de asistir a mesas de trabajo y tener comunicación con las áreas competentes, como lo son Recaudación y Auditoría del SAT, en donde se ha logrado que estos asuntos se resuelvan satisfactoriamente y en un tiempo menor, al aportar todos los elementos necesarios para demostrar que el contribuyente ya no se encuentra dentro de las causales para tener cancelado su certificado de sello digital, o bien que las irregularidades reportadas resultaron improcedentes, pudiendo continuar el contribuyente con sus operaciones.

En **PRODECON** se han recibido diversos casos relacionados con el tema de cancelación de certificados de sello digital, como el de un representante legal que manifestó que el SAT dejó sin efectos el certificado de sello digital de la empresa que representa por la omisión en la presentación de Declaración Informativa de Operaciones con Terceros de diversos meses del ejercicio 2016. En octubre de ese año ingresó un caso de aclaración mediante el cual subsanó la situación y proporcionó los acuses respectivos al cumplimiento de sus obligaciones. En mayo de 2017 la autoridad fiscal informó que considerando que la quejosa estaba al corriente de sus obligaciones fiscales, procedía la aclaración de su situación fiscal, permitiéndole la generación de su nuevo certificado de sello digital. No obstante, en ese mes nuevamente se dejó sin efectos su certificado, señalando el representante legal que desconocía el motivo de la cancelación, toda vez que se encontraba al corriente de sus obligaciones fiscales, además de que no se le había realizado ninguna notificación. Esto afectaba a la contribuyente, quien contaba con más de 600 empleados, al no poder expedir la nómina, además de que se veía imposibilitada para facturar y cobrar sus ventas para posteriormente pagar a sus proveedores, quienes también se vieron afectados en su actividad productiva.

Además de ofrecerle inmediatamente el servicio de Quejas, como estrategia para dar apoyo inmediato a la empresa, se tuvo comunicación con la autoridad fiscal en donde con las aclaraciones presentadas y la documentación que soportaba el cumplimiento

de sus obligaciones fiscales, como lo fue la presentación de declaraciones, se demostró que no se encontraba en ninguna de las causales para dejar sin efectos el certificado de sello digital, permitiéndole la autoridad, en junio 2017, la generación de su nuevo certificado.

Otro caso en el que **PRODECON** logró que se pudiera generar un nuevo certificado de sello digital fue el de una persona moral, cuyo representante legal se percató que estaba cancelado el certificado de sello digital de la empresa, manifestando que no había sido notificado por ninguno de los medios que establece el CFF, desconociendo las causas que llevaron a la autoridad a la cancelación. Mencionó que se había percatado de tal situación cuando uno de sus clientes trató de verificar un comprobante fiscal expedido por esa contribuyente.

Considerando la estrategia establecida en el área de Asesoría de **PRODECON**, se tuvo contacto con la autoridad fiscal para señalarle y demostrarle, con documentación aportada por la contribuyente, que ésta estaba cumpliendo sus obligaciones fiscales como lo es la presentación de sus declaraciones, además de encontrarse como una contribuyente “localizada”, demostrando que contaba con un domicilio fiscal debidamente registrado ante el Registro Federal de Contribuyentes.

Esta situación de cancelación estaba afectando gravemente a la contribuyente al no poder facturar y recibir recursos que le permitieran tener liquidez para llevar a cabo sus operaciones mercantiles; además de la posible pérdida de contratos y pago de penalizaciones por incumplimiento de los mismos. Así, una vez demostrado que la contribuyente no se encontraba dentro de las causales que establece el artículo 17-H del CFF, se procedió a la autorización para la generación de un nuevo certificado de sello digital, permitiéndole continuar con el cumplimiento de sus contratos y operaciones.

Como se puede observar, con la oportuna intervención de **PRODECON** se ha logrado atender estos casos de cancelación de certificados, incluso antes del tiempo estimado por la autoridad en la atención de aclaraciones, lo que le ha permitido a los

pagadores de impuestos continuar con su operación, salvaguardar los intereses de sus empleados, evitar pérdidas de contratos y sanciones costosas por incumplimiento de los mismos, así como el pago oportuno a sus proveedores entre otros, no permitiendo que la cadena productiva se vea afectada, y por ende la economía.

#### **4. Acceso a la justicia tributaria social a través de las Tecnologías de la Información y Comunicación (TICs).**

**PRODECON**, ocupada por acercar la justicia fiscal a los pagadores de impuestos, aprovechando las bondades que ofrecen las tecnologías de la información y pensando en el beneficio de las necesidades actuales de las sociedades modernas, también ha diseñado estrategias de atención vía remota que permite a los ciudadanos tener acceso a sus servicios gratuitos sin desplazarse del lugar en donde se encuentren, interactuando con personal capacitado que le brinda el apoyo necesario para atender sus problemáticas.

La atención vía remota que **PRODECON** ha puesto a disposición del contribuyente para exponer su situación con las autoridades fiscales, así como aclarar sus dudas en materia fiscal en el ámbito federal son las siguientes:

##### **4.1. Correo Electrónico.**

A través de la cuenta: [atencionalcontribuyente@prodecon.gob.mx](mailto:atencionalcontribuyente@prodecon.gob.mx), en la cual el pagador de impuestos puede explicar detalladamente su problemática, anexar documentación relativa a su asunto, para que sea analizada y se otorgue la asesoría correspondiente o se determine el servicio a proporcionarle. En el caso de las entidades federativas, pueden enviar el correo electrónico a las Delegaciones de **PRODECON**, a los correos señalados en el portal de internet.

##### **4.2. Contact Center.**

Brinda el servicio de asesoría vía telefónica a toda la República Mexicana, en donde el contribuyente es atendido sin necesidad de desplazarse del lugar en donde se encuentre, marcando en la

Ciudad de México el número: 12 05 9000, y lada sin costo al 01 800 611 0190, llamando a cualquiera de sus Delegaciones, a los números telefónicos que se encuentran en la página de internet.

#### 4.3. App **PRODECON**.

Ésta es una herramienta gratuita y amigable para acercarse a los pagadores de impuestos mediante aparatos móviles. A través de ella se pueden solicitar asesorías y servicios de la Procuraduría y obtener la información más reciente generada por el organismo, en su labor de protección de derechos.

#### 4.4. Chat denominado “**PRODECON** en línea”.

Éste fue implementado en octubre de 2016, y se encuentra en el Portal de internet de **PRODECON**. Es un servicio gratuito, en tiempo real, diseñado para su uso en computadoras y dispositivos móviles; su finalidad es la de brindar asesoría, vía remota, con asesores en materia fiscal. Está disponible en la página de Internet [www.prodecon.gob.mx](http://www.prodecon.gob.mx), en donde para iniciar una sesión, únicamente se requiere: el nombre, correo electrónico y número telefónico del pagador de impuestos, datos que serán debidamente resguardados por la Procuraduría.

#### 4.5. Twitter y Facebook.

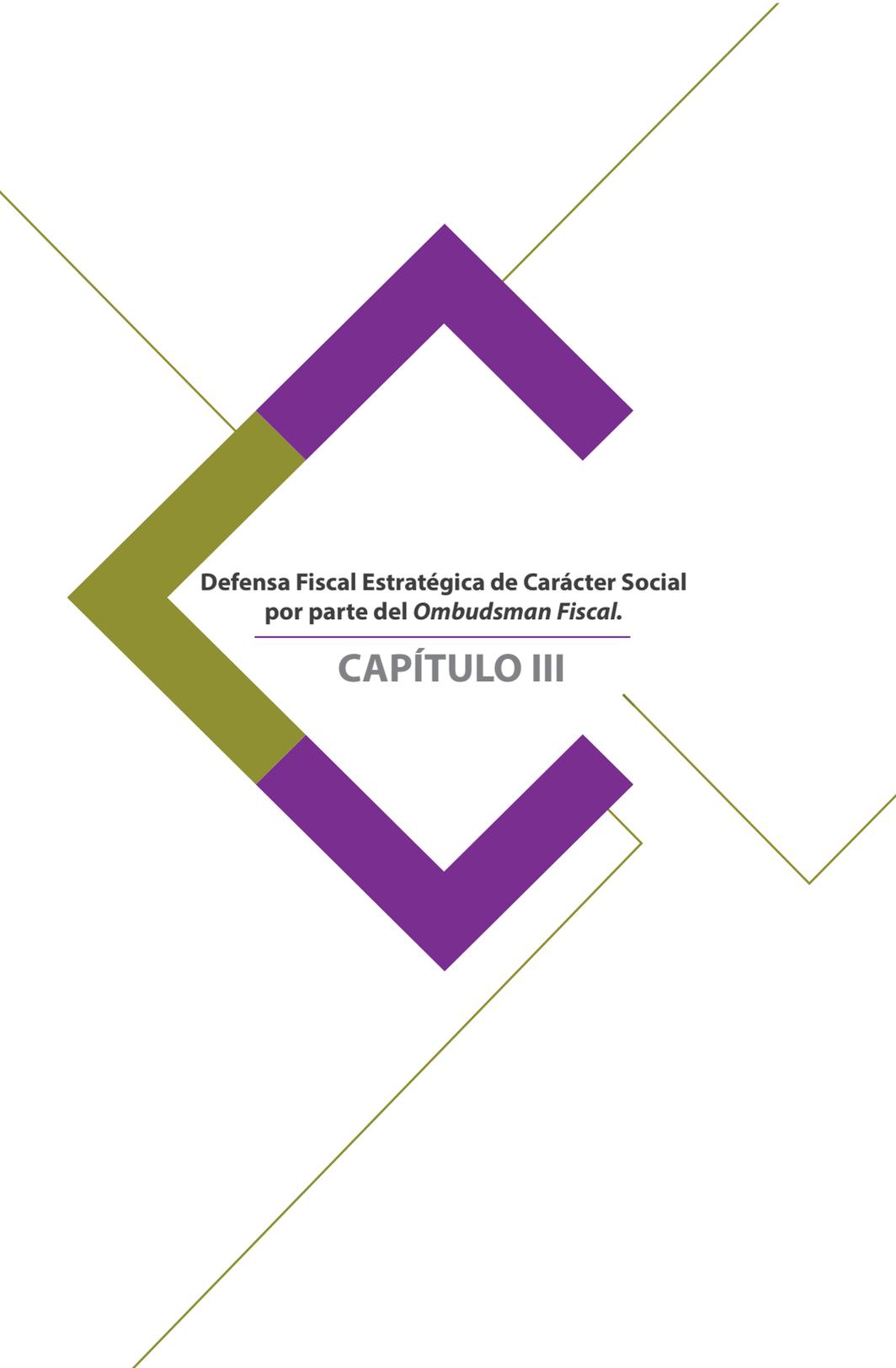
Por estos medios se aprovecha la tecnología y acceso inmediato a las redes sociales para brindar la asesoría y servicio procedente, poniendo a disposición del contribuyente la cuenta de Twitter: **@ProdeconMexico** y Facebook: **PRODECON México**.

#### 4.6. Oficinas de Atención Virtual (OAV).

El último de los mecanismos de vanguardia generados por el *Ombudsman Fiscal*, se denomina “BINNIZAÁ”, en zapoteco significa: “Gente que viene de las nubes”. Funciona como una oficina virtual que en forma electrónica, y mediante el sistema de video llamada, ofrece de manera autosuficiente y completa los servicios de **PRODECON** a los contribuyentes, sin necesidad de que acudan

personalmente a las oficinas de la Procuraduría; reduce tiempos y costos para el propio contribuyente, al obtener una respuesta en línea, de manera ágil e inmediata a su pretensión.





**Defensa Fiscal Estratégica de Carácter Social  
por parte del *Ombudsman Fiscal*.**

## **CAPÍTULO III**



Antes de la creación de **PRODECON**, la defensa especializada en materia fiscal a través de un organismo público no era una opción que estuviera al alcance de los contribuyentes de los sectores más desprotegidos de la sociedad. Éstos no contaban con el asesoramiento de un ente del Estado cuyas facultades estuvieran vinculadas única y exclusivamente a la materia fiscal federal, lo que traía consigo que estos pagadores de impuestos se vieran en la necesidad de buscar la defensa de abogados, cuya participación podría resultar demasiado onerosa, o incluso que los actos de las autoridades fiscales federales no fueran controvertidos, generándose graves contingencias para los contribuyentes.

Es por este escenario, como ya lo explicamos en el capítulo que antecede, que el Legislador advirtió la necesidad de que existiera un organismo del Estado que pudiera acercar a los contribuyentes de cualquier clase: trabajadores, amas de casa, estudiantes, agricultores, es decir; los sectores más vulnerables de la sociedad, a una defensa especializada en materia fiscal. Ésta permitiría que los pagadores de impuestos pudieran acceder a los diversos medios de defensa que las normas establecen para la protección de sus derechos.

Así, en los artículos 5º, fracción II, de la **LOPRODECON**, y 26 a 36 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de sus Atribuciones Sustantivas, se establece la facultad de Representación Legal y Defensa para el contribuyente. Ésta surge como una solución para la sociedad, la cual consiste en poner al alcance de los pagadores de impuestos la justicia impartida por los órganos judiciales. Sin embargo, resulta importante señalar que este servicio puede ser proporcionado a todo aquel pagador de impuestos que se ubique en los supuestos de procedencia establecidos en las normas, como lo es que el importe de su asunto no rebase del monto de 30 veces el valor de la UMA, elevado al año<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> \$826,615.50 para el año de 2017.

Es por ello que a fin de brindar la defensa especializada que requieren los contribuyentes, **PRODECON** lleva a cabo una serie de acciones y etapas que permiten garantizar a los pagadores de impuestos que su asunto será atendido con la mayor atención y el profesionalismo que se requiere, y por abogados con experiencia acreditada en materia fiscal.

### **Etapas de la estrategia:**

1. Cuando el contribuyente acude a solicitar los servicios de **PRODECON**, es atendido en el área de Asesoría y Orientación, en donde un asesor identifica cuál es la problemática, con el fin de determinar a través de cuál o cuáles de los servicios que brinda el *Ombudsman Fiscal* es el más adecuado para buscar la satisfacción de la pretensión del pagador de impuestos, como puede ser el de Representación Legal y Defensa.
2. Determinado que el servicio adecuado es el de defensa legal, el contribuyente es atendido por un asesor jurídico, cuya responsabilidad es, en primera instancia, darle a conocer en qué consiste este servicio, sus alcances y las etapas que se desarrollarán, momento en el cual se formalizará la petición del contribuyente a través de la firma de una solicitud de servicios.
3. Una vez firmada la solicitud comienza una etapa de análisis jurídico; es en este periodo en el que el asesor jurídico realiza una valoración del acto o resolución emitido por la autoridad fiscal, verifica los documentos que son antecedentes del mismo y todos aquellos que estén vinculados con el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, con el propósito de poder determinar si el acto o resolución fue emitido o no con apego a las disposiciones legales.

Este análisis se plasma en un dictamen técnico, en el cual se establecen datos tales como: la resolución o acto que fue materia de estudio, sus antecedentes, los

documentos que fueron revisados, el medio de defensa que resulta procedente interponer y el plazo para ello, los razonamientos lógicos jurídicos del porqué resulta viable la presentación de un medio de defensa o bien las consideraciones del porqué no lo es, los medios a través de los cuales se puede garantizar el crédito fiscal cuando es procedente y, en su caso, las alternativas de solución cuando no es factible la interposición de un recurso administrativo, juicio de nulidad o de amparo.

El dictamen señalado se da a conocer exclusivamente al contribuyente o a su representante legal, previa cita que se les realiza para que acudan a **PRODECON** y se les explique, de manera personal, lo que se analizó en la Procuraduría, pues es de suma importancia que el contribuyente conozca de manera directa los alcances que tendría la interposición de un medio de defensa, su duración aproximada y las actuaciones que pueden llevar a cabo las autoridades fiscales en caso de que no exista una garantía del crédito fiscal.

4. Aceptada la estrategia de defensa que planteó **PRODECON**, se firma una carta compromiso, que es un documento a través del cual se detallan las obligaciones que asume la Procuraduría como abogado patrono del contribuyente, pero también las obligaciones que asume el pagador de impuestos. Esto con el fin de que la prestación del servicio sea oportuna y se logre una adecuada defensa de los derechos del contribuyente.
5. Posteriormente comienza la etapa en la que se procede a la elaboración del medio de defensa que se señaló en el dictamen y que se determinó como el adecuado para la defensa de los derechos del contribuyente, ante la instancia administrativa, con la interposición del recurso de revocación o de inconformidad, según sea la autoridad que emitió el acto, o bien la instancia judicial ante el TFJA o el PJF.

En el medio de defensa se plasmarán los argumentos con los que se evidencian las ilegalidades que cometió la autoridad en perjuicio de los derechos del pagador de impuestos, argumentos que expresan de manera clara y precisa la denominada *litis* del asunto, las normas que fueron transgredidas y la repercusión en la esfera jurídica del gobernado.

6. Elaborado el medio de defensa se cita al contribuyente para su firma, momento en el que se le da a conocer el escrito y se le explican los argumentos que se están haciendo valer, con el fin de que el pagador de impuestos esté enterado de cómo la Procuraduría está planteando su defensa, para que una vez recabada la firma del contribuyente o su representante legal se proceda a su presentación por personal de la institución.
7. El seguimiento procesal del medio de defensa corre a cargo de **PRODECON**; es decir, la Procuraduría es la encargada de dar el seguimiento ante los órganos jurisdiccionales de los avances de los medios de defensa, facultad que es otorgada por el propio contribuyente desde el momento en que firma el escrito inicial en el que autorizó a los abogados de la institución para oír y recibir notificaciones, imponerse de los autos y actuar en el expediente, dentro de los límites que las normas establecen.

Esta autorización es de suma importancia, pues con ella se permite conocer oportunamente los avances que el asunto va teniendo en los órganos judiciales, facilitándose así la actuación oportuna para la defensa de los derechos de los pagadores de impuestos, ya que en materia procesal fiscal y de amparo la atención adecuada y oportuna de los acuerdos, requerimientos, prevenciones y vista de las actuaciones, es de suma importancia para el resultado del medio defensa.

De igual forma, como parte de la defensa jurisdiccional de los derechos de los contribuyentes, los acercamientos

con los juzgadores para realizar los conocidos “alegatos de oído” son una función que lleva a cabo la Procuraduría, como abogado patrono de los pagadores de impuestos, ya que esta interacción con los secretarios de acuerdos, jueces y magistrados permite delimitar las pretensiones de los demandantes y destacar los puntos precisos de las violaciones cometidas en perjuicio de los contribuyentes, facilitándose el estudio y resolución de los medios de los asuntos.

8. Agotadas las etapas procesales de los medios de defensa ante los órganos jurisdiccionales, y ya con la notificación de la sentencia, o en su caso de la resolución al recurso administrativo, se cita a los contribuyentes para darles a conocer el resultado de la defensa planteada y los alcances de los fallos con los que se buscó la satisfacción de su pretensión.
9. De ser favorable la sentencia o la resolución al recurso, se elabora un Informe de Terminación de Servicios, con el cual las funciones de la Procuraduría como abogado patrono del pagador de impuestos se dan por terminadas. Y si resulta necesaria alguna otra gestión vinculada con el cumplimiento de la sentencia, se solicita el apoyo de las áreas sustantivas de Asesoría y Consulta o de Quejas y Reclamaciones para apoyar al contribuyente con la materialización de los efectos obtenidos en el fallo favorable.

Si la sentencia o la resolución al recurso no fuese favorable a los intereses del contribuyente, **PRODECON** continúa la defensa de los derechos, agotando cada uno de los medios que resulten necesarios para la protección de los derechos fundamentales del pagador de impuestos; es decir, la Procuraduría agotará todas las instancias que la ley establecen, al alcance de los gobernados, para la defensa de sus derechos, pues su labor como abogado patrono es ésta. Y si los criterios de los órganos que imparten justicia no fuesen favorables para el

contribuyente, el *Ombudsman Fiscal* buscará, a través de sus otras facultades, poner al alcance del contribuyente alguna alternativa de solución que le permita solventar la contingencia de carácter fiscal en la que se encuentra.

Ahora bien, si la estrategia que **PRODECON** consideró adecuada para la defensa de los intereses de los contribuyentes fue interponer el recurso de revocación, la institución analiza la conveniencia y posibilidad de implementar mesas de trabajo con la autoridad fiscal para examinar, en conjunto, la situación concreta del contribuyente; en varias ocasiones, derivado de esas mesas de trabajo, la Procuraduría ha logrado que la autoridad reconozca las irregularidades cometidas contra el pagador de impuestos y satisfaga sus pretensiones.

Asimismo, si lo que procede para la defensa del contribuyente es la tramitación de un juicio de nulidad, en las referidas mesas de trabajo llevadas a cabo entre la Procuraduría, el contribuyente y la autoridad fiscal se ha logrado que ésta acepte las pretensiones del pagador de impuestos, al analizar los argumentos vertidos por la Procuraduría en su carácter de abogado patrono del contribuyente.

Como puede verse, la atribución de **PRODECON** de brindar un servicio de Representación Legal y Defensa forma parte fundamental para la protección de los derechos de los pagadores de impuestos, pues como ya se mencionó, es a través de su ejercicio que se ha podido poner al alcance de muchos contribuyentes el acceso a una eficaz justicia social.

Una defensa especializada en materia fiscal por parte de un organismo público que brindara servicios gratuitos no era una alternativa antes de la creación de la Procuraduría. Ahora, su existencia ha permitido conocer de problemáticas tan sensibles que afectan a sectores de la población en estado vulnerable, pero sobre todo ha generado en los Juzgadores una nueva visión respecto de la defensa a la justicia social de los contribuyentes, alcanzando criterios por demás relevantes en el orden jurídico mexicano.

## 1. Defensa Constitucional.

Especial importancia constituye la Defensa Constitucional en materia fiscal que lleva a cabo la Procuraduría; es decir, la protección de los derechos de los contribuyentes no se efectúa únicamente desde el ámbito de la defensa de aspectos de legalidad ante el TFJA, en donde se hacen valer violaciones “de forma” por el incumplimiento de los requisitos que marcan las normas a los que se deben de ajustar las autoridades fiscales, o violaciones “de fondo”, en las que se argumentan cuestiones vinculadas con el cumplimiento o no de las obligaciones sustantivas de los contribuyentes para el pago de las contribuciones. La defensa de **PRODECON** también implica acudir a la sede constitucional.

Ciertamente, la Procuraduría somete ante el PJF temas que implican la inconstitucionalidad de normas o de sistemas normativos, con el propósito de demostrar que existen artículos que transgreden los derechos de los pagadores de impuestos. De ahí la importancia y trascendencia de que estos preceptos legales sean analizados bajo los principios que regula nuestra Constitución Federal (constitucionalidad) así como los Tratados Internacionales de los que México es parte (convencionalidad), generándose precedentes importantes en favor de los pagadores de impuestos.

Finalmente, se presenta el decálogo de los Asesores de las áreas de Asesoría y de Representación Legal y Defensa, como el conjunto de premisas y habilidades básicas que deberán reunir para llevar a cabo sus funciones de una manera efectiva.

## 2. Decálogo del Asesor que brinda el servicio de Asesoría y Representación Legal y Defensa.

### 2.1. Vocación de servicio.

Se debe tener disponibilidad para escuchar y atender las problemáticas de los contribuyentes, buscando siempre ofrecer alternativas de solución a sus contingencias en materia fiscal.

## **2.2. Compromiso con el contribuyente.**

Asumir como propias las problemáticas expuestas, con el completo compromiso de apoyar y buscar la mejor solución para el pagador de impuestos.

## **2.3. Especialización en materia fiscal.**

Los servicios que ofrece la Procuraduría son especializados en materia tributaria, por lo que su dominio y actualización es fundamental para el apoyo en la protección de los derechos de los contribuyentes.

## **2.4. Guardar absoluta reserva.**

La protección de información es prioritaria para la Procuraduría, por lo que no se divulgan datos personales de los pagadores de impuestos. Con ello se garantiza que la información sólo se utilizará para buscar la mejor alternativa de solución a su problemática.

## **2.5. Innovación.**

El asesor debe tener la capacidad de idear e implementar nuevas estrategias de apoyo, regularización de situaciones fiscales, buscar generar actos de aplicación con el fin de crear los momentos idóneos para la impugnación, crear argumentos de defensa, etcétera, que generen nuevos criterios en el orden jurídico nacional en materia fiscal.

## **2.6. Facilidad de expresión.**

La claridad de expresión, tanto verbal como escrita, son indispensables al momento de explicar a un contribuyente los alcances de la problemática en la que se encuentra, sus alternativas de solución y defensa.

## **2.7. Celeridad en la atención.**

Proporcionar los servicios de una manera expedita, evitando dilaciones innecesarias en perjuicio del contribuyente y la solución de su problemática.

## **2.8. Organización.**

Ser organizado es fundamental en el asesor, pues no cumplir los plazos puede traer como consecuencia la pérdida del derecho de acceso a la justicia de un contribuyente.

## **2.9. Seguimiento de los asuntos.**

Los asesores deben tener pleno control de los asuntos a su cargo, y en todo momento deberán mantener comunicación con los contribuyentes, informándoles de los avances en su asunto hasta su total conclusión.

## **2.10. Litigio ante las Autoridades Fiscales y Tribunales.**

La interlocución es parte fundamental de los servicios. En el caso de asesoría, para que a través de las mesas de trabajo se logren solucionar diversas problemáticas de los contribuyentes de manera pronta; y en defensa legal, para que al acudir los asesores ante los Secretarios de Acuerdos para dar a conocer de manera clara y puntual, las ilegalidades más relevantes hechas valer en las demandas y los acercamientos que se llevan a cabo por el Director General y el Subprocurador con los Magistrados, se logre el convencimiento de los Órganos Judiciales en favor de los contribuyentes.





**La Justicia Tributaria-Social.  
Postulado Impostergable de **PRODECON**  
como Abogado Patrono de los Contribuyentes.**

---

## **CAPÍTULO IV**



Es una exigencia de parte de los pagadores de impuestos en nuestro país que la justicia tributaria-social en este tercer milenio, constituya un postulado impostergable para el *Ombudsman Fiscal*, el cual tenga como uno de sus fundamentos esenciales el poder generar y establecer medidas cautelares a través de la defensa legal con el propósito de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes.

Es por ello, que a través de los medios de defensa, **PRODECON** ha logrado la obtención de diversos criterios de suma relevancia para la justicia social, los cuales amplían el acervo jurídico tributario mexicano para la protección de los derechos de los pagadores de impuestos. Los referidos medios de defensa son promovidos por los contribuyentes representados por la Procuraduría, en su carácter de abogado patrono de este sector, con base en la facultad que le confiere el artículo 5, fracción II de la **LOPRODECON**.

A continuación se mencionarán algunos casos relevantes y distintivos, en los que derivado de la intervención de **PRODECON**, a través de los servicios que se otorgan en el área de Representación y Defensa Legal, se ha conseguido satisfacer la pretensión del pagador de impuestos, y sobre todo la obtención de la justicia social en su favor.

## 1. Litigios Relevantes.

### 1.1. Administradoras de Fondos para el Retiro (AFORES).

**Problemática:**

**PRODECON** defendió a los contribuyentes a quienes las AFORES les retuvieron el 20% de ISR, en aquellos casos en que no cumplieron los requisitos para obtener una pensión y retiraron en una sola exhibición los recursos acumulados en sus subcuentas de retiro.

Ello, ya que la retención del impuesto se estaba realizando con fundamento en reglas de Resolución Miscelánea Fiscal que modificaban la naturaleza jurídica de los recursos, pues en lugar de ser tratados como ingresos derivados de la terminación de una relación laboral, eran considerados como ingresos esporádicos, lo que invariablemente repercutía en el tratamiento fiscal de estos ingresos.

#### **Estrategia Legal:**

En estos asuntos, **PRODECON** observó que el tratamiento fiscal que se le estaba dando a los recursos generaba una grave afectación en los contribuyentes adultos mayores, quienes después de haber culminado su vida laboral y haber acumulado recursos económicos en sus subcuentas de retiro para su subsistencia y de sus dependientes económicos, resentían una retención del impuesto mayor a la que realmente les correspondía. Es decir, con base en una regla de carácter general emitida por la autoridad fiscal, se afectaba a un sector de la población en estado de vulnerabilidad.

Para aplicar esta estrategia legal fue necesaria la implementación de acciones conjuntas por las diversas áreas de la Procuraduría para lograr apoyar a estos contribuyentes que estaban siendo afectados en sus derechos fundamentales, pues el principal inconveniente en este tipo de casos es que al momento en que las AFORES entregaban los recursos en una sola exhibición, con su correspondiente constancia de retención de impuestos, los contribuyentes no podían conocer qué disposición legal fue la que se les aplicó, y por ende no se podía interponer un medio de defensa.

Es por ello que a través del área de Asesoría se apoyó a los pagadores de impuestos, mediante la elaboración de un escrito dirigido a las AFORES; en éstos se les solicitaba explicaran por qué y con base en qué norma se les había retenido el 20% de impuesto, para que una vez que las administradoras dieran respuesta, poder conocer de manera cierta la norma aplicada, y así estar en posibilidad de presentar en tiempo y forma los medios de defensa por el área de Representación Legal, lográndose así la efectiva defensa de los derechos de los pagadores de impuestos.

### Resultados obtenidos:

Derivado de los medios de defensa y la inaplicación de las reglas de Resolución de Miscelánea Fiscal, los contribuyentes pudieron presentar sus declaraciones con el tratamiento fiscal adecuado, generándose con ello disminución de sus bases gravables o incluso saldos a favor pendientes de devolverse.

Finalmente, resulta relevante señalar que estos casos son de tal trascendencia para el orden jurídico nacional, que fueron analizados por la SCJN, emitiéndose Jurisprudencias<sup>1</sup> sobre el tema en favor de los pagadores de impuestos, permitiéndose que este tipo de casos se resuelvan de manera favorable para los contribuyentes, tendencia que también comparte el Pleno del TFJA, quien también emitió Jurisprudencia sobre este tópico, obligatoria para todas las Salas de ese Tribunal<sup>2</sup>.

## 1.2. Aviso de suspensión de actividades de las personas morales.

### Problemática:

En primer lugar, los contribuyentes personas morales, se vieron obstaculizados a poder presentar los avisos de suspensión de actividades que prevé el CFF y su Reglamento. Así sucedía, porque el SAT consideraba que este tipo de avisos únicamente podían presentarse por las personas físicas, ya que las personas jurídicas, al no tener ninguna actividad, debían ser sujetas a liquidación, criterio que evidentemente no compartió **PRODECON** y derivó en medios de defensa para demostrar que las negativas que estaba emitiendo la autoridad con este criterio eran apartadas a derecho.

En segundo lugar, también se enfrentaron a la situación de que en aplicación de una regla de Resolución Miscelánea Fiscal, la suspensión de actividades de las personas morales estaba supeditada a un lapso de 2 años prorrogable por un periodo adicional de un año más. Sin embargo, de la defensa que llevó a cabo **PRODECON** se demostró que esta limitación, establecida en una norma de carácter general emitida por el SAT, era ilegal, pues ni en el Código Tributario Federal ni en su Reglamento se disponía una limitación temporal a la suspensión de actividades.

<sup>1</sup> 2a./J. 171/2016 (10a.) y 2a./J. 175/2016 (10a.)

<sup>2</sup> VII-J-SS-226

### **Estrategia Legal:**

Estos asuntos resultaron de interés para el *Ombudsman Fiscal*, pues las empresas eran obligadas a iniciar procesos de liquidación con los costos económicos que ello implica, a pesar de que su inactividad para efectos fiscales era temporal o bien, en caso de no querer iniciar estos trámites, debían seguir resintiendo cargas administrativas derivadas de las obligaciones fiscales de presentar las declaraciones mensuales, anuales e informativas que establecen las leyes tributarias, a pesar de no tener alguna actividad.

Es por ello que a través del juicio de nulidad, promovido ante el TFJA, se presentaron demandas en las que se argumentó el exceso que estaba cometiendo el SAT al imponer mayores requisitos para la suspensión de actividades que los que el propio Legislador estableció para ello, con el fin de obtener sentencias en las que se condenara a la autoridad a respetar el derecho de los pagadores de impuestos.

### **Resultados obtenidos:**

Con las sentencias emitidas por el TFJA en favor de los contribuyentes, el SAT tuvo que admitir los avisos de suspensión de actividades sin que éstos estuvieran limitados a un periodo específico, y sin obligar a los pagadores de impuestos a iniciar trámites de liquidación.

## **1.3. Régimen de Incorporación Fiscal (RIF).**

### **Problemática:**

Los contribuyentes que en ejercicio del derecho que les confiere el artículo 111 de la Ley del ISR, y previo cumplimiento de los requisitos que se establecen en la norma, solicitaron al SAT su actualización de obligaciones fiscales a fin de poder tributar bajo el régimen opcional y de beneficio denominado Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), incluido a partir de la reforma fiscal del año 2014 y se enfrentaron a negativas de la autoridad para permitirles tributar en el RIF con base en supuestos que la norma no contemplaba, como es que los contribuyentes ya habían estado tributando en el régimen general, impedimento que el Legislador no estableció en la norma, y por tanto no podía ser invocado por la autoridad fiscal.

### Estrategia Legal:

Ante este escenario, el defensor de los derechos del contribuyente, en su carácter de abogado patrono, interpuso diversos medios de defensa, pues la autoridad fiscal estaba vulnerando la esfera jurídica de los contribuyentes al impedirles el ejercicio de un derecho reconocido en la ley.

En estos casos, nuevamente de acciones conjuntas entre las áreas sustantivas de **PRODECON**, se logró generar los actos de autoridad necesarios para que los contribuyentes pudieran tener acceso a los medios de defensa, pues en el área de Asesoría se llevaron a cabo las aclaraciones administrativas de los contribuyentes que durante los primeros 31 días hábiles del ejercicio no pudieron presentar su aviso de actualización de situación fiscal, generándose respuestas por parte del SAT de las que se desprendían las ilegales razones para no permitir a los contribuyentes tributar en el RIF.

### Resultados obtenidos:

Con las sentencias que se emitieron, los contribuyentes pudieron tributar en el RIF desde el momento en que habían intentado hacer su solicitud de actualización de obligaciones, lo que les permitió hacer uso de este régimen de beneficio con todas las bondades que el mismo establece.

Con estas acciones conjuntas, **PRODECON** demostró que aunque la autoridad fiscal puede establecer mecanismos que obstaculizan el ejercicio de un derecho, es posible encontrar las alternativas para poder hacer del conocimiento de los órganos jurisdiccionales de las violaciones de derechos que se están cometiendo.

## 1.4. Devolución de Impuestos.

### Problemática:

Conforme a las disposiciones fiscales, los contribuyentes tienen derecho a que les sean devueltos los saldos a favor que se generen derivado del cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Sin embargo, es reiterativo que la autoridad fiscal no respete ese derecho, y con base en diversas justificaciones, las cuales no están apegadas a la norma, niega la devolución de estos saldos que por ley corresponden a los pagadores de impuestos.

### Estrategia Legal:

Sobre el tema, previa interposición de recursos de revocación y juicios de nulidad, **PRODECON** ha obtenido criterios de los Tribunales que, con una visión proteccionista de los Derechos Humanos, han generado que los contribuyentes obtengan las cantidades a las que tienen derecho. Por ejemplo, cuando un contribuyente presenta una declaración complementaria y solicita la devolución de un saldo a favor, señalando los datos de la cuenta bancaria a la cual debe depositarse ese saldo (conocido como trámite de devolución automática), se ha logrado que esta acción sea considerada como una gestión que interrumpe el plazo de cinco años para considerar prescrito el derecho a solicitar la referida devolución.

### Resultados obtenidos:

Así, y a pesar de que la autoridad fiscal siempre consideró que solamente a través de un trámite específico –que ésta definió en reglas de Resolución Miscelánea Fiscal–, era el único medio a través del cual se podía considerar que había una manifestación expresa del contribuyente para que se le devolvieran sus saldos, **PRODECON** logró demostrar que no es así, pues lo que resulta relevante es que exista esa manifestación, aunque sea a través de un trámite diverso, pero que se demuestre el interés de obtener la devolución de un saldo a favor al que se tiene derecho.

### 1.5. Salarios Caídos.

#### Problemática:

Existen contribuyentes trabajadores que fueron despedidos de su lugar de trabajo e interpusieron un juicio laboral, y que después de un largo proceso lograron un fallo en el que se reconoció que la separación de su puesto fue injustificada y se condenó al patrón a pagarles las prestaciones que no fueron cubiertas, entre ellas, los salarios caídos. Estos contribuyentes se enfrentaron a una problemática fiscal.

Al momento de entregarles los salarios caídos, indebidamente se les dio el tratamiento fiscal de salarios ordinarios, es decir, como si se tratase de los pagos que se entregan cotidianamente, de manera semanal o quincenal, a los trabajadores. Sin embargo, este

tratamiento fiscal no es el correcto, pues traía como consecuencia que al momento del pago de los salarios caídos se diera un efecto perjudicial al contribuyente en cuanto a la acumulación de ingresos, ya que en un sólo momento se tenían que acumular todos los salarios que no se habían entregado cuando subsistía la relación laboral antes de que se diera el despido injustificado, trayendo consigo que el contribuyente tuviera que tributar con una tasa más alta de ISR.

### **Estrategia Legal:**

En estos casos, en el área de Asesoría se apoyó a los contribuyentes con la presentación de declaraciones en las que se les daba el tratamiento fiscal que **PRODECON** estimó era el correcto para este tipo de recursos, generándose saldos a favor que eran solicitados en devolución y que evidentemente eran rechazados por el SAT al estimar que lo correcto no era tratar estos ingresos como pagos derivados de la terminación de la relación laboral sino como salarios ordinarios, rechazo que se plasmaba en una resolución que era susceptible de ser impugnada por el área de Representación Legal.

Con la interposición de medios de defensa la Procuraduría apoyó a este sector de contribuyentes y se logró el reconocimiento de que el tratamiento fiscal que daba el SAT era incorrecto, toda vez que lo que procedía era tratar estos pagos como ingresos derivados de la terminación de la relación laboral, pues es indudable que los mismos se generaron con motivo de la ruptura de la relación de trabajo, y al no haberse entregado en su momento de manera semanal o quincenal, no pueden ser estimados como sueldos ordinarios, ello independientemente de que exista o no una reinstalación en el puesto.

### **Resultados obtenidos:**

Con este criterio se logró que los ingresos de los contribuyentes trabajadores que recibían por concepto de salarios caídos, fueran tratados fiscalmente conforme el actual artículo 95 de la Ley del ISR, que substancialmente hace un promedio de los salarios y el tiempo de generación de los mismos, con el fin de que su acumulación total no resulte perjudicial para los contribuyentes.

## 1.6. Prescripción a favor del Contribuyente.

### Problemática:

El *Ombudsman Fiscal* apoya a los contribuyentes para que se reconozca que la autoridad excedió el término que la Ley le confiere para llevar a cabo los actos del denominado Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE).

### Estrategia Legal:

En este tema **PRODECON** ha demostrado, en medios de defensa, que para la autoridad fiscal transcurrió en exceso el plazo de 5 años que por regla general se establece para poder hacer efectivo un adeudo; es decir, el fisco federal tiene, a partir del momento en que se notifica un crédito fiscal, 5 años para llevar a cabo actos a través de los cuales se les requiera el pago de los adeudos o se garantice el interés fiscal con el embargo de bienes. Pese a lo anterior, en ocasiones la autoridad, durante ese tiempo, no realiza ninguna gestión de cobro, lo que trae como consecuencia la pérdida de su derecho, cuestión que con la intervención de **PRODECON** es hecho del conocimiento de la autoridad para que omita llevar a cabo actos de cobro futuros.

### Resultados obtenidos:

Con esta estrategia, respaldada por criterios emitidos por los tribunales como consecuencia de las demandas que interpone **PRODECON**, se ha demostrado que en muchas ocasiones, pese a que la autoridad pretende acreditar que llevó a cabo gestiones de cobro para justificar que se interrumpa el plazo de la prescripción, al no haberse realizado éstas conforme a derecho (muchas de ellas ni siquiera se entienden con persona alguna en los domicilios fiscales de los pagadores de impuestos y no se diligencian), lo cierto es que no hubo una auténtica gestión de cobro, lo que trae como consecuencia la pérdida del derecho de la autoridad a realizar el cobro del adeudo por cuestiones imputables a ésta y no a los contribuyentes.

Este tema resultó de importancia para **PRODECON**, pues se han conocido casos de créditos que fueron determinados hace más de 10 años, y la autoridad continúa ejerciendo actos de cobro en perjuicio de los pagadores de impuestos.

## 1.7. Ejercicio de Beneficio Fiscal.

### Problemática:

Existen casos en los que en ejercicio de un beneficio fiscal, los pagadores de impuestos que realizan el pago de colegiaturas de niveles básico y media superior, reducen de sus ingresos los montos de estos pagos hasta los topes máximos que la norma establece. Sin embargo; uno de los requisitos para aplicar este beneficio es que el pago de los servicios educativos se realice con cheque nominativo, transferencias electrónicas o bien mediante tarjeta de crédito o de débito; de ahí que sin importar que se acredite que el pago se realizó, aunque fuera en efectivo, se tuviera un comprobante fiscal emitido por la escuela y se cumplieran con el resto de los requisitos, por el hecho de no haberse ajustado a los métodos de pago referidos, un contribuyente no podía hacer uso de este beneficio de índole fiscal.

### Estrategia Legal:

Atenta a esta problemática, **PRODECON** apoyó a los contribuyentes desde el área de Asesoría con la presentación de las declaraciones en las que se aplicó el beneficio, con el propósito de que la autoridad emitiera un pronunciamiento expreso sobre que no era factible aplicar esta prerrogativa al pagador de impuestos y con eso generar los momentos idóneos para la impugnación de estas resoluciones.

Realizadas estas acciones, el área de Defensa Legal pudo presentar demandas en las que hizo valer argumentos que recogen el principio constitucional conocido como pro homine, que consiste en que las normas deben ser interpretadas en beneficio de los gobernados y no en su contra. De ahí que estos casos, si bien el requisito de la forma de pago es un requerimiento para acceder al beneficio fiscal, lo cierto es que la autoridad debía ponderar el cumplimiento de los requisitos de fondo, que en este caso es que sí se pagaron las colegiaturas y que ello nunca fue cuestionado por la autoridad; es decir, el SAT debía de hacer una ponderación entre el cumplimiento de los requisitos de fondo y de forma, con el propósito de valorar lo que realmente era importante: el pago de las colegiaturas y la emisión de un Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) que respaldaba el pago.

### Resultados obtenidos:

La defensa de estos asuntos generó que los contribuyentes pudieran disponer de saldos a favor a los que tienen derecho, gracias a la interpretación más proteccionista que planteó **PRODECON** ante los tribunales.

#### 1.8. Derecho de Acceso a la Justicia. Artículo 13 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA).

La defensa de los derechos de los pagadores de impuestos por **PRODECON**, no sólo se limita a aquéllos que están vinculados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, sino a todos los Derechos Humanos de los pagadores de impuestos, como lo es, por ejemplo, el derecho al acceso a la justicia.

Este derecho, enfocado a la materia fiscal –como ya lo mencionamos en capítulos anteriores– es un derecho contemplado en el artículo 17 de la CPEUM, y tiene como propósito poner al alcance de los gobernados la posibilidad de que los Tribunales determinen si los actos de las autoridades estuvieron emitidos con apego a derecho, pues lo importante para el Estado es que se cumplan las obligaciones fiscales bajo los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

Así, las normas que regulan la forma y términos en que los contribuyentes pueden presentar los medios de defensa deben tener como propósito que éstos sean conocidos por los tribunales y se imparta justicia. Es por ello que **PRODECON** advirtió que el artículo 13 de la LFPCA, era inconstitucional.

Ello es así, pues esta norma señala que cuando un contribuyente tenga su domicilio fuera del lugar en donde está ubicada la Sala del TFJA, la demanda puede enviarse a través de Correos de México, con acuse de recibo, pero este derecho está condicionado a que el envío se haga desde el lugar en que el pagador de impuestos tenga su residencia.

Por ejemplo: un contribuyente que vive en el municipio de Jalostotitlán, en Jalisco, dado que ahí no hay sede de la Sala del Tribunal, tendría que depositar su demanda en una oficina del Servicio Postal Mexicano desde ese lugar, y así se cumplirían los requisitos del citado artículo 13.

Sin embargo, si por alguna razón el pagador de impuestos se encontrara en un lugar diverso, por ejemplo en la Ciudad de México, porque ahí contrató los servicios de su abogado, no podría enviar la demanda a la Sala de Jalisco (que es a la que le corresponde conocer de su asunto) desde la Oficina de correos de la Ciudad de México, porque como su lugar de residencia está en Jalostotitlán, el envío debe efectuarse desde ese lugar, sin importar si la demanda se interpone en tiempo y forma por el contribuyente.

Esta situación, por demás evidente, resulta violatoria del derecho humano al acceso a la justicia, por lo que el *Ombudsman Fiscal* interpuso demanda de amparo a fin de que hubiera un pronunciamiento sobre la constitucionalidad del ya referido artículo 13, logrando que el PJF determinara, tal y como lo hizo valer **PRODECON**, que existía una violación no sólo al artículo 17 constitucional, sino también a los diversos 8 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José), pues se estaba limitando la posibilidad de presentar una demanda de nulidad o su ampliación por correo desde un lugar distinto a aquél en donde habitualmente reside el contribuyente, sin que hubiera una causa objetiva y razonable para esta limitación.

Esta defensa, que llevó a cabo **PRODECON**, buscó eliminar la carga adicional a los contribuyentes de tener que trasladarse a su lugar de residencia para enviar sus escritos por correo al Tribunal, lo que resultaba un gasto innecesario para los pagadores de impuestos, y que indirectamente limitaba los tiempos para la preparación de la defensa de los contribuyentes, por el tiempo que implicaba trasladarse al lugar de residencia para el envío por correo de los escritos.





**Consideraciones Finales.**



Es así que a través del ejercicio de sus facultades sustantivas, **PRODECON** se ha convertido en un defensor en sede administrativa, jurisdiccional y judicial de los derechos de los contribuyentes, facultad que se desarrolla de manera meticulosa con el único propósito de garantizar a los gobernados una asesoría y defensa especializada que permita alcanzar la justicia social en materia fiscal.

Como puede verse, la justicia social ha evolucionado, ha cambiado su concepción tradicional, y se ha enfocado a alcanzar los estándares más altos de protección a valores fundamentales, como son: la libertad, la igualdad, la propiedad, la seguridad, la dignidad humana y la no discriminación, entre muchos otros reconocidos por la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) y otros organismos internacionales preocupados por la justicia social; considerándolos esenciales para lograr un desarrollo y una eficacia sostenible en materia tributaria y social.

A través de las estrategias de defensa de los derechos de los pagadores de impuestos, **PRODECON** coadyuva con el contribuyente a lograr sus objetivos de progreso social y desarrollo económico, reconociendo que es necesario conseguir mejores resultados, y que éstos se repartan de manera equitativa entre todos, a fin de responder a la aspiración universal de justicia social, lograr la cohesión social y luchar contra las desigualdades crecientes.





**Bibliografía.**



Abramovich Victor, Carozza Paola, Fernández A. Evelio, Gutiérrez Freddy, Kamau R. Clare, Meléndez Florentín, Sérgio P. Paulo.  
*El acceso a la justicia como garantía de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Estudio de los estándares fijados por el sistema interamericano de los Derechos Humanos.*  
Comisión Interamericana de Derechos Humanos, CIDH, 2007.

Álvarez Alcalá, Alil.  
*Lecciones de Derecho Fiscal. 2a, ed.*  
Oxford University Express, México, 2015.

Arrijo Vizcaíno, Adolfo.  
*Derecho Fiscal, 21a, ed.*  
Editorial Themis, México, 2012.

Alvarado Esquivel, Miguel de J., Béjar Rivera, Luis J., Gómez Cotero, Jose de J., Hallivis Pelayo, Manuel L.  
*Derecho Fiscal, Homenaje a Eusebio González García. 1ª, ed.*  
Editorial Novum, México, 2014.

Carbonell, Miguel.  
*Elementos de Derecho Constitucional. 1ª, ed.*  
Distribuciones Fontamara, México, 2004.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto.  
*Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo Federal. 11ª, ed.*  
Editorial Porrúa, México, 2011.

XI Cuaderno de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.  
*Naturaleza de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como Ombudsman (El papel de los Defensores no jurisdiccionales de derechos).*  
**PRODECON**, México 2013.

López Olvera Miguel Alejandro.

*Hacia la creación de Tribunales de protección de los Derechos Humanos.*

Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. México, 2017.

M. de Los Ríos, Enrique, Gómez Flores, Francisco, González Obregón Luis, Paola, Ángel, Garay Aurelio.

*Liberales Ilustres Mexicanos, de la Reforma y la Intervención.*

MA. Porrúa. México 2015.

Treacy Guillermo F.

*Categorías sospechosas y control de Constitucionalidad.*

Facultad de Derecho, UBA, Buenos Aires 2011.

UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas.

*Diccionario Jurídico Mexicano "I-O": 13ª, ed.*

Editorial Porrúa, México, 2011.

## ***La Justicia Social en Materia Fiscal***

Publicado por primera vez en 2017 por la  
**Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**  
**(PRODECON)**

Derechos Reservados® **PRODECON** 2017

Todos los derechos reservados. Ninguna parte de este libro puede ser reproducida o transmitida por ninguna persona o entidad, (incluidos Google, Amazon u organizaciones similares de ninguna forma o por ningún medio electrónico o mecánico, incluido fotocopiado, grabación, o por algún sistema de almacenamiento y recuperación de información sin permiso escrito del autor).



**Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**  
Insurgentes Sur # 954, Col. Insurgentes San Borja,  
Del. Benito Juárez, C.P. 03100, Ciudad de México.  
(55) 1205 9000







**MÉXICO**  
GOBIERNO DE LA REPÚBLICA

