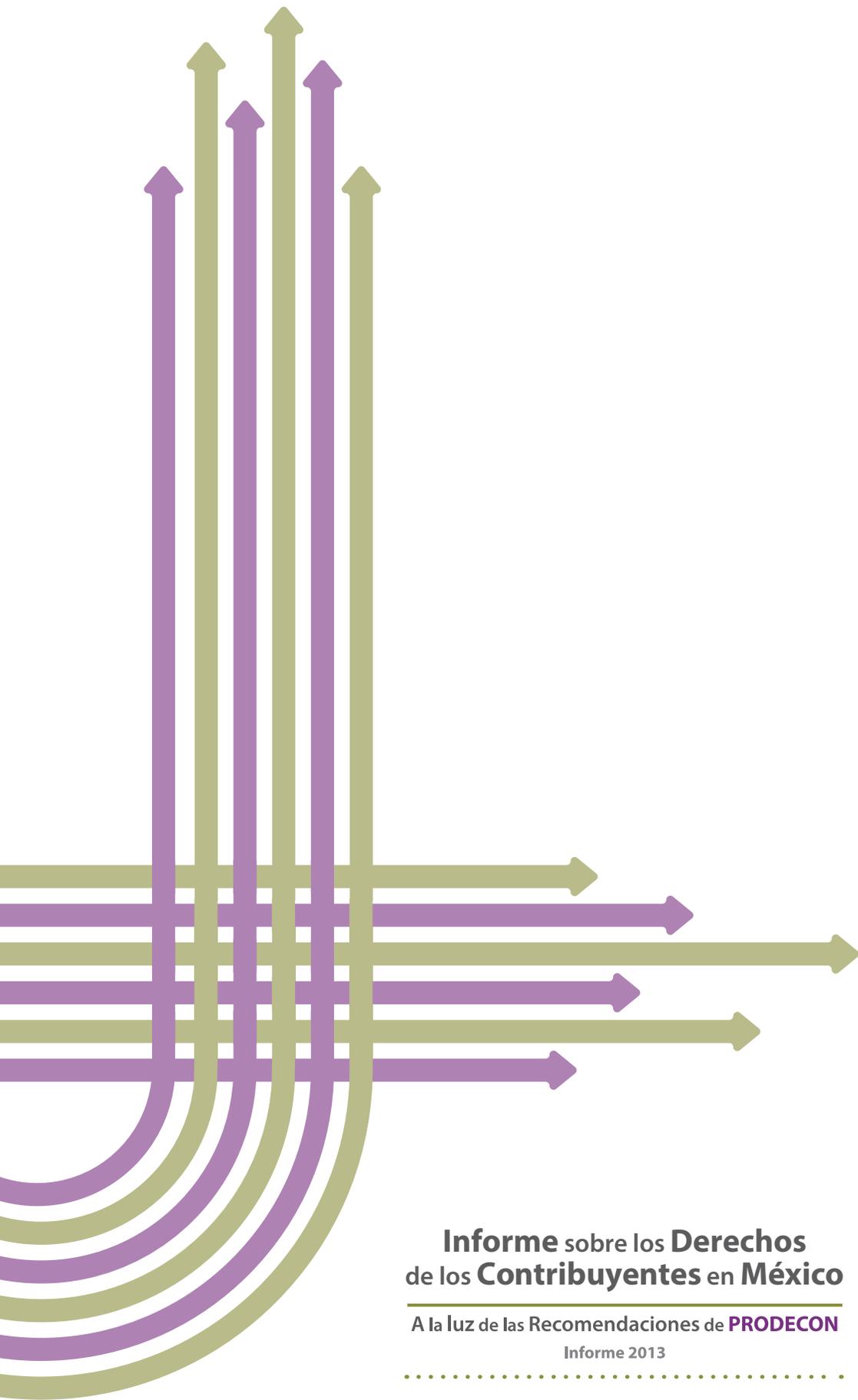




# Informe sobre los Derechos de los Contribuyentes en México

A la luz de las Recomendaciones de **PRODECON**

INFORME 2013



# Informe sobre los **Derechos** de los **Contribuyentes** en **México**

A la luz de las Recomendaciones de **PRODECON**

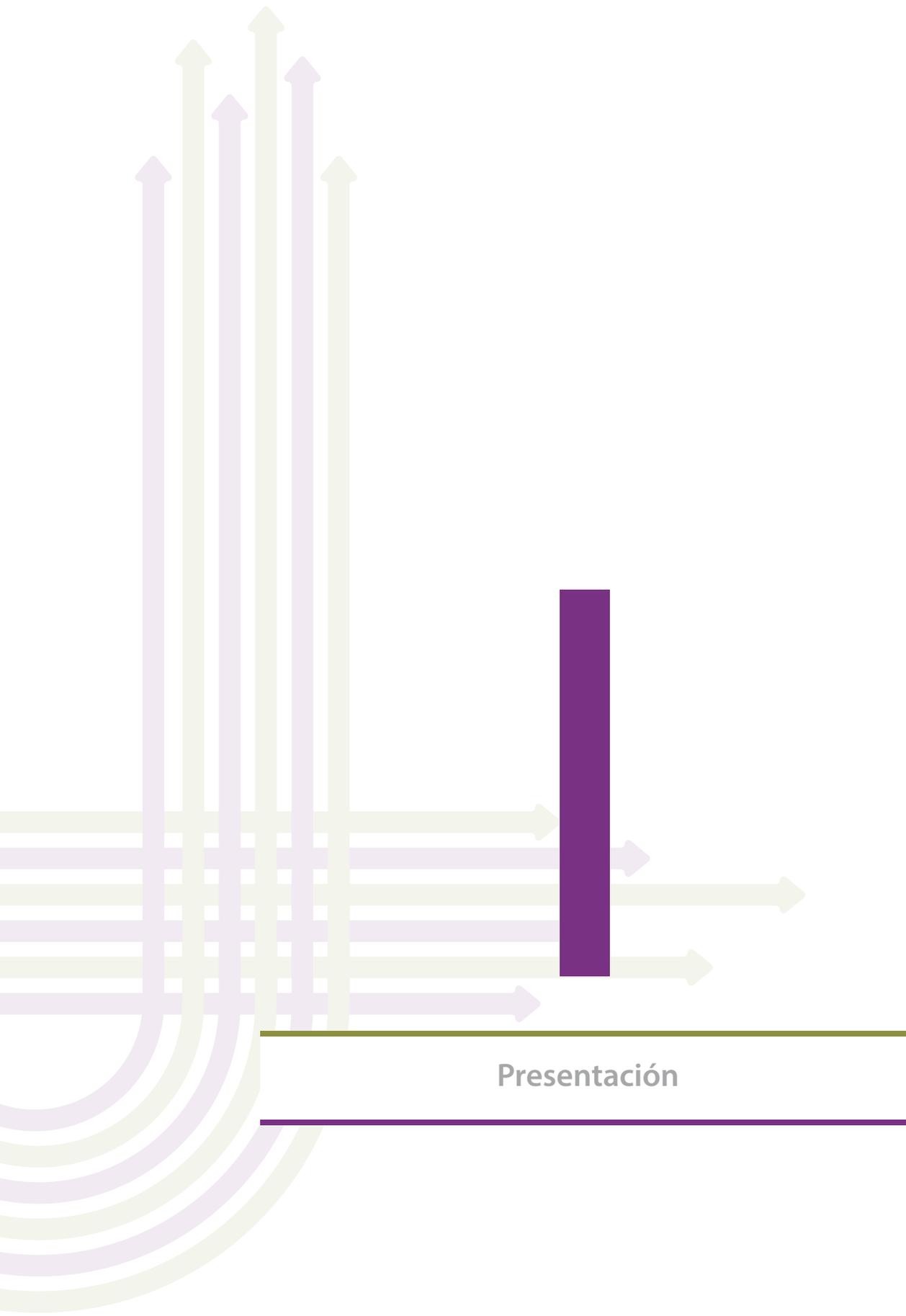
Informe 2013

---



I. Presentación.....	5
II. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en su carácter de <i>Ombudsman</i> .....	11
1. Procedimiento de Quejas y Reclamaciones.....	14
2. Investigación y análisis de problemas sistémicos.....	19
III. Los derechos humanos del contribuyente más vulnerados.....	23
1. Legalidad.....	27
2. Debido Proceso.....	28
3. Seguridad y certeza jurídicas.....	30
4. Importancia de la legalidad, debido proceso y seguridad y certeza jurídicas.....	31
IV. Irregularidades que violentan los derechos de los contribuyentes: Una visión desde las Recomendaciones emitidas dentro del marco del Procedimiento de Quejas...33	
1. Actuación con demora.....	35
2. Actuación sin sustento legal u omiso de las formalidades.....	40
3. Indevida determinación de créditos fiscales con base en información proporcionada por terceros.....	55
4. Deficiencias en la interpretación de la norma tributaria.....	63
5. Derechos y situaciones ignoradas por la autoridad.....	78
6. Malas prácticas administrativas.....	92
V. Recomendación y análisis sistémico.....	97
VI. Conclusiones generales.....	105
1. Breves notas sobre la Reforma Constitucional en materia de derechos humanos.....	108
2. Desacato a Recomendaciones, afectación a la colectividad.....	110
3. El carácter <i>sub júdice</i> de la materia de la Queja no impide el acatamiento a una Recomendación.....	111





Presentación



## I. Presentación

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, organismo público descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica, funcional y de gestión, especializado en materia tributaria, surge por Decreto de Ley publicado en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006, e inició funciones el 1 de septiembre de 2011.

Desde entonces ha asumido su función como garante de los contribuyentes, enfocando su quehacer a que éstos reciban justicia en materia fiscal en el orden federal; a propiciar un ambiente favorable en la construcción de una cultura de plena vigencia de los derechos del contribuyente; así como a efecto de que se corrijan las prácticas que indebidamente lesionan o causan molestias excesivas a los contribuyentes.

Para el logro de sus objetivos, **PRODECON** desarrolla una serie de atribuciones legales: Orientación y Asesoría; Consulta; Representación Legal y Defensa; Investigación, recepción y trámite de Quejas y Reclamaciones; Propuestas de Modificación a la Normatividad Interna del Servicio de Administración Tributaria (SAT) y a las disposiciones fiscales; Identificación de Problemas Sistémicos; Interpretación de disposiciones legales; Celebración de Reuniones Periódicas con autoridades fiscales; Emisión de Recomendaciones, Medidas Correctivas y Sugerencias; y Acuerdos Conclusivos.

Como se observa de estas atribuciones, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo *sui generis* con varias facetas: es Procuraduría, organismo técnico en materia fiscal, y también es *Ombudsman* del Contribuyente.

Todas estas atribuciones y facetas son importantes y se complementan en *pro* de la consolidación de los principios democráticos de un Estado de Derecho con base en una renovada Cultura Contributiva. Sin embargo, en esta ocasión, se hará énfasis en su faceta como *Ombudsman* del Contribuyente; es decir, se destacarán sus atribuciones para tramitar Quejas y Reclamaciones, investigar Problemas Sistémicos, y emitir Recomendaciones públicas.

Al respecto, cabe señalar que durante el 2013, **PRODECON** recibió un total de 5 mil 409 Quejas, de las cuales un gran número fueron resueltas favorablemente al contribuyente sin llegar a la etapa de Recomendación. En dicho periodo se emitieron un total de 16 recomendaciones a distintas autoridades, por diversas violaciones a los derechos del contribuyente; asimismo se emitió una Recomendación Sistémica.

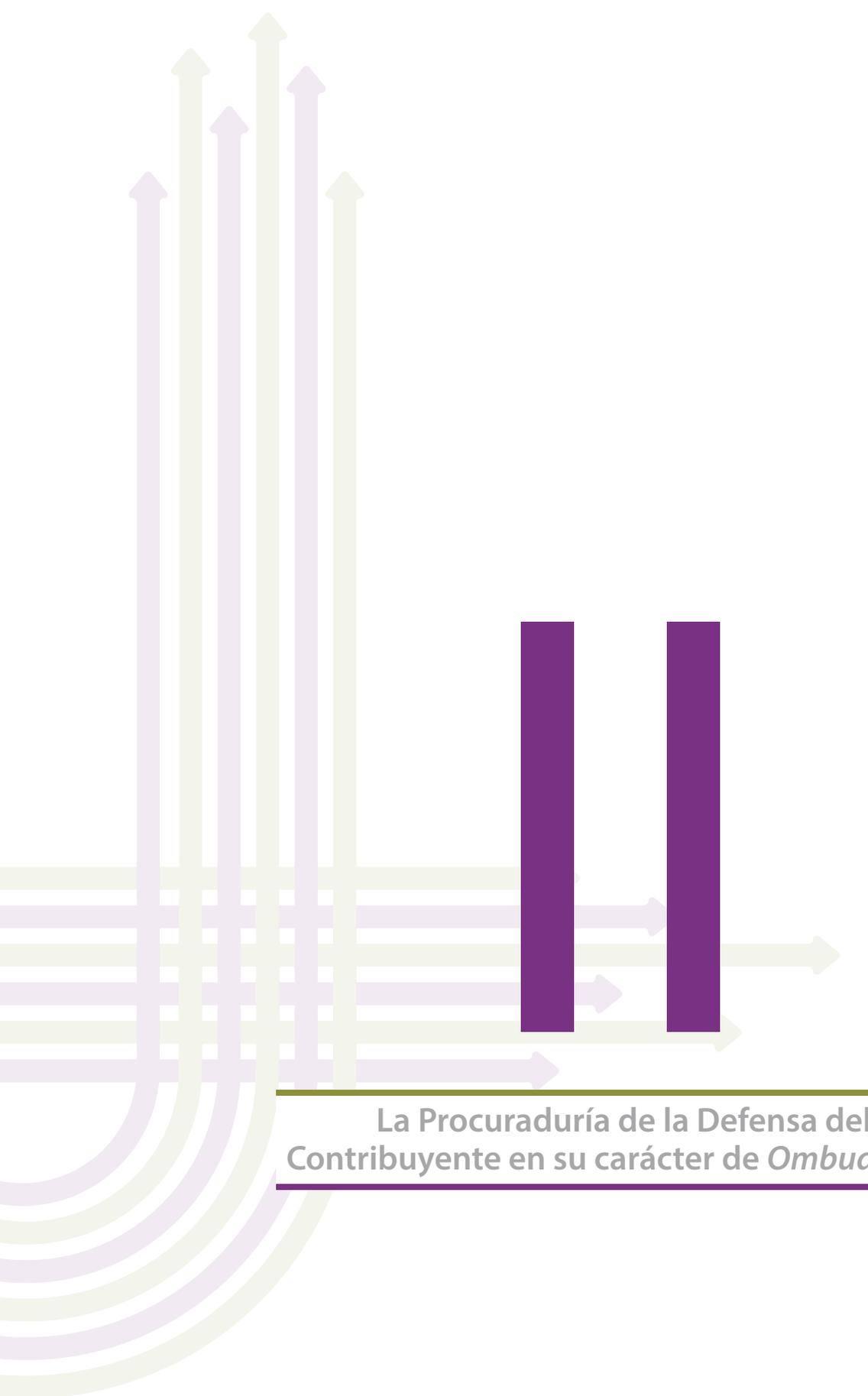
Recomendación	Fecha de emisión	Autoridad responsable	Descripción
<b>01/2013</b>	14/01/2013	Director General de la Comisión Nacional del Agua	Recomendación respecto a la figura conocida como Reconsideración Administrativa.
<b>02/2013</b>	26/03/2013	Administración Local de Auditoría Fiscal del Norte del Distrito Federal del SAT	Recomendación respecto a la adopción de las mejores prácticas por parte de las autoridades fiscales a efecto de brindar una mayor certeza y seguridad jurídicas.
<b>03/2013</b>	17/04/2013	Dirección de Ingresos de la Subsecretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de Puebla	Recomendación por traba de embargos ante la presunta falta de constitución de garantía del interés fiscal cuando aún no era exigible dicha obligación, así como por no ubicar al contribuyente en su domicilio fiscal, sin cercioramiento previo; dilación en la calificación de garantía sustituta e incumplimiento a interlocutoria de suspensión.
<b>04/2013</b>	08/07/2013	Subtesorera de Fiscalización de la Tesorería del Distrito Federal de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Distrito Federal	Recomendación por violar el debido procedimiento de fiscalización y haber presentado ante esta Procuraduría documentación presuntamente apócrifa.
<b>05/2013</b>	23/07/2013	Administración Local de Auditoría Fiscal de Celaya del SAT	Recomendación por determinar, como resultado de una interpretación indebida del artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), omisiones en materia de IVA, al considerar que la prestación de servicios de construcción de un invernadero no goza de la tasa preferencial del 0% del IVA.
<b>06/2013</b>	25/07/2013	Comisión Nacional del Agua	Recomendación por no dar respuesta oportuna ni expedir los certificados de calidad de agua a que tenía derecho la contribuyente, lo que transgredió sus derechos a recibir auxilio, a facilitarle el cumplimiento de sus obligaciones y acceso a sus derechos, y violentó su derecho a que las actuaciones de la autoridad que involucren su participación, se lleven a cabo de la manera menos onerosa posible.
<b>07/2013</b>	29/08/2013	Administrador de la Aduana de Manzanillo del SAT y Verificadora adscrita a la citada Aduana	Recomendación por haberse efectuado la toma de muestras de mercancías estériles, con el consecuente detrimento patrimonial de la contribuyente al haberse arruinando el restante contenido del empaque presentado a despacho aduanero, aun cuando se trataba de un importador registrado en términos del artículo 45 de la Ley Aduanera, sin que se hubiera expresado los fundamentos y motivos del por qué se consideró oportuno, en el caso concreto, el ejercicio de la referida facultad discrecional.
<b>08/2013</b>	06/09/2013	Administrador Local de Auditoría Fiscal de Chetumal, Quintana Roo	Recomendación respecto de la negativa a devoluciones solicitadas por concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA) al considerar la autoridad que los bienes entregados en región fronteriza deben de estar gravados a la tasa del 11% independientemente de que el prestador de servicios o enajenante no tenga su domicilio fiscal en dicha región fronteriza.
<b>09/2013</b>	19/09/2013	SAT-Administrador Local Jurídico y Administrador Local de Auditoría Fiscal, ambos de la Paz, B. C. S.	Recomendación a la autoridad fiscalizadora por violar los artículos 10 y 61 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), al haber determinado un crédito fiscal a cargo de la contribuyente sin haber tomado en consideración que ésta había declarado pérdidas fiscales en ejercicios anteriores.

Recomendación	Fecha de emisión	Autoridad responsable	Descripción
<b>10/2013</b>	13/09/2013	SAT-Administrador Central de Fiscalización Estratégica de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal	Recomendación a la autoridad fiscalizadora del SAT, por violar los derechos de una contribuyente dictaminada, al haber ejercido sus facultades de comprobación directamente con ésta fuera del plazo de 12 meses a que refiere el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación (CFF).
<b>11/2013</b>	17/10/2013	SAT-Administrador Local de Auditoría Fiscal de Xalapa y Administrador Local de Auditoría Fiscal de Oaxaca	Recomendación a la autoridad fiscalizadora del SAT, por violar los derechos de una contribuyente visitada, al valorarle indebidamente argumentos y medios probatorios, así como por otorgarle cargas que no están establecidas en las normas legales aplicables.
<b>12/2013</b>	31/10/2013	SAT-Administrador Local de Auditoría Fiscal y Administrador Local Jurídico, ambos del Sur del Distrito Federal, con sede en el Distrito Federal	Se imputan ingresos presuntos conforme a documentación de terceros que carece de requisitos fiscales y sin verificar la materialización de las operaciones.
<b>13/2013</b>	24/10/2013	SAT-Administración Local de Auditoría Fiscal de Naucalpan, con sede en Tlalnepantla de Baz, Estado de México y Administración Local de Recaudación de Naucalpan, con sede en Tlalnepantla de Baz, Estado de México	Desconocimiento del derecho reconocido a través de una sentencia firme en la que se declaró la inconstitucionalidad del artículo 5° de la Ley del Impuesto al Activo (LIMPAC).
<b>14/2013</b>	31/10/2013	SAT-Administrador Local de Auditoría Fiscal de Mérida, con sede en Mérida Yucatán	Indebida determinación presuntiva, no obstante que el contribuyente sufrió la pérdida de contabilidad por causa de desastre natural y efectuó la reposición por concentración en términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF).
<b>15/2013</b>	31/10/2013	Subtesorería de Fiscalización, de la Tesorería del Distrito Federal, de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Distrito Federal	La autoridad al liquidar el ejercicio fiscal de 1998, desconoció el pago de IVA e IMPAC aduciendo el incumplimiento a formalidades en el llenado de declaraciones.
<b>16/2013</b>	31/10/2013	Subtesorería de Fiscalización, de la Tesorería del Distrito Federal, de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Distrito Federal	Indebida determinación presuntiva de ingresos conforme a declaraciones informativas de terceros, sin verificar la realización de las operaciones que los generaron y no obstante la negativa del contribuyente respecto de la realización de éstas.
<b>Recomendación Sistémica 01/2013</b>	28/05/2013	Servicio de Administración Tributaria	Respecto a la imposibilidad fáctica para obtener la Clave del Catálogo del Sistema Financiero Mexicano (CASFIM), necesaria para el cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones informativas del Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE), que enfrenta un determinado grupo de contribuyentes, considerados como integrantes del sector financiero, por la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo (LIDE), no obstante que pertenecen a un sector social, sin fines de lucro.

De la lectura de las recomendaciones emitidas por el *Ombudsman* del contribuyente en 2013 se advierte que los derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídicas, consagrados en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fueron reiteradamente vulnerados por actos u omisiones de las autoridades tributarias.

De ahí que **PRODECON** recomendara en todos los casos a las autoridades tributarias, cumplir con lo ordenado en el artículo 1º Constitucional promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos del contribuyente de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, buscando la protección más amplia del gobernado.

Sin más, **PRODECON** tiene el agrado de presentar al público su Informe de actividades como *Ombudsman* del contribuyente en un lenguaje sencillo y asequible a todo lector, para que, sin la barrera de los tecnicismos propios de la materia fiscal, la sociedad conozca de la labor de este organismo como Defensor nato del Contribuyente.



---

La Procuraduría de la Defensa del  
Contribuyente en su carácter de *Ombudsman*

---



## II. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en su carácter de *Ombudsman*

El *Ombudsman* es un organismo cuyas funciones principales comprenden la promoción y protección de los derechos de las personas para garantizar la imparcialidad y legalidad de los actos de la Administración Pública. El fundamento del sistema *Ombudsman* en México se encuentra en el artículo 102, apartado B, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Las características de los *Ombudsman* establecidas en dicho artículo son coincidentes con algunas de las características de **PRODECON**, como se observa en el siguiente cuadro:

¿Es <b>PRODECON</b> un <i>Ombudsman</i> ?	
Características de los <i>Ombudsman</i> (Artículo 102, apartado B, Constitucional)	Características de <b>PRODECON</b> (Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente)
Son creados por el Congreso de la Unión o por las Legislaturas de las Entidades Federativas.	Fue creada por el Congreso de la Unión, mediante Ley Orgánica, con el objeto de garantizar a los contribuyentes el acceso efectivo a la justicia fiscal (artículo 1°).
Conocen de Quejas en contra de actos u omisiones de naturaleza administrativa provenientes de cualquier autoridad o servidor público, con excepción del Poder Judicial de la Federación.	Recibe y tramita Quejas en contra de las autoridades fiscales federales (artículo 5°, fracción III).
Formulan recomendaciones públicas, no vinculatorias.	Formula recomendaciones públicas no vinculatorias, respecto a la legalidad de los actos de autoridades (artículo 5°, fracción III).
Pueden presentar denuncias o Quejas ante las autoridades respectivas.	Denuncia ante las autoridades competentes la posible comisión de delitos, así como de actos que puedan dar lugar a responsabilidad civil o administrativa de las autoridades fiscales federales (artículo 5°, fracción IX).
Cuentan con autonomía de gestión y presupuestaria, personalidad jurídica y patrimonio propios.	En un organismo descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión (artículo 2°).
Rinden periódicamente un informe público sobre sus actividades.	Si bien no tiene esta obligación, de manera continua rinde informes sobre sus actividades.*

\* Cfr. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Estado de los Derechos de los Contribuyentes en México. Septiembre 2011 – Febrero 2012*, Edición Especial, México, **PRODECON**, Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2012; y Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Estado de los Derechos de los Contribuyentes en México. A la luz de las facultades sustantivas de PRODECON, Informe 2012*, Edición Especial, México, **PRODECON**, Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2013.

## Procedimiento de Quejas y Reclamaciones

En efecto, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un *Ombudsman* especializado en materia fiscal, conoce e investiga las Quejas que se presentan en contra de los actos de autoridades fiscales que los contribuyentes estiman violan sus derechos. Como es natural, estos procedimientos pueden concluir con la emisión de Recomendaciones públicas no vinculatorias a las autoridades fiscales, en cuyo caso se proponen las medidas correctivas que se estimen necesarias para reparar los derechos afectados, y corregir las prácticas y los actos que afectan o vulneran los derechos de los pagadores de impuestos.

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

Así, el procedimiento de Quejas ante el *Ombudsman* del contribuyente es sencillo y con un mínimo de formalismos. A diferencia de las opciones procesales –frecuentemente costosas, complicadas y lentas–, el *Ombudsman* ofrece un procedimiento ágil, gratuito y flexible. El procedimiento de Queja se desarrolla como sigue:

### Inicio del procedimiento

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

En **PRODECON**, las Quejas pueden ser presentadas en forma verbal o por escrito, ya sea a través de su página electrónica, o bien, por cualquier otro medio cuando se trate de casos urgentes así calificados por la Procuraduría.<sup>1</sup>

La presentación de la Queja o Reclamación podrá hacerse en cualquier tiempo, a menos que el acto que se reclame de las autoridades fiscales federales vaya a ser objeto de defensa contenciosa por la Procuraduría, caso en el cual la Queja, para efectos de la Recomendación que precediera, deberá presentarse a más tardar dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del acto o resolución a impugnarse con el apercibimiento de que, si no se presenta en ése término, se tendrá por no presentada.<sup>2</sup>

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

<sup>1</sup> Artículo 16, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

<sup>2</sup> Artículo 18, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

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

### Desarrollo del procedimiento<sup>3</sup>

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

La Queja o Reclamación será improcedente cuando:<sup>4</sup>

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

Si de la presentación de la Queja o Reclamación no se deducen los elementos que permitan la intervención de la Procuraduría, dentro del término de tres días siguientes a su presentación, requerirá al quejoso o reclamante, para que haga la aclaración respectiva, con el apercibimiento de que si en el término de tres días contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos su notificación, no subsana la omisión requerida, se tendrá por no presentada.<sup>5</sup>

En caso de ser procedente y cumplidos todos los requisitos, se emitirá auto de admisión dentro de los tres días siguientes a la presentación de la Queja o Reclamación. En dicho acuerdo se requerirá a las autoridades señaladas como responsables para que en el término de tres días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos su notificación, rindan un informe sobre los actos que se les atribuyan.<sup>6</sup>

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

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

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

<sup>3</sup> Artículo 44, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

<sup>4</sup> Artículos 18, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y 43 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

<sup>5</sup> *Idem*.

<sup>6</sup> Artículo 19, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

derecho juzgue convenientes.<sup>7</sup> Cabe señalar que el incumplimiento del requerimiento de información o documentación trae aparejada una sanción administrativa.<sup>8</sup>

Las acciones de investigación se llevan a cabo de acuerdo con las siguientes consideraciones:<sup>9</sup>

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

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

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

- 🕒 Las autoridades fiscales deberán otorgar las facilidades que se requieran para el buen desempeño de las acciones de investigación, tales como la entrega de la información pertinente y necesaria, así como el acceso a los documentos y archivos respectivos. En los casos que se estime necesario, podrá comisionarse a un observador presencial de las actuaciones de las autoridades, previa solicitud del contribuyente.

En cualquier momento, y hasta antes de la emisión del acuerdo, se recibirán las pruebas que exhiba el quejoso así como las de la autoridad, autoridades o servidores públicos implicados; mismas que serán valoradas en su conjunto.

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

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

<sup>7</sup> Artículo 20, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

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

<sup>9</sup> Artículo 47, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

## Terminación del Procedimiento

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

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

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

Por otro lado, en los casos que lo ameriten, a juicio del Titular de la Procuraduría, la notificación se efectuará personalmente al servidor público responsable, así como a su superior jerárquico.

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

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

Cabe señalar que la Recomendación adopta la forma de una sugerencia, advertencia, recordatorio, amonestación, crítica u opinión, pero que carece de potestad coercitiva, lo que implica que dichas resoluciones no son vinculatorias<sup>10</sup> para sus destinatarios y, por tanto, aquéllos pueden abstenerse de realizar lo que se les recomienda. En consecuencia, las Recomendaciones, por sí mismas, no anulan, modifican o dejan sin efecto las resoluciones o actos contra los cuales se hubiese presentado la queja o reclamación.<sup>11</sup>

Además, las Recomendaciones no son impugnables, pues su cometido es exclusivamente indicativo, no ejercen una función coercitiva sobre las facultades administrativas de las autoridades públicas, ni dirimen conflictos de jurisdicción porque se encuentran imposibilitadas para cambiar el sentido de las resoluciones o actos motivo de la queja presentada.

<sup>10</sup> Así lo ha considerado la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis aislada P. XCVII/98, en la que determinó que las resoluciones de la Comisión Nacional de Derechos Humanos en materia de quejas contra presuntas violaciones a los derechos humanos, no tiene la naturaleza de "acto de autoridad". Lo anterior lo concluyó al analizar la naturaleza jurídica de la Comisión Nacional de Derechos Humanos, análisis del que dedujo que las resoluciones que emite dicho organismo "no obligan a la autoridad administrativa contra la cual se dirige y, por ende, ésta puede cumplirlo o dejar de hacerlo; luego, por sí misma no crea, modifica o extingue una situación jurídica concreta que beneficie o perjudique al particular".

<sup>11</sup> Artículo 25, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

En este sentido, las Recomendaciones, por su propia naturaleza, tienen como finalidad revelar, transparentar, difundir y propiciar la corrección de las prácticas y actos de las autoridades fiscales, cuando dichos actos resulten lesivos de los derechos de los contribuyentes, ya que un elemento esencial de la Recomendación es su publicidad y difusión a efecto de lograr promover el respeto irrestricto a los derechos y garantías del contribuyente.<sup>12</sup>

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

## Investigación y análisis de problemas sistémicos<sup>13</sup>

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

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

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

La identificación de un problema sistémico se realiza a través de un procedimiento que abarca el ejercicio de facultades de investigación, mesas de análisis y elaboración de estudios técnicos y especializados para formular propuestas de solución. Agotado el procedimiento, la Procuraduría puede llegar a emitir un dictamen de Recomendación a las autoridades fiscales;<sup>14</sup> y también puede, derivado de las investigaciones, hacer propuestas de modificación a las disposiciones fiscales ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados y/o proponer al SAT modificaciones a su normatividad interna.

### Inicio del procedimiento

El procedimiento de investigación de problemas sistémicos puede iniciar de manera oficiosa o a petición de parte.<sup>15</sup>

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

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

Al realizar el estudio y análisis de la problemática detectada de oficio o planteada por algún grupo o sector de contribuyentes, se deben tomar en consideración:<sup>16</sup>

 Los aspectos involucrados en el posible problema sistémico;

<sup>13</sup> Artículos 66 a 73, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

<sup>14</sup> Artículo 66, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

<sup>15</sup> Artículos 2º, fracción X, del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, y 67 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

<sup>16</sup> Artículo 69, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

- 👁 La materia sobre la que versa el problema;
- 👁 Las prácticas administrativas o criterios de la autoridad que ocasionan el problema o la ley o norma de la que derivan.

### Desarrollo del procedimiento

Identificado el posible problema sistémico, la Procuraduría puede convocar a una o varias mesas de trabajo para encontrar soluciones al problema.<sup>17</sup>

Si de las investigaciones y análisis se advierte que el planteamiento formulado constituye un problema sistémico, **PRODECON** emite un Acuerdo de Calificación o un Análisis Sistémico con requerimiento de informe, que son los documentos públicos a través de los cuales se dan a conocer a la autoridad involucrada los resultados de la investigación y análisis de las prácticas que se estiman pueden constituir un problema sistémico y, por ende, afectar los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos.

La Procuraduría notifica a la autoridad involucrada el Análisis Sistémico con requerimiento de informe o el Acuerdo de Calificación y se le da un plazo de treinta días naturales para que manifieste lo que a su derecho convenga.<sup>18</sup>

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

- 👁 Los antecedentes;
- 👁 La materia objeto de la calificación;
- 👁 La prácticas administrativas de la autoridad;
- 👁 Los aspectos jurídicos involucrados;
- 👁 Las observaciones y consideraciones de **PRODECON**; y
- 👁 La calificación o recomendación, y medidas correctivas.

### Terminación del procedimiento

Analizado el informe de la autoridad, el procedimiento termina con la emisión de uno de los documentos siguientes:

- 👁 Dictamen de Desestimación.
- 👁 Dictamen de Recomendación Sistémica.

<sup>17</sup> Artículo 70, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

<sup>18</sup> *Idem*.

Cabe mencionar que, en caso de que las autoridades involucradas acepten la Recomendación, dentro del término de treinta días hábiles siguientes deben proporcionar las pruebas que acrediten su cumplimiento,<sup>19</sup> plazo que puede ser ampliado por igual término cuando así lo soliciten, previa evaluación y autorización del Titular de la Procuraduría; además, de señalar de forma pormenorizada las medidas adoptadas para subsanar la problemática detectada y, en su caso, para restituir los derechos de los contribuyentes.

El *Dictamen de Desestimación* es el documento mediante el cual **PRODECON** determina el desvanecimiento del problema sistémico.<sup>20</sup> Por su parte, el *Dictamen de Recomendación Sistémica* es el documento que señala de manera pública a las autoridades fiscales los aspectos que pueden considerar para corregir la práctica que constituye el problema sistémico, a fin de que se observen y respeten los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos y, si procediere, la reparación de los daños y perjuicios que se hubiesen ocasionado, teniendo como resultado último revelar, transparentar, difundir y propiciar la corrección de las prácticas y actos de las autoridades fiscales, cuando dichos actos resulten lesivos de los derechos del contribuyente.

Las Recomendaciones, así como su aceptación, deben publicarse. Cuando a juicio del Titular de la Procuraduría o del Delegado, la Recomendación refiera a conductas o prácticas que impliquen graves violaciones a los derechos del contribuyente, se publicará a través de los medios que estimen conducentes.<sup>21</sup>

Después de esta breve explicación sobre los procedimientos de Quejas y Reclamaciones, y de investigación de problemas sistémicos que lleva a cabo la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, a continuación se expondrán de forma clara y en lenguaje sencillo, los casos que culminaron en la emisión de Recomendaciones durante 2013.

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

20 Artículo 31, fracción VII, Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

21 Artículos 49 y 73, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.





Los derechos humanos del contribuyente  
más vulnerados



### III. Los derechos humanos de los contribuyentes más vulnerados

La defensa de los derechos del contribuyente en México es un ámbito de reciente desarrollo en comparación con la de otros derechos, garantías y libertades. En primer lugar, durante la primera mitad del siglo XX se negaba incluso la existencia misma de derechos tributarios, pues los límites constitucionales a la potestad normativa tributaria (proporcionalidad y equidad de los impuestos) no se encontraban dentro del apartado dogmático de la Constitución que sancionaba las garantías individuales. El argumento prevaleciente dictaba que la única forma de oponerse a la imposición era mediante el sufragio popular para la elección de los legisladores que votaban las leyes fiscales.

Fue hasta la década de los sesentas que el Poder Judicial de la Federación reconoció el carácter de derechos a los principios materiales de justicia tributaria (proporcional, equidad, legalidad y destino al gasto público), admitiendo sin cortapisas la procedencia del Juicio de Amparo contra leyes tributarias.

Sin embargo, fue hasta la década de los ochentas cuando la defensa de los derechos del contribuyente tuvo auge con el juicio de garantías en materia fiscal.

No obstante, hoy por hoy pareciera que todavía existe cierta reticencia en aceptar que el pagador de impuestos puede combatir la soberanía del legislador y la norma tributaria aún es mal vista como una norma de excepción,<sup>22</sup> lo que implica la negación de los derechos humanos del contribuyente. Sin embargo, esta postura es totalmente inaceptable en un Estado de Derecho. Además no debemos olvidar que los denominados principios materiales de justicia tributaria contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución (proporcionalidad, equidad tributaria, legalidad y destino del gasto público) son derechos humanos conforme a la doctrina y la Jurisprudencia nacional.

Además, en el ámbito internacional, a partir de la aplicación del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las libertades fundamentales, y en particular, la Jurisprudencia emanada de los órganos de protección del Convenio a la materia tributaria, se ha reconocido que existen derechos humanos del contribuyente.

Al respecto de esta vinculación entre derechos humanos y tributación, Javier Luque señala que:

La segunda mitad del siglo XX se caracteriza por la poderosa fuerza expansiva de lo que se ha llamado “el fenómeno de los derechos humanos”. Todos los campos del quehacer humano, incluyendo la política, la economía y en especial el derecho, han sido radicalmente influenciados por ese fenómeno que apunta a conseguir se haga realidad el pleno desarrollo de la personalidad de cada ser humano, individualmente o conformando colectividades.

<sup>22</sup> Muñoz Serafín, Rodrigo, “La crisis generada por la incorporación de Derechos Humanos en el ámbito tributario mexicano”, *Boletín Informativo A.I.T.*, México, 6ª Época, vol. II, no. 4, diciembre 2012, p. 15.

La tributación no ha sido ni debe ser ajena a esta influencia. En nuestra opinión, todos los aspectos relacionados con la tributación, sean fines, normas o procedimientos, deben tener en su médula el respeto a los derechos humanos.<sup>23</sup>

Esto se justifica plenamente pues el acto de contribuir no puede entenderse como un acto de sometimiento al poder público, pues los gobernados no son más súbditos, sino ciudadanos. Por tanto, todo Estado democrático de Derecho tiene que reconocer la existencia de derechos de los contribuyentes y tutelarlos para evitar el abuso y ejercicio arbitrario de las autoridades fiscales.

Aunado a lo anterior, no debemos olvidar que el conjunto de derechos humanos, aunque no específicos de la materia tributaria, pertenecen también a los contribuyentes pues, antes de ser contribuyentes, son seres humanos.

Bajo esta tesitura, los derechos humanos de audiencia, al debido proceso, de seguridad y certeza jurídica, de legalidad, a la irretroactividad de las leyes, entre otros, también son derechos que deben ser respetados en las relaciones jurídico- tributarias.

Sin embargo, el *Ombudsman* del contribuyente ha observado que durante el año 2013, a dos años de la Reforma Constitucional en materia de derechos humanos, las autoridades fiscales todavía violentan derechos humanos de los contribuyentes, en contradicción con la nueva tendencia garantista y el nuevo paradigma Constitucional de optimización de derechos y tutela más amplia de los gobernados.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en su faceta de *Ombudsman*, recibió un importante cúmulo de Quejas y Reclamaciones en temas tan distintos como: indebida valoración de pruebas, aseguramiento de cuentas bancarias, visita domiciliaria sin formalidades, deficiencias en la interpretación de la normatividad, requerimientos excesivos, indebida determinación de créditos fiscales, entre otros.

Asimismo, emitió 16 Recomendaciones a distintas autoridades fiscales por una diversidad de irregularidades en las actuaciones de éstas que violentaron los derechos humanos de legalidad, debido proceso y seguridad y certeza jurídicas, entre otros derechos; así como el principio *pro homine*, el cual abordaremos con posterioridad.

<sup>23</sup> Luque Bustamante, Javier, *Algunas reflexiones sobre las relaciones entre Derechos Humanos y Tributación*, Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos, Perú, Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos, 1990, p. 49.

## Legalidad

Una sociedad moderna es inconcebible sin la dialéctica entre autoridad e individuo. En medio de esta dialéctica se encuentra la legalidad que, por un lado, encauza las actuaciones de la autoridad y del poder público y, por otro, garantiza el desarrollo de la persona en sociedad. De ahí los famosos aforismos “la persona puede hacer todo lo que la ley no le prohíba” y “las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite”; que Hans Kelsen explicó como sigue: “Un individuo que no funciona como órgano del Estado puede hacer todo aquello que no está prohibido por el orden jurídico, en tanto que el Estado, esto es, el individuo que obra como órgano estatal, solamente puede hacer lo que el orden jurídico le autoriza a realizar”.<sup>24</sup>

Desde la antigüedad, Platón nos planteaba la contraposición entre “el gobierno de los hombres” y el “gobierno de las leyes”, en donde en el primero los gobernados están sujetos a la arbitrariedad del gobernante, y en el segundo, los gobernados cuentan con mayores posibilidades para conocer de antemano los límites y alcances de las actuaciones de la autoridad. En la actualidad, con el principio de legalidad, los gobernados cuentan con un cierto grado de certeza y seguridad jurídica y disfrutan, en principio, de un estado de igualdad frente a la ley.

En este contexto, el principio de legalidad es un límite para las autoridades. De ahí que sea aceptado y exigido que los actos de autoridad deban enmarcarse dentro de la ley. Esto es, la autoridad estatal sólo puede actuar con fundamento en algún precepto legal.

De hecho, en varios instrumentos internacionales de derechos humanos se reconoce el derecho o principio de legalidad: Declaración Universal de los Derechos Humanos (artículo 7°), Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (artículos V y XXV), Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (artículos 6°, 9° y 14), Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (artículos 5°, 6° y 7°), Carta Africana sobre los Derechos Humanos y de los Pueblos (artículos 6° y 7.2) y Convención Americana sobre Derechos Humanos (artículo 9°).

En México, el principio de legalidad se encuentra reconocido en la Constitución, especialmente en los artículos 14 y 16, así como en el 133 que dispone que la ley suprema es la Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma; y que los jueces se arreglarán conforme a ellas.

<sup>24</sup> Kelsen, Hans, *Teoría general del derecho y del Estado*, trad. de Eduardo García Máynez, México, Imprenta Universitaria, 1949, p. 277.

## Debido proceso

El debido proceso se compone de dos partes: el debido proceso sustantivo, que protege a los ciudadanos de las leyes contrarias a los derechos fundamentales y, el debido proceso adjetivo, referido a las garantías procesales que aseguran los derechos fundamentales.<sup>25</sup> En cualquiera de estas dos vertientes, toda persona tiene derecho a cierta gama de garantías mínimas que aseguren el resultado justo y equitativo de los procesos, al permitir a las personas ser oídas y así hacer valer sus pretensiones frente a un juez o autoridad administrativa.<sup>26</sup> Además implica el principio de legalidad, la presunción de inocencia y el principio *non bis in ídem*, entre otros.

Para la doctrina mexicana,<sup>27</sup> el debido proceso legal es el conjunto de condiciones y requisitos de carácter jurídico y procesal que son necesarios para poder afectar legalmente los derechos del gobernado, y contiene varios elementos:

- 🕒 Exigencia de un proceso previo en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento;
- 🕒 Prohibición de tribunales especiales y de leyes privativas;
- 🕒 Restricción de la jurisdicción militar;
- 🕒 Derecho o garantía de audiencia;
- 🕒 Fundamentación y motivación de las resoluciones dictadas por autoridad competente;
- 🕒 Aspectos sustanciales del debido proceso legal que aluden a la evaluación de lo decidido por los tribunales y su compatibilidad con los principios lógicos y jurídicos del sistema.

De hecho, el derecho al debido proceso comprende no sólo la observancia de los pasos que la ley impone a los procesos judiciales y a los procesos y trámites administrativos, sino también el respeto a las formalidades propias de cada juicio, que se encuentran contenidas en los principios que los inspiran, el tipo de intereses en litigio, y las calidades de los jueces y funcionarios encargados de resolver.

Algunos instrumentos internacionales que refieren al derecho al debido proceso son: Declaración Universal de los Derechos Humanos (artículo 10); Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (artículo XXVI); Convención Americana sobre Derechos Humanos, Pacto de San José Costa Rica (artículo 8); y Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (artículo 14, apartado 1).

En México, el debido proceso se encuentra reconocido en la Constitución especialmente en el párrafo segundo del artículo 14, que exige que todo acto privativo sea dictado por tribunales previamente establecidos, en un juicio en que se observen las formalidades esenciales del procedimiento.

<sup>25</sup> Nowak, John E. y Rotunda, Ronald D., *Constitutional law*, Estados Unidos, West Publishing Company, 1995, pp. 380-451.

<sup>26</sup> La Corte Interamericana señala que el llamado "debido proceso legal" abarca las condiciones que deben cumplirse para asegurar la adecuada defensa de aquellos cuyos derechos u obligaciones están bajo consideración judicial. Asimismo, estableció su aplicación en todas las instancias procesales (administrativo, laboral, fiscal) y no sólo en la penal; *Cfr.* Opinión Consultiva OC-9/87.

<sup>27</sup> Fix-Zamudio, Héctor, "Debido Proceso legal", *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa-UNAM, 1987, pp. 820-822.

Al respecto, la Jurisprudencia mexicana ha sostenido que:

La garantía de audiencia establecida por el artículo 14 Constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga “se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento”. Estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado.<sup>28</sup>

<sup>28</sup> Tesis P.J.J. 47/95, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. II, diciembre de 1995, p. 133, de rubro: “FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO”.

## Seguridad y certeza jurídicas

El derecho fundamental a la seguridad y certeza jurídicas puede ser entendido como una “exigencia de previsibilidad y calculabilidad por los ciudadanos de los efectos jurídicos de sus actos, de tal forma que los mismos puedan tener una expectativa lo más precisa posible de sus derechos y deberes”.<sup>29</sup>

Las personas tenemos disposición de mirar hacia el futuro, por tanto hacemos predicciones para tomar decisiones sobre qué curso seguir entre una serie de alternativas. A partir de la información a nuestro alcance, anticipamos cómo será el mundo, formando expectativas sobre lo que ocurrirá. En otras palabras, tenemos capacidad de anticipar (inferir) a partir de lo observado, lo que aún no hemos observado.<sup>30</sup>

Comprender esta condición humana es significativo para entender en su correcta dimensión la importancia de la seguridad y certeza jurídicas, y para advertirlos como auténticos derechos humanos que deben garantizarse y protegerse. En efecto, la seguridad y la certeza constituyen dos de las principales aspiraciones humanas,<sup>31</sup> y persiguen brindar a todo sujeto el derecho a saber a qué atenerse en sus relaciones con los demás.<sup>32</sup>

La seguridad y certeza jurídicas se componen de un conjunto de modalidades jurídicas a que tiene que sujetarse un acto de cualquier autoridad para producir válidamente, desde un punto de vista jurídico, la afectación en la esfera del gobernado a los diversos derechos de este.<sup>33</sup>

En este sentido, la seguridad y certeza jurídicas presuponen una relación proporcional respecto del mayor número de condiciones para propiciar la cognoscibilidad de las normas y con ello la justificación de un mayor grado de confianza en las leyes vigentes o, en su caso, ante una deliberada falta de reconocimiento de la normatividad, ofrece la posibilidad de protección efectiva de una auténtica identidad normativa social.<sup>34</sup>

Algunos instrumentos internacionales que sustentan la seguridad y certeza jurídicas son: la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano (artículo 2º) y la Convención Americana Sobre Derechos Humanos, Pacto de San José (artículo 7º, Derecho a la Libertad Personal, 8º, Garantías Judiciales, 9º, Principio de Legalidad y de Retroactividad y 25, Protección Judicial).

En México, la seguridad y certeza jurídicas se encuentran reconocidas en la Constitución, especialmente en el artículo 16, donde se incluye la obligación de la autoridad administrativa de expresar en sus actos los motivos que tuvo para emitirlos y procurar plasmarlos de manera que el gobernado entienda las circunstancias específicas o causas inmediatas en que se sustentó para crear su voluntad impositiva.

<sup>29</sup> Cfr. García Novoa, César, “La discrecionalidad en materia tributaria”, participación dentro del I Congreso Internacional de Derecho Tributario, celebrado en junio de 2012 en Panamá, <http://www.tribunaltributario.gob.pa/publicaciones/documentos/4-la-discrecionalidad-en-materia-tributaria-cesar-garcia-novoa/file>. Fecha de consulta: 20 de abril de 2014.

<sup>30</sup> Cfr. Moreno Cruz, Diego, “Estudio introductorio. Consecuencias jurídicas esperadas y toma de decisiones prudentes”, Gometz Gianmarco, *La certeza jurídica como previsibilidad*, trad. de Diego Moreno Cruz y Diego Dei Vecchi, Madrid, Marcial Pons, 2012, p. 11.

<sup>31</sup> La certidumbre y la predecibilidad son de gran importancia para el derecho. Los ideales de la Ilustración se sustentan básicamente en una concepción del ser humano como autor, planificador y diseñador de un proyecto personal de vida con lo que se realiza como ser humano. Para esto, las leyes deben hacer ciertas las expectativas de cada uno respecto de los demás y respecto del poder político. Cfr. Laport, Francisco J, “Certeza y predecibilidad de las relaciones jurídicas”, s.e., s.a., [http://www.fcje.org.es/wp-content/uploads/file/jornada8/1\\_LAPORTA.pdf](http://www.fcje.org.es/wp-content/uploads/file/jornada8/1_LAPORTA.pdf). Fecha de consulta: 29 de abril de 2014.

<sup>32</sup> Cfr. Alterini, Atilio Anibal, *La inseguridad jurídica*, Argentina, Abeledo Perrot, 1993, p. 15.

<sup>33</sup> Cfr. Reyes Vera, Ramón, “Los Derechos Humanos y la Seguridad Jurídica”, *Derechos Humanos. Tortura*, México, Comisión de Derechos Humanos del Estado de México, año 7, no. 37, mayo - junio 1992, pp. 93 a 96.

<sup>34</sup> Cfr. Luna Castro, José Nieves, “La concepción funcionalista y de unidad sistemática de la seguridad jurídica, como justificación para unificar la legislación penal mexicana”, *Reforma Judicial. Revista Mexicana de Justicia*, no. 12, julio- diciembre 2008, pp. 211-248.

## Importancia de la legalidad, debido proceso y seguridad y certeza jurídicas

En un Estado Democrático de Derecho, la persona humana ocupa un lugar primordial, y en consecuencia, el Estado busca establecer las condiciones para que pueda desarrollarse. Por ello la protección de los derechos humanos en general, y en específico de los derechos humanos de las personas como contribuyentes es esencial para una mayor o menor condición de desarrollo de los seres humanos.

Como se puede observar, los derechos humanos de legalidad, debido proceso y seguridad y certeza jurídicas, son derechos vinculados entre sí que juegan un papel determinante en propiciar estas condiciones para que el ser humano, en su faceta de contribuyente, agente productivo de la sociedad, se desarrolle plenamente.

La importancia de la legalidad radica en que es un elemento indispensable para el imperio de la libertad; en cuanto al debido proceso, constituye un verdadero límite a la regulación del poder estatal en toda sociedad democrática;<sup>35</sup> y, la seguridad y certeza jurídicas buscan que el gobernado tenga plena certidumbre y confianza de los actos de autoridad, cualquiera que sea su clase.

En este sentido, estos tres son postulados básicos para la subsistencia de la democracia y del Estado de Derecho, y juegan un papel fundamental en los sistemas jurídicos. Se traducen en la libertad de los contribuyentes para desenvolverse racionalmente con estabilidad acerca de cuáles son sus derechos y cuáles son sus deberes; y además con la previsión de una respuesta conforme a derecho para los diferentes conflictos que se suscitan en la convivencia entre personas y con el Estado. Al final, la observancia de estos postulados lleva a la libertad, la confianza y la justicia.

De ahí que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente vea con preocupación que sean estos derechos los que más se vulneren. Además, la inobservancia de estos derechos lleva a incumplimiento de los consagrados en el artículo 31, fracción IV, Constitucional.

35 Cfr. Corte Internacional de Derechos Humanos, Caso Fermín Ramírez vs. Guatemala, Fondo, Reparaciones y Costas, Sentencia del 20 de junio de 2005, párrafo 78.





# WV

---

Irregularidades que violentan los derechos  
de los contribuyentes: Una visión desde las  
Recomendaciones emitidas dentro  
del marco del Procedimiento de Quejas

---



## IV. Irregularidades que violentan los derechos de los contribuyentes: Una visión desde las Recomendaciones emitidas dentro del marco del Procedimiento de Quejas

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en ejercicio de sus facultades como *Ombudsman* del contribuyente, detectó varias irregularidades en las actuaciones de las autoridades fiscales que vulneran los derechos humanos de legalidad, debido proceso y seguridad y certeza jurídicas, tales como: actuaciones con demora; actuaciones sin sustento legal u omiso de las formalidades; indebida determinación de créditos fiscales; interpretación incorrecta de la norma legal y fundamentación y motivación deficiente; desconocimiento de derechos o situaciones importantes; y en general, malas prácticas administrativas.

### Actuación con demora

La eficiencia en la actuación de las autoridades en materia tributaria cumple con el propósito de tutelar los derechos de los contribuyentes en el marco de la legalidad y de la efectiva vigencia del Estado de Derecho.

En ejercicio de sus facultades como *Ombudsman* del Contribuyente, **PRODECON** advirtió que la dilación en el actuar de las autoridades puede lesionar los derechos de los contribuyentes, causando incertidumbre y desconfianza, especialmente cuando las consecuencias resultan en la pérdida de derechos para el contribuyente, además de generarle mayores costos.

No podemos olvidar que un derecho fundamental de los pagadores de impuestos es cubrir únicamente aquellas contribuciones a las que se encuentren legalmente obligados. Por tanto, resulta totalmente violatorio de derechos fundamentales que la autoridad sea omisa en pronunciarse sobre las solicitudes de los contribuyentes especialmente cuando la mora de la autoridad hace que los contribuyentes no tengan los documentos correspondientes que avalen la no causación de contribuciones o la exención de las mismas.

Al respecto, **PRODECON** se pronuncia porque en estos casos prevalezca la verdad real, consistente en que jamás se produjo hipótesis de causación, por encima de la verdad formalmente jurídica, pero violatoria de derechos fundamentales.<sup>36</sup>

Además, con base en la Recomendación que enseguida se resume, **PRODECON** estableció mediante criterio sustantivo que:

Cuando la procedencia en la aplicación de una exención en el pago de una contribución depende del cumplimiento de la emisión de un acto administrativo de carácter formal por parte de la autoridad, ésta debe regir su actuación a los citados principios con el objeto de dar una respuesta cierta

.....  
<sup>36</sup> *Idem*.

al contribuyente dentro de los plazos legalmente previstos para ello, a fin de respetar sus derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídicas y de celeridad en la resolución de peticiones formuladas por los gobernados; ya que, de no hacerlo así, además de violar la ley que la obliga a la emisión de dicho acto, estaría llevando a cabo sus actuaciones en forma onerosa para los contribuyentes, vulnerando la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, y dificultándoles e, incluso impidiéndoles, el ejercicio oportuno de sus derechos.<sup>37</sup>

## A. Recomendación 06/2013: Dilación injustificada hace nugatoria la exención del pago de derechos

### Planteamiento

Un contribuyente interpuso Queja contra los Titulares de la Dirección de Administración del Agua del Organismo de Cuenca Golfo Centro y de la Unidad de Revisión y Liquidación Fiscal (actual Coordinación General de Revisión y Liquidación Fiscal), ambas de CONAGUA, por la demora injustificada en la expedición de certificados de calidad de aguas para riego agrícola con los cuales el contribuyente podía acceder a la exención del pago de derechos.

El contribuyente señaló que cada año, desde 1999 y hasta 2011, solicitó oportunamente la expedición del certificado de calidad de agua ante la Gerencia Regional Golfo Centro y, posteriormente, ante la Dirección de Administración del Agua del Organismo de Cuenca Golfo Centro de CONAGUA, sin que se emitieran los certificados correspondientes. Ante el silencio de la autoridad, se vio obligado a promover diversos juicios para que se reconociera su derecho a obtener tales certificaciones.

Por otra parte, la autoridad fiscalizadora inició facultades de comprobación por los ejercicios de 1999 a 2004, y al no contar el contribuyente con los certificados correspondientes, le determinó un crédito fiscal por omisiones en el pago de derechos de uso o aprovechamiento de aguas nacionales superficiales.

### Análisis

Los actos autoridad reclamados, se resumen como sigue:

-  La demora para atender las solicitudes de expedición de certificado de calidad de agua para riego agrícola, a fin de gozar de la exención de Derechos.
-  La determinación de créditos fiscales derivada de la omisión del pago de derechos federales por el uso de aguas superficiales, sin considerar que las negativas a la expedición de los certificados habían sido controvertidas.

La Procuraduría advirtió que estos actos obligaron al contribuyente a interponer nuevos medios de defensa haciendo más onerosa la actuación de la autoridad.

<sup>37</sup> Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Criterio Sustantivo 22/2013/CTN/CS-SPDC (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 07/08/2013), de rubro: "EXENCIÓN FISCAL. LOS PRINCIPIOS DE ECONOMÍA, CELERIDAD Y EFICACIA EN LA ACTUACIÓN DE LAS AUTORIDADES DEBEN RESPETARSE A FIN DE NO HACERLA NUGATORIA", <http://www.prodecon.gob.mx/portal/criteriosNS/detail.php?id=100&search=Legalidad>

Además, provocaron la existencia de resoluciones jurisdiccionales contradictorias ya que, por una parte, el contribuyente obtuvo sentencias favorables respecto de su derecho para que le fueran expedidos los certificados de calidad de agua para riego agrícola; pero por otra, se reconoció la legalidad de las resoluciones liquidatorias por la omisión de pago de derechos federales, en virtud de que no contaba con los certificados correspondientes. De ahí que, ante las negativas en la expedición de las certificaciones mencionadas, se hizo nugatorio el derecho del contribuyente de gozar de la exención en el pago de derechos.

**PRODECON** observó que si la autoridad hubiera expedido oportunamente los certificados de calidad de agua que le fueron solicitados por el contribuyente –y a los cuales tenía derecho conforme lo reconoció el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa–, las resoluciones liquidatorias emitidas por la autoridad fiscalizadora no hubieran existido, así como tampoco hubiera sido necesario que el contribuyente acudiera a juicio para controvertir los actos y resoluciones de las autoridades.

Por tanto, en el presente caso se transgredieron los derechos del contribuyente, pues las autoridades están obligadas a que sus actuaciones se lleven a cabo de la forma que resulte menos onerosa para los pagadores de impuestos, facilitando el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

Así, la Procuraduría, como Defensor no jurisdiccional de derechos fundamentales de los pagadores de impuestos, estimó que la autoridad incurrió en una mala práctica administrativa al no dar cabal cumplimiento a tales deberes, causando importantes afectaciones.<sup>38</sup>

Por otra parte, consideró que debió valorarse si la omisión del requisito formal alcanzaba para sancionar con la pérdida del derecho de fondo; máxime cuando se advirtió que el contribuyente no realizó el hecho imponible.

En otras palabras, la autoridad, para respetar los derechos del contribuyente debió tomar en consideración la situación particular en que se encontraba éste, quien, dentro del procedimiento de comprobación, hizo del conocimiento de la autoridad que había solicitado oportunamente la expedición de los certificados de calidad de agua y que los mismos no habían sido expedidos, no obstante las gestiones realizadas.

**PRODECON** advirtió que de haberse privilegiado el análisis de las situaciones particulares del contribuyente, la autoridad, dentro del mismo procedimiento de fiscalización, hubiera reunido los medios necesarios para determinar si efectivamente el contribuyente había incumplido sus obligaciones sustantivas, habida cuenta de la aplicación de la exención en el pago de derechos; sin embargo, se limitó a desestimar dicha situación particular y, con base en el incumplimiento de un requisito formal atribuible a ese mismo organismo (CONAGUA) –y cuya ilegalidad fue reconocida en su momento por el TFJFA–, determinó créditos fiscales con las repercusiones patrimoniales que ello implicó al contribuyente.

38 Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Criterio Sustantivo 14/2013/CTN/CS-SPDC, de rubro: "MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE CUENTA CON FACULTADES PARA RECOMENDAR SU ADOPCIÓN POR PARTE DE LAS AUTORIDADES FISCALES". Como garante de los derechos de los contribuyentes, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente cuenta con la obligación de detectar, observar, recomendar y fomentar la adopción de las mejores prácticas administrativas por parte de las autoridades fiscales federales, pues la protección de los derechos de los pagadores de impuestos demanda no solo el estricto control de legalidad de los actos de la administración tributaria, sino aún más la adopción de las "mejores prácticas", es decir aquéllas que deriven de la sana administración y que resulten menos onerosas para el gobernado, así como las los involucrados en la relación jurídico-tributaria.

Además, **PRODECON** advirtió que con ello se rompió el principio de proporcionalidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya que se determinaron créditos fiscales sin atender a la verdadera capacidad contributiva del contribuyente, pues se desconoció una exención tributaria que le correspondía.

### **Conclusión y Recomendación**

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente observó que se violaron los derechos de legalidad, seguridad y certeza jurídicas contenidos en los artículos 14 y 16 de la Constitución; los principios de exhaustividad, profesionalismo, honorabilidad y celeridad a cargo de los servidores públicos; los preceptos 44 del Reglamento de la Ley de Aguas Nacionales; 224, fracción V, de la Ley Federal de Derechos; 2°, fracciones I y IX, y 4°, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente; así como el principio *pro homine* consagrado en el artículo 1° Constitucional, que establece la obligación de todas las autoridades de procurar, al aplicar las normas legales, la protección más amplia de los derechos fundamentales de los gobernados.

Por tanto, recomendó al Titular de la Coordinación General de Revisión y Liquidación Fiscal de CONAGUA dejar sin efectos las resoluciones determinantes por omisión en el pago de derechos federales.

De igual forma, recomendó a dicho servidor público no desconocer la exención de derechos en procedimientos de fiscalización posteriores, hasta en tanto CONAGUA emitiera al contribuyente respuesta definitiva sobre las solicitudes para cumplir con los requisitos necesarios para su ejercicio.

También recomendó a la Directora de Administración del Agua del Organismo de Cuenca Golfo Centro, resolver las subsecuentes solicitudes de emisión de certificados de calidad de agua en el término legal establecido en el artículo 44 del Reglamento de la Ley de Aguas Nacionales, a fin de evitar nuevas afectaciones a los derechos de los contribuyentes.

### **Respuesta de la autoridad**

La Directora de Administración del Agua del Organismo de Cuenca Golfo Centro aceptó la Recomendación de resolver las solicitudes subsecuentes de la emisión de certificados de calidad de agua de acuerdo con el artículo 44 del Reglamento de la Ley de Aguas Nacionales.

Por su parte, el titular de la Coordinación General de Recaudación y Fiscalización de la Comisión Nacional del Agua no aceptó las recomendaciones bajo el argumento de que no se violentaron los derechos del contribuyente al emitirse las resoluciones materia de la queja, pues en ellas se observó lo establecido en la ley fiscal, al otorgarle audiencia y oportunidad de desvirtuar las observaciones realizadas durante los procesos de fiscalización.

Además, señaló que el contribuyente pudo ejercer en cualquier momento su derecho de petición consagrado en la Constitución, para obtener una respuesta de la autoridad. También señaló que no podía dejar sin efectos las resoluciones liquidatorias, ya que las mismas fueron objeto de impugnación y eran cosa juzgada.

En cuanto a la recomendación de no desconocer la exención de derechos hasta en tanto CONAGUA emitiera al contribuyente respuesta definitiva a sus solicitudes, afirmó que su actuación se apegaba al CFF y que el ejercicio de sus facultades fiscalizadoras era discrecional, sobre todo en lo relativo a los derechos de los contribuyentes, en el proceso de cumplir con los requisitos que marca la ley.

Al respecto, esta Procuraduría estimó que las razones vertidas por la autoridad para rechazar la adopción de las medidas correctivas propuestas eran insuficientes, en virtud de que el respeto debido a la garantía de audiencia no se materializa por el sólo hecho de que el contribuyente cuente con un momento procesal para desvirtuar las observaciones de la autoridad, sino que cobra plena vigencia cuando es escuchado y son analizados sus planteamientos.

En el presente caso, aun cuando el contribuyente fue escuchado dentro del procedimiento de fiscalización, la omisión de la propia autoridad en la expedición de los certificados, hizo nugatorio su derecho, por lo que no cambia en nada que la autoridad refiera que el contribuyente contaba con los medios de defensa correspondientes.

De igual manera, resultó insuficiente el argumento de la autoridad en el sentido de que no podía dejar sin efectos las liquidaciones emitidas ya que actuó en estricto apego a las disposiciones fiscales aplicables y que el ejercicio de sus facultades de fiscalización era discrecional, en tanto que los elementos aportados en la Recomendación eran suficientes para dejar sin efectos las resoluciones liquidatorias, tal como lo prevé el artículo 25 de la Ley Orgánica de esta Procuraduría, el cual establece que: "La recomendación será pública y no tendrá carácter imperativo para la autoridad o servidor público a los cuales se dirija y, en consecuencia, no podrá por sí misma anular, modificar o dejar sin efecto las resoluciones o actos contra los cuales se hubiese presentado la queja o reclamación".

Además, si bien es cierto que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente está facultada para emitir Recomendaciones y no resoluciones, ello no obsta para que las autoridades aduzcan que no pueden aceptarlas ni efectuar las medidas correctivas correspondientes, pues la aceptación de las Recomendaciones legitima a las autoridades para efectuar los actos adoptando las medidas correctivas que se recomienden.

## Actuación sin sustento legal u omiso de las formalidades

Como se estableció previamente, toda actuación de la autoridad debe tener un sustento legal, pues la autoridad sólo puede hacer lo que la ley le permite. Cuando la autoridad actúa omitiendo realizar los pasos que se establecen en la normatividad legal (no cumple con los procedimientos), o actúa en exceso de ellos, trasgrede los derechos de los contribuyentes, causando afectaciones.

Esto es particularmente cierto en el ejercicio de las facultades de comprobación, en donde los contribuyentes se encuentran especialmente vulnerables. Como veremos enseguida, cuando no se cumplen las formalidades esenciales o se actúa de manera distinta a lo señalado en la ley, se pone al contribuyente en un estado de vulnerabilidad, especialmente cuando para justificar sus actos, la autoridad incurre en inconsistencias e incongruencias.

Para **PRODECON**, el debido procedimiento para afectar a los gobernados es un derecho fundamental con rango Constitucional e implica que debe constar de manera fehaciente que se cumplieron con las diversas etapas del mismo, específicamente en el procedimiento de revisión fiscal, entre otras, con la elaboración de la última acta parcial y el acta final.<sup>39</sup>

Además, estos actos sin sustento legal también pueden ocasionar pérdidas económicas a los contribuyentes, particularmente cuando se trata de mercancías delicadas, como veremos sucedió en una aduana.

Otro problema relacionado con la actuación sin sustento jurídico observado por **PRODECON** es que la autoridad, al imponer cargas excesivas y carentes de justificación a los contribuyentes, les niega sus derechos.

Respecto de las cargas excesivas, es de señalar que la autoridad fiscal cuenta con amplias facultades para requerir todo tipo de documentación e información del contribuyente a fin de conocer con certeza su situación jurídica en materia fiscal; no obstante, dichas facultades no son ilimitadas. Para dar plena vigencia a los derechos tributarios, la autoridad debe atender a las mejores prácticas contenidas en los siguientes principios:<sup>40</sup>

-  *Principio de subsidiariedad.* La autoridad no debe requerir información que ya obre en su poder o que la ley disponga que sea obtenida directamente a través de terceros.
-  *Principio de proporcionalidad en la revisión.* La autoridad no debe formular requerimientos excesivos o innecesarios, que no se relacionen con la revisión o de información de difícil obtención cuya necesidad no se justifique claramente.
-  *Principio de no exoneración del ejercicio de facultades.* La autoridad revisora no debe delegar en el contribuyente la preparación de documentos o auxiliares, sino sólo en aquellos casos en que se justifique razonablemente.

<sup>39</sup> Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Criterio Sustantivo 18/2013/CTN/CS-SPDC (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 07/08/2013), de rubro: "PRESUNCIÓN DE LEGALIDAD DE LOS ACTOS Y RESOLUCIONES DE LAS AUTORIDADES FISCALES. SE VE DESVIRTUADA SI EXISTEN ELEMENTOS CONTUNDENTES QUE PONEN EN DUDA SU VERACIDAD", <http://www.prodecon.gob.mx/portal/criteriosNS/detail.php?id=96&search=Legalidad>

<sup>40</sup> Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Criterio Sustantivo 44/2013/CTN/CS-SASEN (Aprobado 7ma. Sesión Ordinaria 12/07/2013), de rubro: "FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL EJERCERLAS, LA AUTORIDAD DEBE ATENDER A DETERMINADOS PRINCIPIOS PARA LOGRAR LA TUTELA EFECTIVA DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES", <http://www.prodecon.gob.mx/portal/criteriosNS/detail.php?id=66&search=Certeza+jur%C3%ADdica+>

🔗 *Principio de comodidad.* Las actuaciones deben realizarse en la forma que resulte menos gravosa para el particular, siempre que ello no comprometa el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

🔗 *Principio de tutela efectiva de derechos.* La autoridad debe, en todo momento, facilitar a los obligados tributarios el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

## A. Recomendación 04/2013: Visita domiciliaria sin formalidades

### Planteamiento

Un contribuyente interpuso Queja contra la Subtesorería de Fiscalización de la Tesorería del Distrito Federal, Secretaría de Finanzas del Gobierno del Distrito Federal, por incumplir las formalidades de la visita domiciliaria,<sup>41</sup> al emitir resolución liquidatoria de créditos fiscales, sin levantar y notificar la última acta parcial y la acta final del procedimiento de fiscalización.

### Análisis

El artículo 46, fracciones I, IV y VI, del CFF, señala varias reglas conforme a las cuales debe desarrollarse una visita domiciliaria, entre ellas:

🔗 Que de toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores.

🔗 Que con las mismas formalidades se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita.

🔗 Que en la última acta parcial se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final deberán transcurrir cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal.

🔗 Que si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente; si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado.

No obstante, en el caso de estudio, al contribuyente le fue determinado un crédito fiscal sin haber sido notificado de algún otro acto dentro del procedimiento de visita domiciliaria, en específico, el levantamiento de la última acta parcial y del acta final.

.....  
<sup>41</sup> Artículo 46, fracciones I, IV y VI, del Código Fiscal de la Federación.

La autoridad, al rendir su informe inicial, señaló que estaba indagando el por qué no fueron levantadas las actas referidas. Posteriormente, señaló que sí fueron levantadas, pero que por un error fueron archivadas en otro expediente. **PRODECON**, por su parte, destacó en su respectivo análisis que las actas fueron presentadas más de 2 meses después.

Por otro lado, en los citatorios respectivos a la última acta parcial y acta final, se asentó que la persona con quien se realizaron las diligencias de notificación se negó a recibirlos por no estar autorizada; mismo que aconteció con la determinante del crédito fiscal.

**PRODECON** consideró que para desvirtuar el motivo de la Queja, la autoridad exhibió constancia de hechos levantada con posterioridad a la rendición de su informe, y con ello pretendió acreditar que la última acta parcial y el acta final sí fueron levantadas.

No obstante la extemporaneidad con que fueron presentadas las actas, última parcial y final –lo que bastaba para tenerlas por no presentadas en el procedimiento de Queja y para descalificar su veracidad–, **PRODECON** advirtió una serie de inconsistencias que hicieron dudar sobre la veracidad de su levantamiento:

- 🕒 Los números de folios y fechas en que supuestamente se realizaron las diligencias eran distintas en los citatorios y en las actas.
- 🕒 En los folios se asentó el nombre de un contribuyente distinto.
- 🕒 En las actas, última parcial y final, se repitió un párrafo alusivo a la última acta parcial, siendo que sólo una de ellas tenía tal carácter.
- 🕒 En la última transcripción, la autoridad hizo constar que todos los participantes en las diligencias asentaron sus firmas, sin embargo, en la parte final de las actas se señaló que la persona con quien se llevaron a cabo se negó a firmar.

Además, el *Ombudsman* del contribuyente también advirtió que la autoridad adujo que la persona que atendió las diligencias se negó a firmar, ya que únicamente era una empleada y no contaba con autorización del representante legal del contribuyente. No obstante, la Procuraduría tuvo elementos de convicción para concluir que dicha persona era el representante legal del contribuyente, y que ello era del pleno conocimiento de la autoridad, tales como: copia de la protocolización del Poder General para pleitos, cobranza y actos de administración que fue exhibido en el expediente de Queja, escrito presentado ante la propia autoridad fiscalizadora a fin de exhibir la documentación requerida durante la visita domiciliaria y la impresión de la declaración anual de impuestos correspondiente al ejercicio revisado, la cual fue exhibida en copia certificada ante esta Procuraduría por la misma autoridad responsable.

Por tanto, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estimó gravemente ilegal e irregular las actuaciones de la autoridad ya que, además de presentar de manera extemporánea los documentos con que pretendió acreditar el debido trámite de visita

domiciliaria; de su examen se advirtieron inexactitudes, incongruencias y falsedades que hicieron presumir que tales documentales eran apócrifas y sólo fueron fabricadas para exhibirlas en el procedimiento de Queja. En tal virtud, la Procuraduría se vio obligada denunciar ante las autoridades competentes<sup>42</sup> la posible comisión de delitos.

### **Conclusión y Recomendación**

La Procuraduría acreditó una violación grave a los derechos fundamentales del contribuyente, pues la propia Constitución en su artículo 16 prevé la práctica de visitas de carácter fiscal llevando sus formalidades, tales como la firma del visitado y de dos testigos designados por éste.

En este sentido, consideró que la autoridad transgredió los derechos fundamentales del contribuyente, al violar en su perjuicio el artículo 16 Constitucional, así como las garantías de legalidad y debido proceso.

Igualmente concluyó que la autoridad violó el artículo 46 del CFF relativo a las reglas para el desarrollo de las visitas domiciliarias, pues deben desestimarse las constancias con las que se pretendió acreditar el levantamiento de la última acta parcial y del acta final; y por tanto, también se produjeron las siguientes violaciones:

-  El contribuyente estuvo imposibilitado para presentar los documentos, libros o registros que desvirtuaran los hechos u omisiones advertidos durante la visita, así como para optar por corregir su situación fiscal, en virtud de que tal derecho es otorgado en la última acta parcial.<sup>43</sup>
  
-  Se emitió una resolución liquidatoria sin que la visita domiciliaria hubiere sido formalmente concluida.

Asimismo, estimó que se violentaron derechos generales del contribuyente visitado, tales como el derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte; a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal; y a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.<sup>44</sup>

Por tales motivos, **PRODECON** recomendó a la Subtesorería de Fiscalización de la Tesorería del Distrito Federal dejar sin efectos la resolución determinante del crédito fiscal a cargo del contribuyente.

También recomendó al Tesorero del Distrito Federal hacer del conocimiento de las autoridades competentes los actos presuntamente irregulares que pueden dar lugar a la responsabilidad administrativa de los servidores públicos involucrados y la posible comisión de delitos relativos a los documentos presuntamente apócrifos.

42 Facultad con sustento en el artículo 5°, fracción IX, de su Ley Orgánica, cuando al recabar la información en los procedimientos de Queja advierta la posible comisión de delitos.

43 Derecho previsto en el artículo 46, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.

44 Artículo 2°, fracciones III, XI, y XIII, del Código Fiscal de la Federación.

### **Respuesta de la autoridad**

En cuanto a la segunda recomendación, el Titular de la Tesorería del Distrito Federal informó a **PRODECON** que hizo del conocimiento de la Subprocuraduría de Asuntos Penales de la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal los hechos relatados en la Recomendación, con el fin de determinar lo conducente a la posible comisión de delitos por parte de los servidores públicos. Esto mismo le fue comunicado a la Contralora Interna de la Secretaría de Finanzas del Distrito Federal en lo relativo a responsabilidad administrativa de dichos servidores públicos. Por otra parte, la Subprocuradora de Asuntos Penales de la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal presentó denuncia formal ante el Procuraduría General de la República en contra de los servidores públicos involucrados.

Respecto de la primera recomendación –dejar sin efectos la resolución determinante–, la Subtesorera de Fiscalización de la Tesorería del Distrito Federal argumentó no poder cumplirla, ya que dicha resolución fue impugnada ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Aunado a lo anterior, señaló que no se podía aplicar al caso una reconsideración administrativa.

A juicio de este Organismo, los argumentos expresados por la autoridad carecen de idoneidad y son insuficientes para soportar su actuación y no dar cumplimiento a la medida correctiva propuesta, en virtud de que resultó patente que el argumento de la autoridad únicamente buscaba eludir su responsabilidad, habida cuenta de que los elementos que le fueron aportados en la Recomendación eran suficientes para que legalmente dejara sin efectos la resolución liquidatoria, tal y como lo prevé el artículo 25 de la Ley Orgánica de la Procuraduría.

Dicho precepto advierte que la Recomendación, por sí misma, no puede dejar sin efectos las resoluciones o actos contra los que se promovió la Queja, por consiguiente, la autoridad tenía facultad para anular, modificar o dejar sin efectos el acto o resolución.

Por otra parte, conforme al artículo 22 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo: “En la contestación de la demanda, o hasta antes del cierre de la instrucción, la autoridad demandada podrá allanarse a las pretensiones del demandante o revocar la resolución impugnada”. De ahí que resultó insostenible el razonamiento para justificar la no aceptación de la Recomendación, con base en el argumento de que el contribuyente ejerció su derecho fundamental de defensa, previsto en el artículo 17 Constitucional.

## **B. Recomendación 07/2013: Afectación por toma de muestra ilegal de mercancía en aduana**

### **Planteamiento**

Un contribuyente interpuso Queja contra la Aduana de Manzanillo, adscrita a la Administración General de Aduanas del SAT, porque la autoridad tomó una muestra de un producto a importar (Penicilina G procaína fortificada), aun cuando le fue señalado que éste era estéril y ya había sido registrado para la toma de muestra de conformidad con el artículo 45 de la Ley Aduanera.<sup>45</sup>

<sup>45</sup> El artículo 45 de la Ley Aduanera dispone que los importadores o exportadores que estén inscritos en el registro para la toma de muestras de mercancías estériles, radiactivas, peligrosas, o para las que se requiera de instalaciones o equipos especiales para la toma de las mismas, no estarán obligados a presentar las muestras al momento del reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento.

Es decir, el contribuyente contaba con el *registro para toma de muestra*, y tal situación fue declarada al momento de presentar la mercancía a despacho aduanero. Pese a ello, se le efectuó nuevamente un reconocimiento aduanero y toma de muestra con el fin de allegarse de elementos que ayudaran a precisar la veracidad de lo declarado.

### Análisis

La autoridad manifestó que el contribuyente no anexó al pedimento de importación el oficio por el cual se le otorgó el *registro para la toma de muestra*, argumentando que estaba obligado a ello conforme a las reglas 1.9.15 y 3.1.30 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior vigentes en 2012.<sup>46</sup> Aunado a lo anterior, sostuvo que conforme al artículo 65 del Reglamento de la Ley Aduanera<sup>47</sup> podía efectuar el muestreo de mercancías, inclusive de aquellas que se encontraran inscritas en el registro.

**PRODECON** advirtió que el análisis del caso podía dividirse en dos temas:

- 🕒 El supuesto incumplimiento de las reglas 1.9.15 y 3.1.30 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior vigentes en 2012; y
- 🕒 La facultad discrecional para realizar la toma de muestras, inclusive de aquellas mercancías inscritas en el registro.

En cuanto al primero, la Procuraduría observó que, contrario a lo señalado por la autoridad, las reglas mencionadas no establecían la obligación de adjuntar al pedimento de importación el oficio de registro para la toma de muestra. Por tanto, bastaba con que fuera declarado en el campo correspondiente del pedimento, lo cual se corroboró con el artículo 64 del Reglamento de la Ley Aduanera que, refiriéndose al registro, establece que *“este número deberá señalarse en el pedimento cada vez que se registre una operación de comercio exterior.”*

En el caso concreto, el contribuyente sí especificó su registro para toma de muestra en el pedimento, lo que se desprendía de la copia simple de la *Consulta de Pedimentos* que fue aportada por la misma autoridad al momento de rendir su informe.

Por tanto, **PRODECON** consideró evidente lo irregular, ilegal y arbitrario de la decisión del verificador para llevar a cabo el muestreo de la mercancía presentada a despacho, con el pretexto de que el oficio de registro para toma de muestra no estaba anexado al pedimento de importación, en perjuicio del contribuyente, pues fue arruinada la mercancía estéril.

<sup>46</sup> 1.9.15. Para los efectos de los artículos 36, primer párrafo, fracciones I, inciso a) y II, inciso a), así como su penúltimo párrafo, 54, 80, 90, 144, fracción III, 162, fracción VI y 169, último párrafo de la Ley, y 55 de su Reglamento, **se requiere a los contribuyentes para que transmitan electrónicamente a la autoridad aduanera a través de la Ventanilla Digital**, en idioma español, **los datos señalados en la regla 3.1.5. contenidos en la factura o en cualquier documento que exprese el valor de las mercancías de comercio exterior**, que destinen a alguno de los regímenes aduaneros previstos en la Ley; además deberán transmitir **el RFC o número de registro de identificación fiscal del destinatario y del vendedor o proveedor**. La transmisión de la información, podrá realizarse a través de agente o apoderado aduanal.

(...)

3.1.30. Para los efectos de los artículos 1o., 35, 36, penúltimo párrafo, 37, 38, 89 y 90 de la Ley, así como 58 y 121 de su Reglamento, **los documentos que deban presentarse junto con las mercancías para su despacho, para acreditar el cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, NOM's y de las demás obligaciones establecidas en esta Ley para cada régimen aduanero y por los demás ordenamientos que regulan la entrada y salida de mercancías del territorio nacional**, se podrán cumplir de conformidad con las normas jurídicas emitidas al efecto por las autoridades competentes, **en forma electrónica o mediante su envío en forma digital al sistema electrónico aduanero a través de la Ventanilla Digital**, salvo el documento que exprese el valor de las mercancías conforme a la regla 3.1.5.

**Una vez transmitido el documento, se recibirá un acuse de referencia emitido por la Ventanilla Digital denominado e-document, el cual el agente o apoderado aduanal deberá declarar en el pedimento respectivo, en el bloque de identificadores con la clave que corresponda conforme al Apéndice 8 del Anexo 22, sin anexar al pedimento el documento de que se trate, salvo disposición en contrario.**

A fin de activar el mecanismo de selección automatizado de conformidad con el artículo 43 primer párrafo de la Ley, **la documentación se entenderá como anexa al pedimento, y presentada ante la autoridad aduanera, cuando en el mismo se encuentren declarados y transmitidos los e-documentos generados en términos de esta regla**. La autoridad aduanera en cualquier momento podrá requerir al contribuyente, a los responsables solidarios y terceros con ellos relacionados para que exhiban para su cotejo, los originales de la documentación a que hacen referencia las disposiciones jurídicas aplicables.

<sup>47</sup> La autoridad aduanera durante el reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento podrá ordenar la toma de muestras inclusive de aquellas mercancías que se encuentren inscritas en el registro a que se refiere el segundo párrafo del artículo 45 de la Ley.

De igual manera, consideró ilegal la actuación del Titular de la aduana, quien en lugar de señalar –como era su obligación–, una forma para restituir en el goce de sus derechos al contribuyente, intentó justificar la actuación del verificador.

En cuanto al segundo tema, referente a la facultad discrecional contenida en el artículo 65 del Reglamento de la Ley Aduanera, la Procuraduría estimó que si bien preveía la toma de muestras, inclusive de aquellas mercancías inscritas en el registro, lo cierto es que el ejercicio de dicha facultad no podía separarse de los derechos fundamentales de exacta aplicación de la ley y fundamentación y motivación,<sup>48</sup> a que se refieren los artículos 14 y 16 Constitucionales.

En este sentido, el ejercicio de la facultad discrecional contenida en el artículo 65 del Reglamento de la Ley Aduanera, implicaba que el verificador debió fundar su determinación para abrir la mercancía y tomar la muestra, exponiendo las razones que lo llevaron a concluir que, aun cuando el contribuyente contaba con el registro para la toma de muestra, era necesario que él la tomara cuando la mercancía fue presentada a despacho aduanero.

Al no haberse expresado los fundamentos y motivos para llevar a cabo el muestreo de la mercancía, sólo pudo concluirse que el contribuyente fue sujeto de una actuación arbitraria.

### **Conclusión y Recomendación**

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estimó que el Administrador de la Aduana de Manzanillo, al apelar al contenido del artículo 65 del Reglamento de la Ley Aduanera como eximente de la responsabilidad de su subordinada, más bien pretendió revestir de legalidad una actuación arbitraria, bajo la consideración errónea y violatoria de derechos fundamentales de que las facultades discrecionales son omnímodas y de ejercicio injustificado, siendo que ha sido un pronunciamiento reiterado de nuestro Máximo Tribunal que, tanto las facultades discrecionales como las regladas, deben ejercerse dentro del marco del artículo 16 Constitucional.

Además, **PRODECON** consideró que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 113 Constitucional, correlacionado con el artículo 34 de la Ley del SAT, dicho órgano desconcentrado era responsable del pago de los daños y perjuicios causados con motivo del ejercicio irregular de sus atribuciones, en los bienes o derechos del contribuyente.

También estimó que el verificador violó los derechos de legalidad, seguridad y certeza jurídicas contenidos en los artículos 14 y 16 de la Constitución, así como los establecidos en los artículos 2º, fracción IX, y 4º de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, así como el principio *pro homine* consagrado en el artículo 1º Constitucional que dispone la obligación de todas las autoridades de procurar, al aplicar las normas legales, la protección más amplia de los derechos fundamentales de los gobernados.

Por tanto, el *Ombudsman* del contribuyente recomendó al verificador adscrito a la Aduana de Manzanillo, ceñirse al marco normativo que regula su actuación como servidor público, y resarcir al contribuyente el valor de la mercancía que fue injustificadamente muestreada y, consecuentemente, arruinada.

<sup>48</sup>Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que el fundamento de las facultades discrecionales es la libertad de apreciación que la ley otorga a las autoridades para actuar o abstenerse, con el propósito de lograr la finalidad que la propia ley les señala. Así, el ejercicio de la facultad discrecional implica la posibilidad de elegir entre dos o más decisiones, sin que ello signifique o permita la arbitrariedad, ya que esa actuación de la autoridad sigue sujeta a los requisitos de fundamentación y motivación exigidos por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. *Cfr.* Tesis P. LXII/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VIII, septiembre de 1998, p. 56, de rubro: "FACULTADES DISCRECIONALES. Apreciación del uso indebido de las concedidas a la autoridad".

Asimismo, recomendó al Administrador de la Aduana de Manzanillo supervisar que el personal esté debidamente capacitado para desarrollar los procedimientos propios de la aduana, a fin de evitar afectaciones innecesarias a los usuarios.

### **Respuesta de la autoridad**

Las Recomendaciones emitidas por **PRODECON** no fueron aceptadas, ya que consideraron que era obligación de los contribuyentes anexar al pedimento de importación toda la información que permita la identificación, análisis y control de la mercancía importada, sin menoscabo de las facultades de comprobación de la autoridad aduanera.

Señalaron que de las Reglas 1.9.15 y 3.1.30 se advertía la obligación de los contribuyentes de adjuntar al pedimento de importación el oficio de registro para la toma de muestra; y que independientemente de las autorizaciones de los registros de muestras, no se exentaba a los importadores de que sus mercancías fueran sometidas al reconocimiento aduanero y a la toma de muestras.

**PRODECON** recalcó sus argumentos vertidos en la Recomendación en el sentido de que las reglas 1.9.15 y 3.1.30, de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior vigentes en 2012, no exigían adjuntar el oficio de registro para la toma de muestra.

Asimismo, estableció que si bien conforme al artículo 36 de la Ley Aduanera, existía la obligación de acompañar al pedimento “la información que permita la identificación, análisis y control que señale la Secretaría mediante reglas”, lo cierto es que tratándose de importadores con el registro para la toma de muestras, dicha obligación se contiene en la regla 3.1.18 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior vigentes en 2012, conforme al cual para los efectos del artículo 45, segundo párrafo de la Ley y 63 de su Reglamento: “los importadores o exportadores con registro para la toma de muestras de mercancías estériles deberán asentar en el pedimento el identificador que corresponda conforme al Apéndice 8 del Anexo 22, en el que se señala que el número de oficio de autorización debe declararse, más no así adjuntarse forzosamente al momento de presentar las mercancías al despacho aduanero.”

Por otra parte, respecto de la facultad de la autoridad para tomar muestras, **PRODECON** señaló que si bien dicha facultad permite identificar la composición cualitativa o cuantitativa, uso, proceso de obtención o características físicas, inclusive de aquellas mercancías inscritas en el registro, también lo es que se encuentra ceñida a la necesidad de su ejercicio, situación que pretende evitar la arbitrariedad en su ejercicio y el menoscabo de un derecho que la legislación aduanera concede al importador cuando obtiene el registro para la toma de muestras de mercancías estériles.

Por tanto, este Organismo encargado de la Defensa de los Derechos de los pagadores de impuestos estableció que el ejercicio de las facultades dispuestas a la autoridad se encuentran sujetos a los principios de seguridad y certeza jurídicas, de conformidad con los requisitos de fundamentación y motivación exigidos por el artículo 16 Constitucional, siendo inaceptable que las autoridades hagan uso de sus facultades por la única razón de que la Ley las ha concedido.

## C. Recomendación 10/2013: Ejercicio de facultades de comprobación fuera del plazo legal

### *Planteamiento*

En noviembre de 2012 un contribuyente presentó Queja contra el Administrador Central de Fiscalización Estratégica de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF), por la notificación por estrados de una orden de Revisión de Gabinete fuera del plazo de 12 meses establecido en el artículo 52-A, fracción I, párrafos segundo y tercero, del CFF.

El 9 de septiembre de 2011 la autoridad inició al contribuyente una revisión del dictamen de los estados financieros correspondientes al ejercicio fiscal de 2007. Posteriormente, el 24 de octubre de 2012, le fue notificado en su domicilio fiscal el oficio de 22 de octubre del mismo año, a través del cual tuvo conocimiento que mediante oficio de 3 de septiembre de 2012 –supuestamente notificado por estrados del 6 al 26 de septiembre de 2012, en las oficinas de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal del SAT–, le fue iniciada una revisión de gabinete por el ejercicio fiscal de 2007.

### *Análisis*

Al rendir su informe, la autoridad reconoció que la revisión del dictamen de estados financieros del contribuyente inició el 9 de septiembre de 2011, y que su actuación era legal de conformidad con el artículo 139 del CFF, ya que la orden de revisión de gabinete fue notificada por estrados el 27 de septiembre de 2012; esto es, dentro del plazo de 12 meses que para tal efecto establece el artículo mencionado.

Por su parte, **PRODECON** observó que en efecto la revisión del dictamen inició el 9 de septiembre de 2011, y puesto que no podía durar más de 12 meses, debió concluir a más tardar el 9 de septiembre de 2012. Además, dentro de ése mismo plazo, la autoridad debió requerir al contribuyente la información respectiva; o bien, ejercer directamente sus facultades de comprobación. De no realizar ninguno de estos dos actos dentro del citado plazo, debía entenderse que concluyó la revisión del dictamen sin observaciones, y que la autoridad ya no podía fiscalizar al contribuyente por el periodo en cuestión.

Asimismo, consideró que la notificación por estrados de la revisión de gabinete no podía tenerse por consumada o concluida sino hasta surtir efectos, lo cual ocurrió, conforme al artículo 139 del CFF, el décimo sexto día contado a partir del día siguiente a aquél en que se hubiere iniciado la publicación en estrados del documento (en este caso se publicó del 6 al 26 de septiembre de 2012); esto es, el 27 de septiembre de 2012.

Así, aunque la autoridad adujo que la notificación se efectuó conforme a lo dispuesto en el artículo 139 del CFF, la Procuraduría advirtió que el citado precepto no justificaba la violación a los derechos del contribuyente, ya que como se ha mencionado, un documento colocado en los estrados debió tenerse por legalmente notificado el décimo sexto día posterior a aquél en que se hubiera fijado por primera vez. De ahí que el artículo al que apeló la autoridad para justificar la legalidad de la revisión de gabinete, más que servir de fundamento a su actuación, corroboró la ilegalidad de la misma.

Por tanto, **PRODECON** estimó que la actuación de la autoridad fiscalizadora violentó los derechos del contribuyente al ejercer sus facultades de comprobación de manera contraria a la ley, incumpliendo con el plazo establecido.

### **Conclusión y Recomendación**

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente consideró que la autoridad violó los derechos de legalidad, seguridad y certeza jurídica del contribuyente, consagrados en la Constitución; los derechos establecidos en los artículos 2º, fracciones X y XII, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, al ejercer sus facultades de comprobación de manera contraria a la ley, incumpliendo el plazo que establece el artículo 52-A, fracción I, párrafos segundo y tercero, del CFF; y el derecho consagrado en el artículo 1º Constitucional que dispone la obligación de todas las autoridades de procurar, al aplicar las normas legales, la protección más amplia de los derechos fundamentales de los gobernados.

Por tanto, recomendó al Administrador Central de Fiscalización Estratégica de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, dejar sin efectos la orden para la revisión de gabinete por contravenir el procedimiento establecido en el artículo 52-A, fracción I, párrafos segundo y tercero, del CFF.

### **Respuesta de la autoridad**

La Recomendación emitida por **PRODECON** no fue aceptada por la autoridad responsable, quien argumentó que la orden de revisión de gabinete fue notificada conforme a la ley, por lo que no se violentaron los derechos del contribuyente; además estableció que contra dicho acto se interpuso Juicio de Amparo, mismo que fue concedido, y Recurso de Revisión contra la Sentencia de Amparo, por lo que era imposible aplicar la Recomendación pues implicaría emitir una resolución contradictoria o que podía trastocar la resolución del Tribunal Colegiado de Circuito, siendo que sólo los Tribunales Federales pueden dirimir si la resolución o notificación fue hecha de acuerdo con la ley.

Este *Ombudsman* consideró totalmente infundados los argumentos expuestos por la autoridad fiscal, ya que fue notoria la violación de derechos en perjuicio de la contribuyente respecto de la notificación de la orden de revisión de gabinete, la cual se realizó fuera del plazo que establece el artículo 52-A fracción I, párrafos segundo y tercero, del CFF.

Respecto al alegato de la autoridad de que en ejercicio de sus derechos el contribuyente acudió al Juicio de Amparo en contra de la orden de gabinete y que la sentencia que la amparó se encontraba *sub júdice*, **PRODECON** señaló, además de que compete a los Tribunales dirimir los posibles criterios controvertidos, el hecho de que el contribuyente interpusiera medios de impugnación, en forma alguna imposibilitaba a la autoridad para acatar las medidas correctivas propuestas, pues además de la inexistencia de disposición legal alguna que así lo establezca, la naturaleza misma del procedimiento de Queja es formular medidas correctivas a efecto de que las autoridades corrijan, sin mayores formalismos y dentro de un procedimiento ágil y expedito, las violaciones de derechos en que incurran, evitando que de manera innecesaria los gobernados promuevan controversias judiciales y que los órganos de impartición de justicia tengan una carga mayor de trabajo.

## D. Recomendación 11/2013: Requerimientos excesivos para deducciones

### Planteamiento

Un contribuyente presentó Queja contra el Administrador Local de Auditoría Fiscal de Xalapa y el Administrador Local de Auditoría Fiscal de Oaxaca, por la violación a su derecho de audiencia, al no haberle notificado la última acta parcial levantada dentro de una visita domiciliaria, lo que le privó de la posibilidad de hacer manifestaciones o presentar documentos que desvirtuaran las observaciones y/u omisiones ahí contenidas.

Después de la intervención de **PRODECON**, el contribuyente fue notificado de la última acta parcial y el acta final. Con base en ello, éste amplió su Queja en los siguientes términos:

- 🕒 Que la autoridad consideró como ingresos acumulables para efectos del ISR e IVA, depósitos bancarios percibidos por concepto de préstamos o derivados de contratos de mutuo que fueron acumulados en ejercicios anteriores o que no modificaron positivamente su patrimonio.
- 🕒 Que la autoridad rechazó deducciones por considerar que el contribuyente no acreditó que había contratado determinados servicios.
- 🕒 Que la autoridad rechazó la deducción de inversiones en automóviles en cantidad de \$603,701.00, siendo que debió limitarla hasta la cantidad de \$175,000.00 a que refiere la Ley del ISR.
- 🕒 Que la autoridad rechazó deducciones por concepto de pérdidas por la enajenación de activos fijos: en un bien, la operación se celebró a un valor menor a su costo y en la contabilidad se registró la venta con fecha anterior a la compra; y otro bien no tenía el carácter de activo fijo, ya que el contribuyente lo tuvo únicamente por un periodo de poco más de 5 meses.
- 🕒 Que la autoridad determinó dividendos distribuidos fictamente.
- 🕒 Que la autoridad le determinó la omisión de pago del IETU, siendo que lo debió haber acreditado al ser éste un impuesto mínimo respecto del ISR.

### Análisis

Las observaciones de **PRODECON** se detallan conforme a cada uno de los elementos de la Queja.

#### a. Depósitos bancarios considerados ingresos acumulables

La Procuraduría advirtió que este primer elemento de la queja se relacionaba con la forma y términos en que se analizaron los documentos exhibidos en la auditoría (indebida apreciación de la contabilidad), que al implicar un examen y evaluación de cálculo aritmético-contables, excedían la naturaleza del procedimiento de Queja, toda vez que éste

tutela violaciones a derechos que se evidencian sin apoyo de dicha valoración contable. De ahí que esa parte de la Queja resultó improcedente.

#### **b. Rechazo de deducciones por no acreditar la contratación de servicios**

**PRODECON** observó que la autoridad rechazó las deducciones por servicios por estimar que el contribuyente no logró acreditar su contratación, así como su efectiva prestación; ya que si bien aportó los contratos celebrados y las facturas expedidas por las proveedoras, tales comprobantes –por ser documentos privados–, únicamente acreditaron su existencia, más no así la de las operaciones amparadas en los mismos.

A fin de que el contribuyente acreditara la realización de las operaciones, la autoridad le solicitó una serie de requerimientos que la Procuraduría estimó excesivos y carentes de justificación jurídica pero, sobre todo, de racionalidad.

Ello porque, por una parte, no existía disposición normativa que estableciera la obligación de los contribuyentes de contar con los elementos exigidos por la autoridad para acreditar que los servicios fueron efectivamente prestados; y por otra, al solicitar al contribuyente que informara el nombre de las personas asignadas por las empresas prestadoras de los servicios, características del personal calificado, horarios de trabajo, períodos de actividades individualizados, controles de asistencia, etc., asignó al contribuyente una carga que no le resultaba propia, ya que dichas obligaciones correspondían a las empresas contratadas para la prestación de los servicios.

La Procuraduría recordó, con base en un criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación,<sup>49</sup> que conforme al principio de legalidad, el legislador no puede actuar en exceso de poder ni arbitrariamente en perjuicio de los gobernados; y extrapolando estos argumentos a la actuación de las autoridades fiscales, estimó que éstas también debían cumplir con los principios de razonabilidad y proporcionalidad a fin de cumplir con el derecho de legalidad.

Por tanto, consideró que al realizar un requerimiento sin sustento legal y que generaba una carga desmedida para el contribuyente, la autoridad actuó con irracionalidad, con el único objetivo de rechazar las deducciones.

Asimismo, destacó que la autoridad, al considerar indispensable para la procedencia de la deducción que el contribuyente acreditara el cumplimiento de requisitos propios de quien le prestó el servicio y no de él mismo, lo colocó en estado de indefensión y de imposibilidad material para satisfacer tales exigencias. En todo caso, si la autoridad tenía duda respecto de la veracidad de su existencia, la Administración Local de Auditoría Fiscal de Xalapa tenía expeditas facultades para fiscalizar a los prestadores de servicios y, en caso de encontrar cualquier irregularidad, determinarles los créditos fiscales correspondientes.

Así entonces, para el *Ombudsman* del contribuyente, la autoridad violó los derechos de legalidad, certeza y seguridad jurídicas previstos en los artículos 14 y 16 Constitucionales, al

<sup>49</sup> Para ello, la Procuraduría se valió del siguiente criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación Tesis P./J. 130/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, diciembre de 2007, p. 8, de rubro: "GARANTÍAS INDIVIDUALES. EL DESARROLLO DE SUS LÍMITES Y LA REGULACIÓN DE SUS POSIBLES CONFLICTOS POR PARTE DEL LEGISLADOR DEBE RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE RAZONABILIDAD Y PROPORCIONALIDAD JURÍDICA".

rechazar las deducciones bajo el argumento de que el contribuyente no logró acreditar la prestación material de los servicios contratados.

### c. Rechazo de deducciones por inversiones en la adquisición de automóviles

La autoridad expuso como motivos para rechazar las deducciones:

- 🌀 Que el contribuyente no logró acreditar que los vehículos fueran estrictamente indispensables para el desarrollo de su actividad, ya que no obtuvo ingresos provenientes del otorgamiento del uso y goce de los automóviles adquiridos.
- 🌀 Que aun cuando el contribuyente argumentó que los vehículos eran utilizados para el traslado de la oficina al lugar donde se desarrollaban las obras, no aportó pruebas (documentos, libros o bitácoras de salida de transporte) que acreditaran su estricta indispensabilidad; así como tampoco acreditó el personal que utilizaba los vehículos, ni las obras a las cuales se acudió con ellos.
- 🌀 Que el contribuyente no justificó por qué le era necesario utilizar y deducir vehículos ostentosos.

Al respecto, el *Ombudsman* del contribuyente razonó que para una empresa dedicada a la construcción con ingresos por más de 300 millones de pesos, resultaba aceptable en términos de las disposiciones fiscales y de la lógica empresarial que invirtiera en 6 vehículos para poder llevar a cabo sus actividades; sin que ninguna disposición legal ni regla de contabilidad le obligara a llevar bitácoras de salida de transporte para efectos fiscales, ni que fuera necesario que obtuviera ingresos por el uso y goce de los automóviles,<sup>50</sup> como adujo la autoridad revisora al solicitar pruebas, ya que ése no era su giro empresarial, sino el de la construcción.

Por otra parte, la Procuraduría también constató una violación de derechos en virtud de que la autoridad rechazó una deducción autorizada por el artículo 29 de la Ley del ISR, bajo argumentos irracionales (incumplimiento de requisitos que no estaban previstos en ningún ordenamiento jurídico) y consideraciones carentes de objetividad (calificación a un vehículo como “ostentoso”), sin que en ningún precepto de las leyes fiscales se estableciera los alcances de dicho término.

**PRODECON** consideró que si la autoridad no cuestionó la operación de compraventa de los vehículos, no había razón para que rechazara las deducciones por el incumplimiento de requisitos que no estaban previstos en ninguna normatividad aplicable.

Por tanto, **PRODECON** consideró que la autoridad, al rechazar las deducciones, violó los derechos de legalidad, certeza y seguridad jurídicas del contribuyente previstos en los artículos 14 y 16 Constitucionales.

<sup>50</sup> Para abonar a su argumento, **PRODECON** citó el Criterio Sustantivo 29/2013/CTN/CS-SASEN, de rubro: “DEDUCCIONES. AL MOMENTO DE VALORAR SU PROCEDENCIA, LAS AUTORIDADES FISCALES DEBEN PROFUNDIZAR EN LAS PARTICULARIDADES DE UNA INDUSTRIA EN CONCRETO A FIN DE NO AFECTAR A LAS EMPRESAS CON LA APLICACIÓN DE CRITERIOS GENÉRICOS”. Actualmente, uno de los requerimientos que mundialmente es reclamado por los particulares a las diversas autoridades hacendarias, es el de tener conciencia comercial frente a los diversos sectores o grupos de causantes. A nivel corporativo, los contribuyentes se involucran en diversas transacciones y adoptan determinadas políticas por razones comerciales, las cuales tienen repercusiones en términos de recaudación. En este sentido, las autoridades fiscales deberían poner atención a las necesidades y peculiaridades de cada sector; en otras palabras, el conocimiento de los contribuyentes que administran no debe limitarse a reglas generales contables sino a cuestiones específicas sobre la operación del negocio de los contribuyentes, reconociendo las prácticas habituales, los aspectos de gobierno corporativo, los esquemas de flujo y los medios de promoción utilizados para dar a conocer los productos o servicios cuya oferta constituye la razón de ser del negocio o empresa, entre otros. Así, si la erogación de un determinado gasto se realiza como una práctica lícita y habitual en un sector, efectuada bajo una lógica empresarial y con la intención de que la misma contribuya a la generación de ingresos, tales condiciones deberían llevar a la conclusión de que se trata de un gasto deducible, con independencia de lo extraordinario que pudiera parecer a la vista de otro grupo de contribuyentes o de la escasa recurrencia del gasto durante el desarrollo de la actividad del causante.

#### d. Rechazo de deducción de pérdida por enajenación de activos fijos

La autoridad rechazó la deducción de pérdida por la enajenación de activos fijos por dos bienes. Respecto de uno, la Procuraduría advirtió que le asistía la razón a la autoridad, ya que el contribuyente lo registró indebidamente como inversión al considerarlo activo fijo; sin embargo, se evidenció que la fecha en que registró su venta fue anterior a la de su compra.

Es decir, no pudo tratarse de un activo fijo, ya que no permaneció durante el transcurso del tiempo con el contribuyente. De ahí que, en el caso específico, consideró que no existió violación de derechos.

Por otra parte, respecto de otro bien, la autoridad reconoció que fue registrado como inversión, y que el contribuyente lo tuvo durante un lapso de poco más de 5 meses.

Por tanto, el *Ombudsman* del contribuyente no advirtió motivo alguno para que la autoridad rechazara la deducción por pérdida en la enajenación de dicho activo fijo, observando además que el objeto social del contribuyente estaba vinculado con la necesidad de invertir en las maquinarias que constituían el activo fijo en cuestión, y que no había fundamento legal alguno para que la utilización (conforme al artículo 38 de la Ley del ISR) tuviera que ser por un lapso determinado para considerarse un bien de activo fijo.

De igual forma, señaló que podían existir razones de negocios para justificar la venta de maquinarias y la adquisición de otras, como ocurrió en el presente caso: el contribuyente señaló durante el ejercicio de las facultades de comprobación que la diferencia entre el costo de adquisición y enajenación atendió a que la venta de maquinaria se llevó a cabo mediante subasta, y que el activo presentaba una serie de fallas que disminuyeron su valor.

Finalmente, **PRODECON** observó que la autoridad en ningún momento negó que el contribuyente hubiese utilizado el activo fijo para la realización de sus actividades, o que el bien no se demeritara por el uso y transcurso del tiempo; sino que simplemente pretendió que ese tiempo no podía ser de poco más de 5 meses. Sin embargo, el artículo 38 de la Ley del ISR no consideraba como requisito para que un bien tangible tuviera el carácter de activo, la temporalidad de éste dentro de un patrimonio.

Por tanto, este *Ombudsman* concluyó que la autoridad violó los derechos de legalidad, certeza y seguridad jurídicas previstos en los artículos 14 y 16 Constitucionales.

#### e. Determinación de dividendos distribuidos fictamente

La Procuraduría no advirtió violación de derechos en la determinación de dividendos distribuidos fictamente, ya que si bien en la resolución liquidatoria hubo un pronunciamiento al respecto, dicho aspecto no fue tomado en consideración en la liquidación del crédito fiscal. De ahí que **PRODECON** concluyera que los razonamientos plasmados en la determinante tenían efectos eminentemente declarativos sin repercusión alguna en la esfera de derechos del contribuyente.

**f. Determinación de omisión en el pago del IETU**

**PRODECON** estimó conveniente no entrar al análisis de este tema, ya que las violaciones en cuanto al IETU dependían del incremento de la base efectuada para ISR, tema respecto del cual **PRODECON** declaró improcedente la queja por tratarse de un análisis técnico contable.

**Conclusión y Recomendación**

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente recomendó a la autoridad modificar los términos de la resolución liquidatoria y aceptar las deducibilidad de las partidas indebidamente rechazadas.

**Respuesta de la autoridad**

La Recomendación emitida por **PRODECON** no fue aceptada por la autoridad, quien argumentó que dado que la resolución objeto de la Queja había sido recurrida ante la propia autoridad y aún no había resolución, aceptar la Recomendación implicaba el riesgo de emitir una resolución contradictoria o trastocar lo que se resuelva en el Recurso de Revocación.

Por su parte, **PRODECON** señaló que el hecho de que el contribuyente interpusiera medios de impugnación en forma alguna imposibilitaba a la autoridad hacendaria a acatar las medidas correctivas propuestas, pues además de la inexistencia de disposición legal que así lo establezca, la naturaleza misma del procedimiento de Queja es formular medidas correctivas a efecto de que las autoridades corrijan, sin mayores formalismos las violaciones de derechos en que incurran, evitando que de manera innecesaria los gobernados promuevan controversias judiciales y que los órganos de impartición de justicia tengan una carga mayor de trabajo. Además, de que el procedimiento de Queja no constituye instancia alguna y es totalmente independiente de los medios de defensa que correspondan.

## Indebida determinación de créditos fiscales con base en información proporcionada por terceros

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución dispone la obligación de contribuir al gasto público de la forma proporcional y equitativa que establecen las leyes; asimismo, el artículo 6° del CFF establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

Así, la obligación tributaria nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley vigente en el lapso en que ocurran; esto es, la obligación tributaria nace de la ley.

Ahora bien, la cuantificación de la obligación tributaria –es decir, la determinación en cantidad líquida de las contribuciones– se rige por el principio de autodeterminación de contribuciones; según el cual, por regla general, corresponde a los contribuyentes determinar los tributos a su cargo, mediante las operaciones aritméticas que sean necesarias.

Sin embargo, en ocasiones, la determinación del impuesto a pagar la llevan a cabo las autoridades fiscales, especialmente, en ejercicio de sus facultades de comprobación, al establecer una cantidad líquida que debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, con base en sus hallazgos.

Para fijar el *quántum* de la deuda tributaria, la autoridad debe constatar la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador previsto en la ley, de lo contrario, la determinación de la contribución puede resultar no proporcional, y por tanto violatoria de los derechos humanos del contribuyente.

No obstante, **PRODECON** observó que en ocasiones, la autoridad determina créditos fiscales con base en información proporcionada por terceros y sin allegarse de los elementos suficientes que acrediten que, en efecto, el pagador de impuestos realizó el hecho imponible que dio origen a la obligación tributaria.

En estos casos, se produce una afectación a los contribuyentes pues, no obstante que la autoridad cuenta con los medios necesarios para verificar la información, omite hacerlo y concede plena certeza a los datos proporcionados por terceros, situando al contribuyente en estado de indefensión. Incluso, en algunos casos, aun se espera que pruebe hechos negativos.

Sobre este problema, cabe destacar que si bien el artículo 62 del CFF establece en favor de la autoridad fiscal la facultad para presumir, dentro de un procedimiento de comprobación, la existencia de operaciones ante la actualización de ciertos supuestos; cuando el contribuyente niegue lisa y llanamente tales hechos la autoridad fiscal está conminada a verificar si efectivamente ocurrieron, atendiendo a la valoración de diversos elementos que no dejen lugar a dudas sobre la existencia del hecho imponible. Así, la autoridad, haciendo

uso integral de sus facultades de comprobación, debe allegarse de mayores elementos que le permitan definir con certeza la situación fiscal del contribuyente, pues sólo de esta manera se respetan cabalmente los derechos fundamentales de seguridad y certeza jurídicas.<sup>51</sup>

De igual forma, aunque el artículo 63 del CFF establece la facultad de la autoridad fiscal para motivar sus resoluciones en hechos que consten en los expedientes, documentos o bases de datos que lleven, tengan acceso u obren en su poder; dicha disposición debe ser interpretada armónicamente con el diverso 68 del mismo ordenamiento legal, en el sentido de que cuando el contribuyente niegue lisa y llanamente las operaciones manifestadas por un tercero, no debe otorgarse a dicha información la calidad de prueba plena sino relacionarla con diversos medios de convicción que reflejen la materialidad y veracidad del hecho generador, a fin de no violentar la garantía de seguridad jurídica del pagador de impuestos, quien se encuentra relevado de demostrar hechos negativos.<sup>52</sup>

### A. Recomendación 12/2013: Determinación de créditos fiscales basados en ingresos presumidos conforme a documentación de terceros

#### Planteamiento

Un contribuyente interpuso Queja contra el Administrador Local de Auditoría Fiscal y el Administrador Local Jurídico, ambos del Sur del Distrito Federal, por:

- 🔗 La determinación de dos créditos fiscales por supuestos ingresos que no declaró, derivados de operaciones de compraventa de divisas en los ejercicios 2006 y 2007 (Administración Local de Auditoría Fiscal).
- 🔗 La falta de resolución del recurso de revocación que interpuso contra la resolución determinante del crédito fiscal del ejercicio 2007 (Administración Local Jurídica).

#### Análisis

##### a. Falta de resolución

En relación a la falta de resolución del Recurso de Revocación, interpuesto el 8 de agosto de 2011, la Administración Local Jurídica señaló que fue resuelto el 4 de diciembre de 2012, y que la resolución fue confirmada.

Al realizar su análisis, **PRODECON** señaló que si bien la dilación de la autoridad en la resolución del recurso situó al contribuyente en un estado de inseguridad e incertidumbre jurídica, sumado a la obstaculización en el ejercicio del derecho de petición consagrado en el artículo 8° de la Constitución, la Local Jurídica acreditó que el 4 de diciembre de 2012 resolvió el Recurso de Revocación confirmando el crédito fiscal determinado. Con ello se salvaguardaron los derechos de seguridad y certeza jurídica del contribuyente, dándole a conocer los fundamentos y motivos de la determinación, y garantizando su derecho a interponer los medios de defensa que considerase pertinentes.

<sup>51</sup> Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Criterio Sustantivo 29/2013/CTN/CS-SPDC (Aprobado 12va. Sesión Ordinaria 6/12/2013), de rubro: "FACULTAD PREVISTA EN EL ARTÍCULO 62, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CUANDO EXISTE UNA NEGATIVA LISA Y LLANA FORMULADA POR EL CONTRIBUYENTE RESPECTO DE LA EXISTENCIA DE OPERACIONES. SU EJERCICIO", <http://www.prodecon.gob.mx/portal/criteriosNS/detail.php?id=107&search=Certeza+jur%C3%ADdica+>

<sup>52</sup> Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Criterio Sustantivo 32/2013/CTN/CS-SPDC (Aprobado 12va. Sesión Ordinaria 6/12/2013), de rubro: "VALOR PROBATORIO DE LA INFORMACIÓN GENERADA POR LA BASE DE DATOS DE LA AUTORIDAD FISCAL", <http://www.prodecon.gob.mx/portal/criteriosNS/detail.php?id=109&search=Certeza+jur%C3%ADdica+>

Por tanto, **PRODECON** estimó que no había lugar a la Recomendación de medidas correctivas concretas; pero sí recomendó a la autoridad dar cabal cumplimiento a los artículos 8° Constitucional; 2°, fracción III, y 4° de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, así como a lo dispuesto en el referido 131 del CFF.

En ese sentido, recomendó que en lo sucesivo no se dilate sin justificación la resolución de los medios de defensa que las leyes conceden a favor de los contribuyentes.

#### **b. Determinación de créditos fiscales**

En cuanto a las determinaciones de los créditos fiscales, la Administración Local de Auditoría Fiscal señaló que las operaciones de compraventa de divisas atribuidas al contribuyente para los ejercicios fiscales 2006 y 2007 fueron comprobadas con base en la aportación de datos por terceros, así como en registros contables y documentación proporcionada por el propio contribuyente durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización.

La autoridad argumentó que pudo verificar, en términos del artículo 60, primer párrafo, del CFF, la existencia de operaciones de adquisición y enajenación de divisas no registradas en la contabilidad, por lo que de conformidad con el artículo 62, primer párrafo, fracción I, del CFF, presumió ingresos y el valor de los actos o actividades, considerando la información aportada por terceros.

Por su parte, el *Ombudsman* del contribuyente apreció que la autoridad atribuyó las operaciones de compra y venta de divisas únicamente con base en la información proporcionada por un tercero (a la que otorgó plena presunción de certeza) y determinó créditos fiscales al contribuyente, no obstante éste había negado en varias ocasiones la existencia misma de las operaciones, incluso con anterioridad a la emisión de dichos créditos, reconociendo únicamente operaciones celebradas durante el ejercicio de 2006, por cantidad significativamente menor a la determinada por la autoridad.

No pasó desapercibido para la Procuraduría la facultad que el artículo 62, fracción I, del CFF, otorgaba a la autoridad fiscal para presumir operaciones con base en la información o documentos de terceros relacionados con éstos. Sin embargo, en el presente caso, **PRODECON** estimó que la información que sirvió de base para atribuir operaciones de compraventa de divisas al contribuyente fue insuficiente porque:

- 🕒 No acreditó la existencia de un contrato que estableciera el vínculo comercial que relacionara a contribuyente y tercero como proveedor y cliente.
- 🕒 Los medios documentales obtenidos del tercero no eran medios probatorios idóneos respecto de la realización de las operaciones consignadas en ellos, pues se trataba de notas expedidas unilateralmente por el tercero, las cuales: 1) no reunían la calidad de un comprobante fiscal; 2) no señalaban la forma de pago de las operaciones consignadas; y 3) contenían una rúbrica de autorizado que no se vinculaba con ningún nombre.

- 🕒 No obstante que el contribuyente expresamente solicitó en el procedimiento de fiscalización que se verificara la titularidad de las cuentas bancarias a las que la empresa compulsada (tercero) afirmó haber realizado las transferencias bancarias, y aun cuando la autoridad fiscal tenía facultades legales para hacerlo, no se allegó de los elementos documentales que le dieran certeza sobre las operaciones comerciales presuntas.
- 🕒 No consideró como elemento de valoración la incongruencia entre la situación financiera y la capacidad económica del contribuyente, respecto del monto de las operaciones.

Así las cosas, la Procuraduría consideró que la autoridad debió allegarse de elementos suficientes que acreditaran las operaciones de compraventa de divisas, y no limitarse a conceder plena certeza a la información proporcionada por el tercero, pues era su obligación probar los hechos que motivaron sus resoluciones, especialmente cuando el contribuyente los negó lisa y llanamente.

En caso contrario, se obligaría al sujeto de revisión a comprobar hechos inexistentes o negativos, colocando al contribuyente en total estado de indefensión.

### **Conclusión y Recomendación**

Conforme a los anteriores argumentos, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente determinó que el Administrador Local de Auditoría Fiscal y el Administrador Local Jurídico violaron los principios de exhaustividad, seguridad y certeza jurídica, así como el derecho del quejoso a probar y ser oído, contenidos en el artículo 2º, fracciones X y XI, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente; y 68 del CFF; asimismo, también determinó que el primer servidor público contribuyó a esta violación en la medida en que resolvió el recurso consintiendo las violaciones señaladas.

Por tanto, recomendó a las autoridades, en el ámbito de sus respectivas competencias, reconocer la ausencia de elementos suficientes para tener por ciertas las operaciones supuestamente celebradas durante los ejercicios fiscales 2006 y 2007, que sirvieron de base para determinar el incumplimiento de obligaciones tributarias, y en consecuencia, dejar sin efectos la determinación de los créditos fiscales y la resolución al recurso de revocación. También recomendó cumplir con lo ordenado por el artículo 1º Constitucional promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos humanos del contribuyente, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, buscando la protección más amplia del gobernado.

### **Respuesta de la autoridad**

Las Recomendaciones emitidas por **PRODECON** no fueron aceptadas por las autoridades responsables. El Administrador Local Jurídico señaló que el acto no podía atribuírsele en virtud de que no ostentaba ese cargo en la fecha de emisión; además, señaló que al resolver el Recurso de Revocación tomó en cuenta los hechos que obraban en el expediente, mismos que fueron rechazados por el contribuyente, quien no probó por qué la autoridad no debió tomar en consideración las documentales y datos aportados por terceros. Por último, señaló que no podía dejar sin efectos la resolución, ya que no existe disposición legal que le

faculte a revocar sus propias resoluciones, además de que el juicio de nulidad se encontraba pendiente de resolución.

Por su parte, el Subadministrador Local de Auditoría Fiscal manifestó que no podía pronunciarse respecto de la medida correctiva propuesta hasta en tanto no se emitiera sentencia en el Juicio de Nulidad.

En respuesta, **PRODECON** señaló que, independientemente de la fecha en que tomó el encargo, el Administrador Local Jurídico tenía facultades para adoptar las medidas correctivas.

Además, estableció que el único elemento que la autoridad valoró en el procedimiento de fiscalización y conforme al cual presumió la existencia de operaciones, fue la información proporcionada por terceros, específicamente notas elaboradas unilateralmente por la empresa compulsada, lo cual es violatorio de la garantía de seguridad y certeza jurídicas, pues contrario al dicho de la autoridad, el contribuyente estuvo legal y materialmente imposibilitado para acreditar un hecho negativo. Asimismo, conforme lo establece el artículo 16 de la Carta Magna, es la autoridad fiscalizadora la que estaba obligada a motivar por qué le otorgó pleno valor probatorio a los documentos en que sustentó sus actuaciones.

**PRODECON** también argumentó que el hecho de haber interpuesto medios de impugnación en forma alguna imposibilitaba a la autoridad para acatar las medidas correctivas propuestas, pues además de la inexistencia de disposición legal alguna que así lo establezca, la naturaleza misma del procedimiento de Queja es formular medidas correctivas a efecto de que las autoridades corrijan, sin mayores formalismos, las violaciones de derechos en que incurran, evitando que los gobernados promuevan controversias judiciales.

## **B. Recomendación 16/2013: Determinación de crédito fiscal conforme a declaraciones informativas de terceros**

### **Planteamiento**

En junio de 2012 un contribuyente interpuso Queja contra la Subtesorería de Fiscalización de la Tesorería del Distrito Federal, Secretaría de Finanzas del Gobierno del Distrito Federal, por la determinación de un crédito fiscal (basada únicamente en información obtenida de un tercero), por supuestos ingresos omitidos del ejercicio fiscal de 2008, aún y cuando negó la existencia de las operaciones y del ingreso atribuido.

El contribuyente señaló que dentro de la visita domiciliar que motivó la determinación del crédito, presentó escrito libre argumentando que no había hecho la declaración anual de 2008, pues durante el periodo de enero a mayo de dicho año:

- Trabajó como chofer particular del tercero, quien se ostentaba como dueño de una empresa;

- 🕒 Ése tercero le solicitó proporcionar al contador copia de su acta de nacimiento y de su credencial para votar, supuestamente para obtener sus datos personales;
- 🕒 Nunca le fueron expedidos recibos como comprobantes de pago por los servicios prestados; y
- 🕒 Desconocía las facturas impresas con sus datos y su indebido uso, así como los recibos de honorarios y facturas que se le atribuían.

Pese a ello, la autoridad señaló en la última acta parcial y en el acta final que en virtud de que no exhibió la documentación e información que le fue solicitada, procedió a consultar los antecedentes en los archivos de la Subtesorería de Fiscalización, adscrita a la Tesorería del Distrito Federal, conociendo que el contribuyente realizó las operaciones que se le atribuían. Iguales argumentos realizó en el acta final, en donde también estableció que el contribuyente no desvirtuó los hechos y omisiones anotados en la última acta parcial.

### **Análisis**

La autoridad señaló que la fiscalización efectuada al contribuyente, fue en virtud de la *Cédula de Integración de Información Fiscal Programa Anual de Fiscalización de Personas Físicas AFO3 (Cumplidos Ejercicio 2008)*, que emitió la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, a partir de la cual tuvo conocimiento que el contribuyente presentó declaración anual en ceros para el ejercicio de 2008, no obstante que le fueron detectadas operaciones, así como una presuntiva de ISR.

La autoridad explicó que la determinación de ingresos omitidos se realizó con base en:

- 🕒 Los antecedentes que la SHCP brindó como soporte para que emitiera una orden de visita domiciliaria al contribuyente;
- 🕒 La Información de Comprobantes Fiscales (SICOFI), que detallaron el RFC del impresor, folios inicial y final, fecha de movimiento, tipo de comprobantes, así como en la aprobación de las facturas que mandó a imprimir el contribuyente; y
- 🕒 El “Detalle de Operaciones con Proveedores Privados” (DIOT), correspondiente al ejercicio de 2008.

Además, estableció que los argumentos expuestos por el contribuyente ya habían sido analizados y se les había dado contestación en el acta final, en donde se asentaron los hechos a considerar para la emisión de la determinante del crédito.

Por su parte, el Defensor del pagador de impuestos advirtió que si bien la autoridad hizo referencia a los argumentos del contribuyente (con los que éste pretendió desvirtuar las observaciones detectadas) para la determinación del crédito fiscal, no estimó los ingresos omitidos conforme a las leyes y principios constitucionales, pues teniendo al alcance los medios para verificar que las operaciones se hubieren efectuado, se limitó a determinar la existencia de ingresos tomando como base información proporcionada por un tercero, sin

comprobar su veracidad, obstaculizando así cualquier defensa del contribuyente, máxime que éste negó la existencia misma de las operaciones efectuadas con el tercero.

**PRODECON** apreció que la autoridad basó su presunción en “datos que obran en los sistemas de información del SAT”, que si bien son indicativos de la situación fiscal de los contribuyentes, no exoneran a las autoridades de ejercer sus facultades de comprobación.

La Procuraduría no perdió de vista que el artículo 63 del CFF dispone que esa información podrá ser utilizada para motivar las resoluciones de las autoridades fiscales, no así que constituye prueba plena, definitiva y eficaz que sea base y sustento para la emisión de dichos actos.

Argumentó que de ninguna manera la presunción de validez de los actos de autoridad debe poner en peligro los principios de seguridad y certeza jurídica contenidos en los artículos 14 y 16 Constitucionales, que involucran el principio de exhaustividad. Por tanto, la información que obra en las bases de datos de las autoridades, así como en otros medios y recursos, conforme al artículo 63 del CFF, pueden servir para motivar las resoluciones, pero deben ser concatenados con otros elementos de convicción.

Así las cosas, para **PRODECON** fue inadmisibles que la autoridad determinara la omisión de ingresos, el incumplimiento de obligaciones y, por ende, un crédito fiscal, a partir de información conocida de los sistemas y bases de datos institucionales, ya que esa información está sujeta a comprobación, pues se integra a partir de la proporcionada por los contribuyentes, sin que de la misma se conozca su veracidad; sobre todo que en el caso específico la información valorada por la autoridad fue la aportada por un tercero que dijo haber tenido operaciones en cantidades exorbitantes en relación con la capacidad económica del contribuyente.

De las documentales a las que se allegó **PRODECON** observó que el tercero sostuvo relación laboral con el contribuyente, a quien le pagaba 10 mil pesos mensuales por sus servicios de “chofer personal”, resultando poco creíble que el contribuyente reportara operaciones efectuadas en cantidad de más de 5 millones de pesos en 5 meses de 2008.

En suma, el Defensor de derechos opinó que ante la negativa argumentada por el contribuyente, la responsabilidad de acreditar las operaciones a él atribuidas era de la autoridad fiscalizadora, pues de conformidad con los artículos 68 del CFF; y 81, 82 y 86, del Código Federal de Procedimientos Civiles, las autoridades fiscales deben probar los hechos que motiven sus actos, ya que las negaciones no son materia de comprobación al no constituir un hecho que pueda demostrarse.

### **Conclusión y Recomendación**

Atento a lo anterior, **PRODECON** determinó que la Subtesorería de Fiscalización de la Tesorería del Distrito Federal, Secretaría de Finanzas del Gobierno del Distrito Federal, violó los principios de exhaustividad, seguridad y certeza jurídica, así como el derecho de audiencia del contribuyente, contenido en el artículo 2º, fracciones X y XI, de la Ley de

los Derechos del Contribuyente, y lo dispuesto en los diversos 63 y 68 del CFF, en relación con los principios de la prueba contenidos en los artículos 81, 82 y 86 del Código Federal de Procedimientos Civiles, al haber determinado el incumplimiento de obligaciones fiscales y en consecuencia un crédito fiscal, basándose en información cuya veracidad no fue acreditada.

Por tanto, recomendó a la autoridad reconocer la ausencia de elementos suficientes para acreditar las operaciones atribuidas al contribuyente y dejar sin efectos el crédito fiscal a su cargo. Asimismo, le recomendó cumplir con lo ordenado por el artículo 1° Constitucional promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos humanos de la contribuyente, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, buscando la protección más amplia del gobernado.

### *Respuesta de la autoridad*

Las Recomendaciones emitidas por **PRODECON** no fueron aceptadas por la autoridad, quien manifestó no poder dejar sin efectos la resolución determinante del crédito fiscal y tampoco poder reconocer una ausencia de elementos suficientes para acreditar las operaciones que se le atribuyen al contribuyente, debido a que el contribuyente tenía ciertas obligaciones que no cumplió. Señaló que el contribuyente no presentó su declaración anual y no exhibió su contabilidad simplificada, ni el consecutivo fiscal de su facturación, lo que resultó en el encuadramiento dentro de los supuestos de determinación presuntiva.

Además, señaló que el contribuyente interpuso Juicio de Nulidad en contra de la resolución y denuncia en contra de su patrón por la impresión de facturas sin su consentimiento, siendo esa la vía idónea para resolver sobre el acto emitido.

**PRODECON** argumentó que quedó demostrado que para la determinación del crédito, la autoridad se basó únicamente en la información arrojada por los sistemas y bases de datos institucionales de la SHCP, la cual se integra a partir de la proporcionada por los contribuyentes y que en el caso en específico, no pudo ser corroborada por la autoridad ante la imposibilidad de localizar al tercero que manifestó la existencia de las operaciones en lo que se traduce en una flagrante violación a los derechos humanos ya que no se allegó de los elementos necesarios de convicción para motivar correcta y exhaustivamente la determinación fiscal, vulnerando así la esfera jurídica del gobernado.

Asimismo, estableció que el hecho de que se interpuso Juicio de Nulidad, no imposibilitaba a la autoridad fiscalizadora a acatar las medidas correctivas propuestas por esta Procuraduría, pues además de la inexistencia de disposición legal alguna que así lo establezca, la naturaleza misma del procedimiento de Queja es formular las Recomendaciones y medidas correctivas a efecto de que las autoridades corrijan las violaciones de derechos en que incurran.

## Deficiencias en la interpretación de la norma tributaria

Todo precepto jurídico contiene un sentido, pero éste no siempre se halla manifestado con claridad; en tal hipótesis, el intérprete se ve obligado a desentrañar el sentido del mismo.

La interpretación de la norma jurídica se refiere al proceso intelectual por medio del cual se busca atribuir el sentido, significado y/o alcance de las normas. Para ello, en muchas ocasiones no basta conocer el concepto lógico gramatical de la fórmula empleada, lo que podemos llamar *interpretación gramatical o literal*; se necesita identificar el pensamiento subyacente con la estructura lógico-jurídica de la norma, para que el resultado de la interpretación se inserte en el ordenamiento jurídico del que forma parte el precepto interpretado.<sup>53</sup>

Así, el proceso de interpretación normativa abarca los siguientes pasos:<sup>54</sup>

-  El signo representativo
-  La aprehensión de su contenido lógico-gramatical
-  La comprensión o intelección de la norma jurídica
-  La aplicación la norma abstracta al caso concreto

Ahora bien, sin dejar de lado los distintos métodos de interpretación jurídica, es importante hacer mención que desde la segunda mitad del siglo XX, la teoría general de la interpretación jurídica ha reconocido fuerza normativa a la Constitución, adquiriendo el carácter de norma suprema sobre la cual las demás adquieren validez propia. En tal virtud, la labor interpretativa debe salvaguardar el carácter superior del texto Constitucional, asegurándose de que el sentido y alcance de las normas que de ella derivan sean conforme a los valores, principios y normas constitucionales. Entonces, para el caso mexicano, la interpretación debe hacerse favoreciendo en todo tiempo la protección más amplia a las personas (principio *pro homine*).

Además, conforme al artículo 31, fracción IV, Constitucional, es obligación de todos los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, estado o municipio en que residan, de la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes. En este sentido, por regla general, en materia tributaria las normas sustantivas tienen un fin predominantemente recaudatorio, así como, en relación con el pagador de impuestos, respetar sus derechos fundamentales, en especial el referente al que el deber de contribuir sólo se genera cuando se actualizan las hipótesis específicamente previstas por el legislador. Luego, al momento de interpretar dichas normas, resulta indispensable que los actores de la relación tributaria atiendan al espíritu de la ley, ya que ello conducirá a la más adecuada y correcta aplicación de la disposición normativa, pues tendrá en cuenta el sentido, razón o causa por la que el legislador incorporó esa norma al orden jurídico y las finalidades que con ella se persiguen.<sup>55</sup>

<sup>53</sup> Galindo Garfias, Ignacio, *Interpretación e integración de la ley*, México, UNAM, Serie Estudios Jurídicos, no. 38, 2006, p. 4.

<sup>54</sup> *Idem*.

<sup>55</sup> Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Criterio Sustantivo 21/2013/CTN/CS-SPDC (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 07/08/2013), de rubro: "RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA. EL ESPÍRITU DE LA LEY DEBE PERMEAR LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS QUE LA REGULAN", <http://www.prodecon.gob.mx/portal/criteriosNS/detail.php?id=99&search=Interpretaci%C3%B3n>

De ahí que toda interpretación incorrecta o deficiente resulte en una vulneración de los derechos de los contribuyentes cuando no contemple la finalidad de la norma que se interpreta o no esté acorde con los valores, principios o normas constitucionales.

Por ello, **PRODECON** observa con preocupación que la autoridad desconozca en ocasiones el alcance y objetivo de las disposiciones fiscales que pueden resultar en tratos inequitativos y desiguales contrarios a la Constitución. Asimismo, ve con preocupación que la autoridad realice suposiciones ilegales que afectan al contribuyente o invoque normas inexistentes y cuestiones accidentales, para negar el derecho de los contribuyentes, incumpliendo el la obligación de la debida fundamentación establecida en el artículo 16 de la Constitución.

### **A. Recomendación 01/2013: Indebida valoración de pruebas en Reconsideración Administrativa**

#### **Planteamiento**

En septiembre de 2013, un contribuyente interpuso Queja contra actos de la Comisión Nacional del Agua (CONAGUA), por declarar firmes en Reconsideración Administrativa<sup>56</sup> dos créditos fiscales determinados con motivo de una Revisión de Gabinete, sin tomar en cuenta las pruebas ofrecidas.

En 2006, el contribuyente solicitó un *Permiso de aguas residuales de origen pluvial y servicios* ante CONAGUA para verter aguas residuales, mismo que le fue concedido por 10 años.

Sin embargo, el contribuyente no hizo uso de dicho permiso debido a que la maquinaria de CONAGUA presentó fallas eléctricas. En su lugar, obtuvo otro permiso del Ayuntamiento para descargar las aguas residuales a la red municipal.

En 2009 se le practicó Revisión de Gabinete y se le determinaron dos créditos fiscales por los ejercicios de 2007 y 2008, al incumplir con el pago de derechos por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la Nación, amparados por el permiso (no utilizado) concedido por CONAGUA.

Ante esta determinación de créditos fiscales, el contribuyente no interpuso medio de defensa, sin embargo, tramitó recurso de reconsideración, el cual fue resuelto sin que se tomaran en cuenta las pruebas<sup>57</sup> que ofreció para demostrar que no estaba obligado al pago de derechos.

#### **Análisis**

La autoridad argumentó que la Reconsideración del contribuyente resultaba procedente pero infundada, ya que a partir de que le fue otorgado el permiso, éste estaba obligado a hacer el pago de derechos o, en su defecto, demostrar fehacientemente que no se encontraba descargando aguas residuales.

<sup>56</sup> La Reconsideración Administrativa es una figura contenida en el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, mediante la cual una autoridad puede autocorregir sus resoluciones, o en su caso supervisar la legalidad de los actos de sus subordinados. A través de la Reconsideración, la autoridad fiscal puede, por una sola vez, modificar o revocar en beneficio del contribuyente, las resoluciones administrativas no favorables a este, siempre que no se haya promovido algún medio de defensa y que hubieren transcurrido los plazos para presentarlos.

<sup>57</sup> a) Dictamen pericial en materia de ingeniería civil en donde un perito dictamina que durante los años 2007 y 2008, el contribuyente no realizó descargas de aguas residuales con motivo del permiso otorgado por CONAGUA; b) Fe de Hechos levantada por Notario Público en donde se consigna que junto con el perito dictaminador se constituyó al lugar donde supuestamente se realizarían las descargas de aguas residuales y dio fe de que el lugar se encontraba en estado de abandono; y c) Oficios de Autorización de descargas de aguas residuales expedidos por Servicio Públicos Municipales, en los que se advierte que se le otorgo permiso al contribuyente.

Asimismo, sostuvo que al no haber demostrado el cumplimiento de sus obligaciones durante el procedimiento de fiscalización, dejó a la autoridad en posibilidad de determinar presuntivamente las contribuciones (derechos) a su cargo.

También sostuvo que la figura de la Reconsideración Administrativa no establece un procedimiento de substanciación o de admisión de pruebas, por lo que la sola presentación del escrito correspondiente no obligaba a la autoridad a hacer algo que la propia ley no le ordenaba.

Al respecto, **PRODECON** consideró que los argumentos de la autoridad no tenían sustento jurídico y, en consecuencia, resultaban violatorios de los derechos fundamentales del pagador de impuestos, toda vez que la ley preveía que las autoridades podían, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que demostrase fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podían modificarlas o revocarlas por una sola vez, en beneficio del contribuyente, siempre y cuando no se hubieren interpuesto medios de defensa; hubieren transcurrido los plazos para presentar los medios de defensa; y no haya prescrito el crédito fiscal.<sup>58</sup>

Por tanto, señaló que si bien la figura conocida como Reconsideración Administrativa 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 aquéllos.

Aún más, de la exposición de motivos<sup>59</sup> que dio origen a la figura denominada Reconsideración Administrativa, se desprende su propósito de otorgar un trato más justo a los contribuyentes en los casos en que notoriamente les asista la razón y ya no puedan acudir a ningún medio de defensa por haber perdido el derecho a hacerlos valer. Así, con esa figura las autoridades podían revisar sus propias resoluciones desfavorables al particular para modificarlas o revocarlas.

No obstante, como se ha mencionado, la autoridad se limitó a concluir, sin el análisis de las pruebas ofrecidas, que el contribuyente no fue capaz de demostrar fehacientemente la ilegalidad de las resoluciones cuestionadas, sin considerar que con dichas pruebas el contribuyente pretendía desvirtuar la presunción en su contra y mostrar que no descargó aguas al amparo del permiso, y por tanto, no actualizó el hecho generador para el pago de derechos.

Este *Ombudsman* del contribuyente consideró que la autoridad incumplió con los requisitos de fundamentación, motivación, congruencia y exhaustividad exigidos por los artículos 16 de la Constitución y 38, fracción IV, del CFF.

<sup>58</sup> Artículo 36, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

<sup>59</sup> Exposición de motivos de la reforma al Código Fiscal de la Federación publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995.

Al declarar procedente la Reconsideración Administrativa, la autoridad estaba obligada a valorar todas las pruebas aportadas, ya que de la aplicación del principio *pro homine* a dicha figura, se concluye que la expresión “se demuestre fehacientemente” contenida en el artículo 36 del CFF, no constreñía al particular, ni a la autoridad, a ofrecer y a valorar únicamente las pruebas presentadas en el procedimiento fiscalizador, sino por el contrario, a allegarse de los medios probatorios necesarios para determinar “fehacientemente” si las resoluciones cuestionadas fueron emitidas en contravención de las disposiciones fiscales.

En consecuencia, las pruebas aportadas por el pagador de impuestos en la Reconsideración Administrativa no fueron inoportunas o extemporáneas, por el hecho de presentarse durante el procedimiento de fiscalización, pues de la interpretación armónica y *pro persona* no se desprende limitación probatoria alguna.

De tal manera que si el contribuyente ofreció diversas pruebas con las que pretendió demostrar la ilegalidad de las resoluciones determinantes, resultaba obligatorio para la autoridad pronunciarse de manera objetiva respecto de su valor probatorio, con el propósito de cumplir cabalmente con los derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídica, así como del debido proceso.

#### **Conclusión y recomendación**

La Procuraduría consideró necesario que las autoridades fiscales observen y den plena vigencia en sus actuaciones a lo dispuesto en el artículo 1º Constitucional, por lo que todas las autoridades del país deben procurar la protección más amplia de los derechos fundamentales de los gobernados. En este caso, advirtió que la autoridad no actuó con apego a los principios de legalidad y eficiencia en el desempeño de sus funciones que la obligaban a cumplir con la máxima diligencia en el servicio que se le había encomendado.

Como resultado, **PRODECON** recomendó a CONAGUA valorar exhaustivamente todas las pruebas ofrecidas por el contribuyente y, de considerarlas suficientes, emitir respuesta exhaustiva y congruente.

Además le recomendó cumplir con lo ordenado por el artículo 1º Constitucional, promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos fundamentales del contribuyente, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, buscando su protección más amplia.

#### **Respuesta de la autoridad**

La recomendación fue aceptada parcialmente. La autoridad manifestó que cumplirá con las recomendaciones, salvo que el Tribunal –que se encontraba tramitando el Juicio de Amparo contra los mismos actos materia de la Queja– dispusiera lo contrario.

La autoridad estimó encontrarse imposibilitada jurídicamente para dar cumplimiento a la Recomendación emitida por esta Procuraduría hasta en tanto causara ejecutoria el amparo

en revisión interpuesto por el contribuyente, pues podía incurrir en responsabilidad en caso de no acatar la sentencia del Poder Judicial de la Federación.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente consideró infundado el argumento de la autoridad toda vez que las Quejas y Reclamaciones no constituyen instancia, ni su interposición afecta o suspende los plazos, trámites y procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales, por lo que la formulación de Quejas y Reclamaciones, así como las resoluciones y recomendaciones, no afectan el ejercicio de otros derechos y medios de defensa que puedan corresponder a los afectados, conforme a lo establecido en el artículo 5 de su Ley Orgánica.

## **B. Recomendación 03/2013: Violación de derechos en el aseguramiento de cuentas bancarias**

### **Planteamiento**

Un contribuyente interpuso Queja contra la Dirección de Ingresos de la Subsecretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de Puebla por la inmovilización de sus cuentas bancarias, aun cuando el crédito fiscal determinado a su cargo no se encontraba firme; y porque la autoridad no resolvió respecto de la garantía ofrecida para sustituir el embargo de cuentas. Tras la intervención de **PRODECON**, la autoridad dejó sin efectos la inmovilización de cuentas, pero posteriormente la reordenó al considerar que el contribuyente se encontraba como no localizado, pues cuando intentó notificarle que había dejado sin efectos el primer embargo, no lo encontró.

La autoridad argumentó que dicha conducta del contribuyente encuadraba en el supuesto del artículo 145-A, fracción II, del CFF (embargo precautorio cuando el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes).

### **Análisis**

Las actuaciones de la autoridad responsable consistentes en el embargo de las cuentas bancarias y el retraso en la calificación de la garantía ofrecida en sustitución, se sustentaron en lo siguiente:

-  La falta de pago y/o garantía del crédito fiscal determinado, lo que originó la solicitud y traba del primer embargo de cuentas bancarias.
-  La no localización del contribuyente, lo que provocó el aseguramiento precautorio (segundo embargo) a sus cuentas bancarias.
-  Que se encontraba dentro del plazo legal de 3 meses para resolver sobre la garantía ofrecida por el contribuyente, ya que el crédito se encontraba firme, y no estaba obligado a calificar la garantía dentro del plazo de 10 días que prevé el artículo 156 Bis del CFF.

Al respecto, **PRODECON** realizó varias observaciones:

Cuando la autoridad ordenó el embargo, la resolución determinante del crédito fiscal no estaba firme pues el contribuyente la había impugnado; razón por la cual aún no tenía obligación de pagarlo o garantizarlo.<sup>60</sup>

La autoridad reordenó el embargo de cuentas bancarias con fundamento en el artículo 145-A del CFF, señalando que el contribuyente se encontraba como no localizado. No obstante, tal disposición legal no podía constituir fundamento del acto de autoridad, ya que regulaba el aseguramiento precautorio; es decir, aquél que se practica cuando, iniciadas las facultades de comprobación, existe riesgo inminente de que el contribuyente desaparezca o dilapide sus bienes.

Sin embargo, en el presente caso no se trataba de dicha situación, pues el procedimiento de fiscalización ya había concluido y ya había crédito fiscal determinado, el cual, incluso, estaba siendo impugnado.

Por otra parte, se observó que en la diligencia de notificación, el notificador preguntó por persona diversa al contribuyente. Entonces, el hecho de no haber encontrado a la persona por quien preguntó no pudo servir de sustento para tenerlo como no localizado.<sup>61</sup> Además, en el expediente electrónico en la plataforma del SAT, el contribuyente aparecía con *Domicilio Localizado*.

Ahora bien, el plazo de 3 meses que según la autoridad tenía para resolver sobre el ofrecimiento de garantía formulado por el contribuyente fue resultado de una incorrecta aplicación e interpretación de las disposiciones fiscales.

**PRODECON** apreció con claridad que el crédito fiscal del contribuyente no se encontraba firme, pues la resolución era materia de un Juicio Contencioso Administrativo, lo que era del conocimiento de la propia autoridad.

Adicionalmente, el plazo de 3 meses que refiere la autoridad no era aplicable dado que el artículo 156-Bis del CFF establece la obligación de dar respuesta al contribuyente en un plazo de 10 días, a fin de no causarle mayores afectaciones por la imposibilidad de disponer de sus recursos.

Por último, no pasó desapercibido para la Procuraduría que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa concedió al contribuyente la suspensión provisional de la ejecución de la resolución impugnada, señalando que la autoridad no podía llevar a cabo actos dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución hasta en tanto no se admitiera o rechazara la garantía ofrecida.

Dicha situación también pasó inadvertida por la autoridad, quien consideró que lo dispuesto por el órgano jurisdiccional sólo tenía el efecto de que no se embargara de forma

<sup>60</sup> Artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2012.

<sup>61</sup> Sin que resulte relevante que la persona a quien requirió el notificador tenga el carácter de representante legal, pues en primer lugar debió requerir forzosamente a la empresa contribuyente y en segundo lugar, aceptar su comparecencia o su presencia a través de su representante legal.

definitiva las cuentas bancarias, sin pronunciarse respecto del retiro del aseguramiento precautorio.

Para **PRODECON** dicha interpretación desconoció el alcance y objetivo de la medida cautelar provisional concedida al contribuyente, haciendo nula la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

El Defensor del contribuyente señaló que la suspensión provisional de la ejecución cuando el crédito no se encuentra firme, sólo podía tener como finalidad que no se realizaran gestiones tendientes al requerimiento de la garantía, por lo que debió concluirse que procedía la liberación de las cuentas del pagador de impuestos.

Además, **PRODECON** destacó que, posteriormente, el contribuyente obtuvo una resolución interlocutoria a través de la cual el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa otorgó la suspensión definitiva de la resolución impugnada, misma que fue notificada a la autoridad responsable, sin que ésta hubiese liberado el embargo practicado a las cuentas bancarias del contribuyente.

### **Conclusión y Recomendación**

Para **PRODECON** fue evidente el desapego a los principios de legalidad, exhaustividad, seguridad y certeza jurídicas en que la autoridad incurrió al ordenar el aseguramiento de las cuentas bancarias para sancionar una supuesta no localización del contribuyente, mediante fundamentos incorrectos, motivación casi inexistente y nula valoración de los hechos y circunstancias.

Por tanto, recomendó a la autoridad ordenar el levantamiento del aseguramiento de las cuentas bancarias y abstenerse de realizar gestiones relacionadas con la garantía del interés fiscal, hasta en tanto determinase si aceptaba o no la ofrecida por el contribuyente.

Por otra parte, **PRODECON** recomendó a la autoridad, cumplir con lo ordenado en el artículo 1° Constitucional promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos humanos del contribuyente de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, buscando la protección más amplia del gobernado.

### **Respuesta de la autoridad**

Las recomendaciones no fueron aceptadas por la autoridad, quien señaló encontrarse impedida para aceptarlas en razón de que el embargo ordenado por falta de pago o garantía del crédito había quedado sin efectos.

Asimismo, dispuso que el aseguramiento precautorio como resultado de la no localización del contribuyente era legal, ya que al intentar notificarse el levantamiento del embargo, se solicitó la presencia de persona física que tenía el carácter de representante legal, siendo innecesario el requerimiento a la persona moral.

Además, la autoridad informó a **PRODECON** que ya se había emitido un pronunciamiento respecto de la calificación de la garantía ofrecida por el contribuyente, tomando en cuenta que el contribuyente ofreció sustitución de garantía sobre la cual se le solicitó aportar documentación complementaria, misma que no presentó de forma total y completa, por lo que el Procedimiento Administrativo de Ejecución siguió su curso.

Adicionalmente, estableció que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en sentencia interlocutoria dejó sin efectos la suspensión definitiva, concluyendo que el interés fiscal no se garantizó y por tanto, levantar el embargo implicaría un delito, ya que se dejó sin efectos la suspensión definitiva.

Por último, la autoridad calificó las acciones de protección y defensa de los derechos fundamentales que realizó **PRODECON** como actos de obstaculización y conductas antijurídicas, pues le impidieron al contribuyente cumplir con sus obligaciones fiscales.

A juicio de esta Procuraduría, los argumentos expresados por la autoridad no fueron idóneos ni suficientes, pues si bien a la fecha en que se le notificó la Recomendación ya había dado respuesta al contribuyente sobre la garantía ofrecida, las violaciones y afectaciones causadas fueron de una trascendencia tal que el *Ombudsman* no podía dejar de observarlas.

Respecto del embargo trabado sobre las cuentas del contribuyente, la Procuraduría estimó que aun cuando se dejó sin efectos, existió una violación al derecho de propiedad del contribuyente restringiendo indebidamente el acceso a su patrimonio.

Además, para ordenar el aseguramiento precautorio decretado con motivo de la no localización del contribuyente, la autoridad se fundó, entre otros preceptos, en el artículo 145-A, fracción II, del CFF, numeral no aplicable al caso concreto, en virtud de que el procedimiento de fiscalización había concluido y el crédito fiscal había sido determinado.

Asimismo, con el referido aseguramiento precautorio se dejó en estado de inseguridad e incertidumbre jurídica al contribuyente, en virtud de que la autoridad citó preceptos que prevén hipótesis legales diversas y excluyentes entre sí; por lo cual el contribuyente desconocía con exactitud la facultad efectivamente ejercida por la autoridad.

**PRODECON** también estableció que requerir directamente la presencia de una persona física, y no de la persona moral o su representante legal, impidió a quien atendió directamente a los servidores públicos comisionados, saber a quién querían notificar.

Adicionalmente, respecto de la no localización del contribuyente, tal circunstancia se desvirtuó con las constancias que la propia autoridad acompañó a su informe, de donde se advirtió que el oficio de respuesta a la garantía ofrecida fue notificado el 22 de abril de 2013, en el mismo domicilio en el que supuestamente no fue encontrado el contribuyente y que dio motivo al indebido aseguramiento precautorio a sus cuentas bancarias.

En cuanto al plazo para la calificación de la garantía y la transgresión a la suspensión concedida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, si bien se notificó al contribuyente el rechazo de su solicitud de sustitución de garantía por no presentar la documentación requerida, ello transgredió sus derechos al notificarse con posterioridad al plazo de 10 días que prevé el artículo 156 bis del CFF.

Tampoco pasó desapercibido para esta Procuraduría que la autoridad no dio cumplimiento a las suspensiones provisional y definitiva que fueron otorgadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al haber mantenido el aseguramiento de las cuentas, pese a una garantía diversa ofrecida.

Finalmente, por lo que hace a los señalamientos de la autoridad en el sentido de que la Procuraduría entorpeció sus labores, tales afirmaciones carecen de sustento jurídico y son resultado de apreciaciones subjetivas, ya que este Organismo lo único que busca es tutelar el respeto irrestricto a los derechos fundamentales de los contribuyentes, sin que ello implique menoscabo alguno a la salvaguarda del interés del fisco.

### **C. Recomendación 05/2013: Determinación de créditos fiscales por una interpretación literal de la Ley del IVA**

#### ***Planteamiento***

Un contribuyente interpuso Queja contra la Administración Local de Auditoría Fiscal de Celaya, por la determinación de un crédito fiscal por concepto de IVA omitido, devoluciones indebidas y recargos y multas para el periodo mayo y junio de 2010; al considerar que no era aplicable la tasa de 0%, sino la tasa general del 16% por la enajenación de un invernadero hidropónico.

La autoridad argumentó que las acciones realizadas por el contribuyente no se trataban de una enajenación, sino de una prestación de servicios, dado que se realizó la instalación y montaje del invernadero, implicando la aportación de materiales y mano de obra.

#### ***Análisis***

A consideración de la autoridad, las acciones que realizó el contribuyente no se ubicaron en ninguna de las actividades gravadas a la tasa del 0% que señalaba el artículo 2-A, fracción I, de la Ley del IVA, ya que no se trató de una enajenación; y tampoco se ubicaron en los supuestos de la fracción II del artículo referido, por no tratarse de servicios prestados “en” invernaderos hidropónicos; más bien se trató de la construcción de un invernadero.

Por tanto, la autoridad estimó que, al no poder hacer extensivo a otros supuestos el tratamiento de la tasa 0%, dicha prestación de servicios debió gravarse con la tasa del 16%.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente consideró que aun cuando la autoridad tenía razón en el sentido de que la actividad realizada por el contribuyente constituyó una

prestación de servicios independientes y no una enajenación, ello era insuficiente para concluir que tales servicios debieron gravarse a la tasa del 16%.

Para **PRODECON**, el numeral correspondiente a la tasa del 0% a los servicios prestados en invernaderos hidropónicos no debió entenderse de forma literal para concluir que sólo comprendía aquellos servicios que se prestasen en un invernadero ya construido, porque ello provocaría tratos inequitativos y desiguales que no eran perseguidos por el legislador al incorporar estos tratamientos en la norma.

El Defensor de derechos del contribuyente recordó que las exposiciones de motivos que dieron origen a algunas modificaciones en materia de IVA, mostraban claramente la intención del legislador de proteger al sector primario a fin de incentivar su desarrollo y garantizar el abasto nacional, liberándolo de cargas impositivas innecesarias, como el traslado de cantidades por concepto de IVA.

Así, advirtió que para proteger y fomentar la actividad de los grupos que integraban el sector primario, y en concreto de aquellos que desarrollaban actividades agrícolas, el legislador decidió gravar a la tasa del 0% los actos y actividades que realizan, así como aquellos destinados a dichas actividades.

No obstante, la autoridad, como resultado de una interpretación literal de la norma, concluyó que aun cuando los servicios prestados se destinaban al desarrollo de actividades primarias, debían estar gravados a la tasa del 16%. La interpretación no respeta el contenido de las normas constitucionales que refieren los derechos fundamentales de igualdad y equidad; pues de ser así, quien adquiere un invernadero hidropónico a través de una enajenación, no soporta cantidad alguna como traslado del IVA (por estar sujeto este acto a una tasa del 0%), pero si decide contratar la construcción del mismo invernadero, deberá soportar el traslado del impuesto ya que dicha actividad sería gravada con una tasa del 16%.

Esta interpretación conllevó a un trato inequitativo, no acorde a la voluntad del legislador en la incorporación de estas disposiciones, al permitir colocar sobre un contribuyente una carga tributaria superior a otro, atendiendo únicamente a cuestiones accidentales.

La Procuraduría consideró que para conocer el sentido y alcance del artículo 2-A, fracción II, de la Ley del IVA, debía realizarse una interpretación conforme con el contenido de nuestra Carta Magna, lo que llevaría a concluir que los servicios prestados por el contribuyente, consistentes en la construcción y montaje de un invernadero hidropónico, están gravados a la tasa del 0% y no del 16%, de ahí que resulte incorrecta la determinación de un impuesto a su cargo.

### **Conclusión y Recomendación**

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente concluyó que la tasa del 0% prevista en el artículo 2° de la Ley del IVA no sólo resultaba aplicable a los servicios personales independientes prestados en invernaderos hidropónicos –entendidos como aquellos que ya se encuentran construidos–, sino también a los servicios de construcción de invernadero

hidropónico, interpretación que logra la protección más amplia del individuo y, además, resulta consistente con la voluntad del legislador.

Además, concluyó que la autoridad no actuó con apego al principio de legalidad, ya que su actuación vulneró los derechos del contribuyente al no efectuar una correcta interpretación del artículo 2-A, fracción II, de la Ley del IVA, lo que además violó sus derechos de seguridad y certeza jurídicas, garantizados en los artículos 14 y 16 de la Constitución.

Por tanto, recomendó al Administrador Local de Auditoría Fiscal de Celaya dejar sin efectos la liquidación determinada al contribuyente por emitirse en contravención al artículo 2-A, fracciones I y II, de la Ley del IVA, y por ende a los derechos fundamentales del contribuyente en términos de los artículos 1º, 14 y 16 de la Constitución.

Además recomendó a la autoridad cumplir con lo ordenado en el artículo 1º Constitucional promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos humanos del contribuyente de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, buscando la protección más amplia del gobernado.

#### **Respuesta de la autoridad**

Las recomendaciones de **PRODECON** no fueron aceptadas pues la autoridad consideró que el artículo 2-A de la Ley del IVA tuvo que aplicarse de manera literal por no ser obscuro y tener un significado gramatical perfectamente entendible. Asimismo, afirmó que el propio SAT, a través de un criterio normativo, consideró correcta dicha interpretación. Refirió que la interpretación presentada en la Recomendación no era obligatoria a menos que estuviera en una Jurisprudencia.

Por otra parte, señaló que encontrarse imposibilitada para dejar sin efectos la resolución liquidatoria ya que se interpuso Juicio de Nulidad.

A criterio de **PRODECON**, los argumentos expresados por la autoridad no fueron idóneos ni suficientes para soportar su actuación ni para no dar cumplimiento a las medidas correctivas propuestas, ya que las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares o las que establecen excepciones a las mismas, son de aplicación estricta, sin embargo, para llegar a esa aplicación es necesario realizar previamente su interpretación, para lo cual de conformidad con el artículo 5º del CFF y Jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación, debe acudirse primero, a un método de interpretación que permita desentrañar su significado.

En ese sentido, cuando la disposición admite diversas interpretaciones, se debe elegir aquella que resulte más conforme con las normas constitucionales, de ahí que no pueda sostenerse que la interpretación literal y restrictiva sea correcta, desde el momento que provoca tratos desiguales e inequitativos.

Ahora bien, respecto de la imposibilidad que argumentó la autoridad para dejar sin efectos la resolución liquidatoria, la Procuraduría recordó que los elementos que le

fueron aportados en la Recomendación fueron suficientes para ello, tal como lo prevé el artículo 25 de su Ley Orgánica; precepto que advierte que la Recomendación, por sí misma, no puede dejar sin efectos las resoluciones o actos contra los que se promovió la Queja, por consiguiente, la autoridad a la que sea dirigida es la que tiene la facultad para anular, modificar o dejar sin efectos el acto o resolución.

Si bien es cierto que esta Procuraduría está facultada para emitir Recomendaciones y no resoluciones, ello no puede ser pretexto para que las autoridades aduzcan que no pueden aceptarlas ni efectuar las medidas correctivas correspondientes, pues al ser la Procuraduría un Organismo no jurisdiccional de protección de derechos fundamentales, la aceptación de sus Recomendaciones legitima a las autoridades para efectuar los actos adoptando las medidas correctivas que se recomienden. Razonar lo contrario sería tanto como desconocer la naturaleza misma del Organismo protector de derechos.

#### **D. Recomendación 08/2013: Aplicación inexacta de la ley hace improcedente la devolución de saldo a favor**

##### **Planteamiento**

En noviembre de 2012, un contribuyente presentó Queja contra la Administración Local de Auditoría Fiscal de Chetumal por la negativa de devolución por concepto de saldo a favor del IVA, argumentando su improcedencia.

El contribuyente, residente de la zona fronteriza (Chetumal), había adquirido fichas tiempo aire, tiempo aire electrónico y tiempo aire plataforma, en una ciudad no fronteriza (Mérida), por lo que le fue trasladado el IVA a la tasa general del 16%.

##### **Análisis**

Para justificar la negativa a la devolución de IVA, la autoridad argumentó que:

- ☞ De las facturas expedidas por concepto de compraventa de fichas tiempo aire, tiempo aire electrónico y tiempo aire plataforma, se advirtió que le fue trasladado al contribuyente el IVA a la tasa del 16%; sin embargo, dicha tasa resultaba improcedente al no comprobarse que la entrega material de las mercancías se realizó en región no fronteriza; es decir, en la ciudad de Mérida.
- ☞ La autoridad se apoyó en el artículo 2º, de la Ley del IVA, que establecía que la tasa del 11% era aplicable cuando se cumplían dos requisitos: 1) cuando los actos o actividades por los que se debía pagar el impuesto se realizaban por residentes en región fronteriza, y 2) siempre que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se llevara a cabo en región fronteriza.
- ☞ Las facturas no reunían los requisitos legales para que resultara procedente el acreditamiento del IVA, ya que en el rubro de descripción no se manifestó de manera expresa la unidad de medida, incumpliendo así el requisito establecido en los artículos

29, fracción III, y 29-A, fracción V, del CFF, relacionado con el artículo 31, fracción III, de la Ley del IVA, ambos vigentes en 2012; y por tanto, la solicitud de devolución resultaba improcedente.

- 🔗 Las erogaciones que dieron origen al IVA no se consideraban como estrictamente indispensables para efectos de dicho impuesto.
- 🔗 El contribuyente pretendía acreditar el IVA que le fue trasladado a la tasa del 16% y así obtener un saldo a favor, sin embargo, la aplicación de dicha tasa era improcedente en virtud de que quedó demostrado en el expediente que, si bien los comprobantes fueron expedidos en el domicilio fiscal de la matriz del proveedor ubicada en la ciudad de Mérida, la entrega de la mercancía amparada con los comprobantes se realizó en Chetumal.
- 🔗 Para ello, la autoridad se basó en el artículo 2º, de la Ley del IVA, que establece que la tasa del 11% de IVA es aplicable cuando se cumplan dos requisitos: 1) cuando los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto se realicen por residentes en región fronteriza, y 2) siempre que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en región fronteriza.
- 🔗 El contribuyente no justificó la necesidad de adquirir los productos en otra ciudad, ya que su proveedor contaba con una sucursal dentro de la zona fronteriza (Cancún, Quintana Roo).

Por su parte, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente advirtió que la autoridad incurrió en una lamentable confusión de conceptos al razonar improcedente la aplicación de la tasa del 16% porque la entrega de los productos se realizó en la zona fronteriza de Chetumal, aunque la expedición de los comprobantes en Mérida.

**PRODECON** observó que el requisito de entrega material de bienes establecido en el artículo 2º de la Ley del IVA era *para aplicar la tasa* del 11%, no así *para no aplicarla*. Por tanto, aun si la entrega del tiempo aire adquirido por el contribuyente se hubiese realizado en Chetumal, no se cumplieron los dos requisitos –residencia y entrega– que exige la norma para aplicar la tasa del 11%, porque la residencia del enajenante de los bienes estaba en una localidad diversa.

En este sentido, la Procuraduría estimó intrascendente que se le hubiera cuestionado al contribuyente sobre el lugar de entrega, pues el proveedor no era residente de la zona fronteriza, y por ello, no debía aplicarse la tasa del 11%.

Por otro lado, respecto de que las facturas no cumplían los requisitos necesarios por no contener la unidad de medida, no pasó desapercibido para **PRODECON** que el artículo Décimo Octavo de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012 no exigía que los comprobantes fiscales incorporaran la unidad de medida. Por tanto, el contribuyente sí cumplió con el artículo 29-A, fracción V, del CFF.

En relación al argumento de que la adquisición de tiempo aire no era estrictamente indispensable, el *Ombudsman* del contribuyente señaló que tal cuestión no era materia de controversia, por ser precisamente el tiempo aire electrónico el bien con el que comercializaba el pagador de impuestos.

De igual manera, **PRODECON** consideró falaz el argumento de la autoridad respecto de que el contribuyente pretendía obtener un beneficio en perjuicio del fisco, pues no había disposición que estableciera que los residentes de la zona fronteriza tuvieran que adquirir los productos que comercian en esa misma zona fronteriza.

Por último, en cuanto a la necesidad de adquirir los productos en otra ciudad, al no haber disposición legal que exigiera a los residentes de la zona fronteriza a adquirir productos en esa misma zona, la autoridad no podía legislar ni invocar situaciones derivadas de normas inexistentes.

No obstante lo anterior, el contribuyente sí demostró la necesidad de adquirir los productos de la oficina matriz del proveedor ubicado en la Ciudad de Mérida, toda vez que:

- 🕒 Era su proveedor de muchos años por su logística operativa de atención a clientes, ya que únicamente él podía proveerle los volúmenes necesarios desde su matriz en Mérida.
- 🕒 Le ofreció los productos a un precio menor que el que ofrecen otros proveedores en la ciudad de Chetumal.

### **Conclusión y recomendación**

Por lo anterior, **PRODECON** estimó que la autoridad, al negar la devolución de IVA, violó en perjuicio del contribuyente sus derechos a la legalidad, seguridad y certeza jurídica tutelados por los artículos 1º, 14 y 16 de la Constitución.

Por tanto, recomendó a la Administradora Local de Auditoría Fiscal de Chetumal adoptar de inmediato las medidas correctivas consistentes en ordenar la devolución del saldo a favor solicitado por el contribuyente.

Además, recomendó dar cumplimiento a lo ordenado por el artículo 1º Constitucional promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos humanos del contribuyente, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, buscando la protección más amplia al gobernado.

### **Respuesta de la autoridad**

Las Recomendaciones no fueron aceptadas por la autoridad en razón de que las resoluciones materia de la queja eran parte de un Juicio de Amparo y un Recurso de Revisión.

Además, la autoridad aclaró que el contribuyente acreditó de forma incorrecta el IVA y no se actualizó lo establecido por el artículo 2° de la Ley del IVA; y que la resolución se fundó en lo dispuesto en los artículos 29 y 29-A del CFF (requisitos que deben cumplir los comprobantes fiscales), y no en una Resolución Miscelánea Fiscal.

Por su parte, **PRODECON** resaltó los argumentos expuestos en su Recomendación que demuestran la ilegalidad de la actuación de la autoridad; además, advirtió que la autoridad, para tratar de justificar su actuación, reconoció la existencia de una regla que brindaba una facilidad administrativa a los contribuyentes, sin embargo, *motu proprio* estimó improcedente su aplicación al considerar que debía prevalecer el texto normativo de los artículos 29 y 29-A del CFF.

Por último, **PRODECON** destacó que la autoridad no tomó en cuenta las observaciones realizadas ni la consideración de que en términos del artículo 25 de su Ley Orgánica, interpretado a *contrario sensu*, las autoridades están facultadas para aceptar la Recomendación y adoptar las medidas correctivas que conlleve.

## Derechos y situaciones ignoradas por la autoridad

En el apartado anterior se mencionó que un elemento de la interpretación jurídica es la finalidad de aplicar la norma abstracta al caso concreto. En efecto, las autoridades fiscales, para aplicar la norma al caso concreto necesariamente deben considerar las circunstancias reales para hacer una correcta valoración de los hechos y con base en ello, tomar una determinación o realizar el acto que corresponda. De lo contrario, si los hechos se califican erróneamente, o si no se toman en cuenta las circunstancias de tiempo, modo y lugar, se corre el riesgo de vulnerar los derechos del contribuyente.

Esto es lo que se advierte en varios procedimientos de Queja tramitados ante **PRODECON**, en los cuales se observa que la autoridad omite tomar en cuenta cuestiones trascendentales, causando perjuicios importantes a los pagadores de impuestos.

Así por ejemplo la autoridad omitió dar la debida consideración a causas de fuerza de mayor que afectaron el cumplimiento de obligaciones fiscales de un contribuyente; así como a otro tipo de situaciones (por ejemplo: extinción por ministerio de ley de adeudos, derechos adquiridos conforme a sentencia de amparo y pérdidas de ejercicios anteriores), que de no pasarse por alto resultarían en una aplicación justa de las disposiciones fiscales y respetuosa de los derechos fundamentales del contribuyente.

De igual manera, otro problema observado por el *Ombudsman* es que las autoridades en ocasiones otorgan poca o nula importancia al cumplimiento de la obligación de fondo, enalteciendo cuestiones de forma o pretendiendo que errores formales nulifiquen situaciones de fondo.

En todo caso, debe valorarse si la omisión del requisito formal alcanza para sancionar con la pérdida del derecho de fondo. Al respecto, la Procuraduría ha señalado que tratándose de requisitos formales, su omisión debe ser valorada de manera cuidadosa, sobre todo si su estricta exigencia ocasiona la pérdida del derecho de fondo con el que cuenta el contribuyente, ya que lo que mandata el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, es que los sujetos contribuyan de manera proporcional; es decir, de acuerdo con su capacidad contributiva.<sup>62</sup>

No debe olvidarse que una indebida valoración de los hechos y circunstancias reales por parte de las autoridades fiscales causa agravios a los pagadores de impuestos.

### A. Recomendación 09/2013: Determinación de crédito fiscal sin considerar pérdidas de ejercicios anteriores

#### Planteamiento

Un contribuyente interpuso Queja contra el Administrador Local Jurídico y el Administrador Local de Auditoría Fiscal, ambos de La Paz, Baja California Sur, ya que en

62 Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Criterio Sustantivo 45/2013/CTN/CS-SASEN (Aprobado 7ma. Sesión Ordinaria 12/07/2013), de rubro: "DERECHOS. CASO EN QUE, AL ACREDITARSE QUE EN EL INMUEBLE QUE FUE CONCESIONADO AL CONTRIBUYENTE SE HAN REALIZADO ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA, NO SE PIERDE EL DERECHO A LA EXENCIÓN CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO 233, FRACCIÓN III, DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS", <http://www.prodecon.gob.mx/portal/criteriosNS/detail.php?id=67&search=Interpretaci%C3%B3n+>

Recurso de Revocación se confirmó la determinación de un crédito fiscal por supuestas omisiones del ISR e IVA.

Los motivos que integraron la Queja fueron tres:

- 🕒 Que durante el ejercicio fiscal revisado (2007) el contribuyente recibió depósitos en su cuenta bancaria por concepto de emisión de obligaciones y por aportaciones para futuros aumentos de capital; sin embargo, la autoridad fiscalizadora consideró que los montos constituían ingresos acumulables para efectos del ISR e IVA.
- 🕒 Que la autoridad rechazó deducciones al considerar que las erogaciones correspondientes se efectuaron en periodo pre-operativo y que debieron tratarse como inversión y no como gasto.
- 🕒 Que al determinar el crédito fiscal, fue pasado por alto que el contribuyente había declarado pérdidas fiscales en ejercicios anteriores al revisado.

### **Análisis**

Respecto del primer motivo, **PRODECON** recordó que el procedimiento de Queja regulado en su Ley Orgánica es sumario, expedito, de tutela y salvaguarda de los derechos fundamentales del pagador de impuestos, cuyo objetivo es conocer e investigar los actos de autoridades fiscales.

Observó que el primer argumento de la Queja se relacionaba con la forma y términos en que se analizaron los documentos exhibidos en la auditoría, lo que implicó un examen y evaluación de elementos contables, pues las apreciaciones técnicas de la autoridad y del contribuyente se encontraban en contradicción.

El *Ombudsman* del contribuyente advirtió que tales cuestiones (indebida apreciación de la contabilidad) excedían la naturaleza de la Queja, ya que las violaciones a derechos que se tutelan en ese procedimiento, debían evidenciarse sin requerir para ello el apoyo de un cálculo aritmético-contable. De ahí que esa parte de la Queja resultara improcedente.

Respecto del segundo motivo de la Queja (rechazo de deducciones por tratarse de periodo pre-operativo), la Procuraduría estimó que la conclusión a que arribó la autoridad no violó los derechos del contribuyente, pues de conformidad con el artículo 38 de la Ley del ISR, las erogaciones pre-operativas tienen por objeto la investigación y desarrollo relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto o de un servicio; siempre que se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios en forma constante.

Por tanto, las erogaciones por publicidad, desarrollo creativo de logo, diseño de diversos proyectos relativos a la construcción de un desarrollo turístico por parte del contribuyente, se trataban de erogaciones pre-operativas.

Además, a juicio de **PRODECON**, la enajenación de una vialidad principal era una operación aislada que no podía estimarse como actividad preponderante del contribuyente, por lo que advirtió correctas las consideraciones de la autoridad respecto del tratamiento de los gastos como pre-operativos.

Por último, en relación al tercer motivo de la Queja, la autoridad sostuvo que no tomó en consideración la disminución de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores porque el contribuyente no lo solicitó, ni tampoco acreditó su origen y procedencia conforme al artículo 42 del CFF.

Al respecto, la Procuraduría señaló que los artículos 10 y 61, de la Ley del ISR, establecían que para la determinación del resultado fiscal del ejercicio, los contribuyentes podían disminuir las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, so pena de perder el derecho para hacerlo, en caso de haber tenido la posibilidad de disminuirlas.

Además, estimó que aun cuando la mencionada regla de disminución debería entenderse desde la perspectiva de la obligación de autodeterminar las contribuciones, lo cierto era que en el caso concreto, la determinación del nuevo resultado fiscal correspondiente al ejercicio de 2007, derivó de facultades de comprobación; por lo que, en opinión de la Procuraduría, la autoridad no tenía la opción, sino la obligación, de disminuir las pérdidas que el contribuyente había declarado en el ejercicio de 2006.

**PRODECON** estimó que no podía considerarse que ante una verificación llevada a cabo por el fisco, que dio origen a un incremento de la base del ISR, la autoridad se apartara de aplicar las pérdidas de ejercicios anteriores bajo el argumento de que el contribuyente no lo solicitó o no acreditó el origen y procedencia.

Además, destacó que el contribuyente expresamente formuló como argumento de agravio en su Recurso de Revocación la citada omisión, acompañando como prueba la declaración anual correspondiente al ejercicio fiscal de 2006.

Para corroborar su conclusión, la Procuraduría acudió al artículo 42 del CFF, que a su consideración preveía la facultad de la autoridad fiscalizadora de requerir al contribuyente la documentación comprobatoria para acreditar de manera fehaciente el origen y procedencia de la pérdida fiscal, independientemente del ejercicio en que se hubiera originado.

Así, observó que la Administración Local de Auditoría Fiscal de la Paz debió efectuar su análisis tomando en cuenta la pérdida del ejercicio de 2006 y, consecuentemente, disminuirla de la utilidad fiscal determinada para el de 2007; ya que sólo así se daría debido cumplimiento al procedimiento previsto en el artículo 10 de la Ley del ISR.

En el mismo sentido, consideró que el Administrador Local Jurídico de la Paz debió tomar en consideración dicha ilegalidad y revocar la resolución liquidatoria recurrida.

### **Conclusión y Recomendación**

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente concluyó que las autoridades violaron los derechos de legalidad, seguridad y certeza jurídicas contenidos en los artículos 14 y 16 de la Constitución, así como el artículo 1º, que consagra la obligación de las autoridades de procurar, al aplicar las normas legales, la protección más amplia de los derechos fundamentales del gobernado.

Bajo estas consideraciones, recomendó al Administrador Local Jurídico y al Administrador Local de Auditoría Fiscal, ambos de la Paz, Baja California Sur, dejar sin efectos las resoluciones determinantes del crédito fiscal, en virtud de la omisión en la valoración de las pérdidas fiscales declaradas en el ejercicio fiscal de 2006.

### **Respuesta de la autoridad**

La Recomendación no fue aceptada por la autoridad, quien señaló que la resolución se encontraba debidamente fundada y motivada, y que los contribuyentes debían realizar la determinación de las contribuciones tomando en cuenta las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, ya que la autoridad desconocía si la supuesta pérdida fiscal no fue disminuida en su totalidad por el contribuyente en ejercicios posteriores.

Adicionalmente, señaló que la resolución fue impugnada por el contribuyente mediante Juicio de Nulidad, mismo que estaba pendiente de sentencia al momento de emitir su respuesta a las recomendaciones notificadas por **PRODECON**.

Por otra parte, el *Ombudsman* fiscal consideró que, contrario a lo señalado por las autoridades fiscales, sí se encontraban obligadas a disminuir las pérdidas fiscales ya que ante una verificación, el contribuyente no está en posibilidad de hacerlo, pues es la propia autoridad en ejercicio de sus facultades de fiscalización, la que determina el resultado fiscal.

Por lo que hace al argumento de que el contribuyente decidió acudir a los medios de defensa y que la resolución se encontraban *sub júdice*, **PRODECON** señaló que dichos alegatos desconocían y atentaban contra la naturaleza de esta Procuraduría, tal como lo establecen los artículos 102, apartado B, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 1º de su Ley Orgánica.

En este sentido, el hecho de que se interpusieran medios de impugnación en forma alguna imposibilitaba a la autoridad a acatar las medidas correctivas propuestas, pues además de la inexistencia de disposición legal alguna que así lo establezca, la naturaleza misma del procedimiento de Queja, es formular medidas correctivas a efecto de que las autoridades corrijan, sin mayores formalismos las violaciones de derechos en que incurran, evitando que los gobernados promuevan controversias judiciales y que los órganos de impartición de justicia tengan una carga mayor de trabajo.

## B. Recomendación 13/2013: Desconocimiento de derechos adquiridos conforme a Sentencia de Amparo

### Planteamiento

En febrero de 2013 un contribuyente interpuso Queja contra la Administración Local de Auditoría Fiscal y la Administración Local de Recaudación, ambas de Naucalpan, Estado de México; por no tomar en cuenta las declaraciones complementarias que realizó para hacer efectivo un derecho adquirido, que se desprendía de una sentencia de amparo, y por negarle la devolución del Impuesto al Activo (IMPAC).

Los hechos que dieron origen a la Queja se desarrollaron de la siguiente manera:

- 🕒 El contribuyente presentó declaración anual del ejercicio fiscal 2002 y se autodeterminó una cantidad por concepto del IMPAC, respecto de la cual solicitó autorización de pago en parcialidades, originando un crédito fiscal, del cual sólo cubrió tres.
- 🕒 Después promovió Juicio de Amparo contra el artículo 5º, segundo párrafo, de la Ley del IMPAC, el cual le fue concedido en revisión de sentencia, permitiéndole deducir las deudas contratadas con el sistema financiero o con sus intermediarios.
- 🕒 Apoyado en dicha resolución, presentó declaración complementaria deduciendo del valor de su activo las deudas contratadas con el sistema financiero o con sus intermediarios, resultándole una cantidad de impuesto a pagar menor que la determinada originalmente en su declaración anual.
- 🕒 El contribuyente dejó de pagar las parcialidades del crédito autodeterminado y solicitó su cancelación a la Administración Local de Recaudación.
- 🕒 La autoridad se negó a cancelar el crédito fiscal autodeterminado por considerar que la sentencia del Juicio de Amparo sólo tuvo el efecto de que pudiera deducir las deudas contratadas con el sistema financiero o sus intermediarios, más no para que dejara de cumplir con el convenio de pago en parcialidades al que se obligó con anterioridad a la obtención la Sentencia de Amparo.
- 🕒 El contribuyente interpuso, sin éxito, varios medios de defensa (Recurso de Revocación, Juicio de Nulidad y Juicio de Amparo).
- 🕒 Al incumplir el convenio de pago en parcialidades originalmente celebrado, el saldo insoluto se hizo exigible, por lo que el contribuyente solicitó una reparcialización para cubrir el crédito fiscal en 36 parcialidades, la cual le fue concedida con un nuevo número de referencia (nuevo crédito fiscal).
- 🕒 El contribuyente presentó una nueva declaración complementaria del ejercicio de 2002, en la cual determinó el IMPAC deduciendo las deudas contratadas con el sistema financiero y sus intermediarios y los montos de las parcialidades cubiertas tanto del

crédito fiscal original como del nuevo, con lo que resultó un saldo a favor, respecto del cual solicitó la devolución.

🌀 La solicitud de devolución fue negada por la autoridad al señalar que, después de aplicar las parcialidades cubiertas, el contribuyente no tenía saldo a favor, sino que, por el contrario, existía un saldo pendiente de cubrir.

### **Análisis**

La Procuraduría estimó que la actuación de las autoridades fiscales fueron ilegales, ya que la Administración Local de Recaudación de Naucalpan reconoció la exigibilidad de un crédito fiscal que de origen estaba extinto, mientras que la Administración Local de Auditoría Fiscal de Naucalpan declaró improcedente la devolución solicitada por el contribuyente, en virtud de la supuesta existencia de un crédito fiscal exigible a su cargo.

El Defensor del contribuyente precisó que, tal como dispone el CFF, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas de facto; y que es un derecho de los pagadores de impuestos, modificar la cuantía de la obligación tributaria a través de la presentación de una declaración complementaria, sustituyendo y extinguiendo la situación autodeterminada en la declaración normal, previamente presentada, prevaleciendo en consecuencia, la nueva determinación.

Por tanto, consideró válida la presentación de declaraciones complementarias en las que el contribuyente disminuyó el adeudo original del IMPAC, máxime que dicha modificación obedeció a las deducciones autorizadas, con motivo del derecho adquirido en Sentencia de Amparo.

**PRODECON** argumentó que las declaraciones complementarias no sólo modificaron la base del impuesto, resultando así un IMPAC a pagar por cantidad menor, sino que además, provocaron la extinción de los efectos jurídicos de la autodeterminación originaria y del acuerdo de pago en parcialidades.

A juicio de la Procuraduría, estimar lo contrario haría nugatorio el derecho adquirido en Sentencia de Amparo del contribuyente, pues aunque dicha sentencia no hizo referencia a la cancelación del crédito fiscal, resultaba patente que el efecto expresamente señalado era disminuir del valor del activo del contribuyente el monto total de las deudas contratadas con los integrantes del sistema financiero o con sus intermediarios.

De conformidad con el artículo 32 del CFF, dicha disminución únicamente podía llevarse a cabo mediante la presentación de una declaración complementaria que sustituyera a la anterior. En ese sentido, para **PRODECON** resultó claro que con la declaración complementaria dejó de existir la obligación originalmente determinada.

En apoyo a sus argumentos, refirió a la Regla I.2.13.3, fracción I, numeral 3, de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2009 –año en que el contribuyente solicitó dejar sin efectos el crédito fiscal original– que disponía que tratándose de adeudos determinados por

los contribuyentes, cuando éstos presentaran declaración complementaria modificando los impuestos por los que hubieran optado su pago en parcialidades, se dejaría sin efectos el pago en parcialidades, excepto cuando se tratase de declaración complementaria por autocorrección fiscal, situación última que correspondía al presente caso.

De manera consecuente, para la Procuraduría la improcedencia de la devolución solicitada por el contribuyente devino igualmente ilegal, ya que el motivo por el que se negó fue la existencia del adeudo del nuevo crédito fiscal, que también se extinguió por ministerio de ley al haber sido sustituida la primera autodeterminación que le dio origen.

### **Conclusión y Recomendación**

Atento a lo anterior, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente determinó que los Titulares de la Administración Local de Recaudación y de la Administración Local de Auditoría Fiscal, ambos de Naucalpan, lesionaron los derechos de legalidad, seguridad y certeza jurídicas, consagrados en los artículos 14 y 16 Constitucionales, así como lo dispuesto en los artículos 6°, 22 y 32 del CFF; 2°, fracción II, y 4°, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, al tener por válido y exigible el crédito fiscal sin tomar en cuenta la Sentencia de Amparo, y con ese motivo negar la devolución del saldo a favor.

**PRODECON** no pasó por alto que los actos de cobro del crédito fiscal y la negativa a cancelarlo fueron materia de análisis en diversos medios de impugnación que resultaron desfavorables al contribuyente. No obstante, consideró que no era obstáculo para cumplir con su objetivo primordial de Defensor de derechos, ciñendo su actuación al mandato Constitucional contenido en el artículo 1°, en el sentido de procurar, al aplicar las normas legales, la protección más amplia de los derechos fundamentales de los gobernados.<sup>63</sup>

Por tanto, **PRODECON** recomendó al Titular de la Administración Local de Recaudación de Naucalpan, reconocer la sustitución del importe autodeterminado por concepto del IMPAC en la declaración anual del ejercicio fiscal 2002, por el diverso autodeterminado a través de las declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente, y dejar sin efectos el crédito fiscal correspondiente, atento a la cancelación del acto que le dio origen.

Asimismo, recomendó al Titular de la Administración Local de Auditoría Fiscal de Naucalpan efectuar nuevamente el estudio de la procedencia de la devolución solicitada por el contribuyente, tomando en cuenta las consideraciones de **PRODECON**.

Por último, recomendó a las autoridades cumplir con lo ordenado por el artículo 1° Constitucional promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos humanos de la contribuyente, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, buscando su protección más amplia.

### **Respuesta de la autoridad**

Las Recomendaciones emitidas por **PRODECON** fueron aceptadas en todos sus términos por los titulares de la Administración Local de Recaudación de Naucalpan del SAT y de la Administración Local de Auditoría Fiscal.

<sup>63</sup> Al respecto, **PRODECON** hizo referencia a su Criterio Normativo 1/2011/CTN/CN que a la letra dice: "En ningún caso podrá ser materia de queja o reclamación ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, el contenido de una resolución judicial o jurisdiccional que constituya cosa juzgada. Sin embargo, los actos de autoridad fiscal previos a dicha resolución o incluso posteriores sí pueden ser motivo de análisis."

## C. Recomendación 14/2013: Indebida determinación de crédito fiscal por pérdida de contabilidad a causa de desastre natural

### Planteamiento

En febrero de 2013 un contribuyente interpuso Queja contra la Administración Local de Auditoría Fiscal de Mérida, porque dicha autoridad no analizó ni valoró la documentación aportada por el contribuyente durante un procedimiento de fiscalización.

El contribuyente adujo que en septiembre de 2010 –ejercicio en revisión– el huracán “*Karl*” impactó en la Ciudad de Veracruz (donde tenía su domicilio fiscal), lo que ocasionó la pérdida de los registros de su contabilidad.

Por lo anterior, durante el procedimiento de fiscalización, para los meses anteriores al fenómeno, presentó a la autoridad documentación contable en concentración y acreditó la existencia del fenómeno mediante constancia de hechos expedida por la Procuraduría General de Justicia del Estado de Veracruz.

Pese a que aportó puntualmente la documentación e información necesaria, y le comunicó a la autoridad sobre el Huracán “*Karl*”, ésta le determinó diversos créditos fiscales.

### Análisis

En su informe la autoridad argumentó que si bien el contribuyente exhibió constancia de hechos, reporte detallado de lo ocurrido y reporte fotográfico sobre las condiciones en las cuales quedaron las oficinas del contribuyente, ello no lo eximía de su obligación de llevar contabilidad y demás papeles que acreditaran el cumplimiento de las disposiciones fiscales. Señaló que, en todo caso, el contribuyente debió reponer los asientos ilegibles, pudiendo haberlos realizado por concentración, tal y como lo señala el artículo 36 del Reglamento del CFF.

Agregó que de conformidad con los artículos 48 del CFF y 36 de su Reglamento, el contribuyente debió conservar la contabilidad dañada o inutilizada parcialmente hasta en tanto no se extinguieran las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, y proporcionarla con los demás papeles que acreditaran el cumplimiento de las disposiciones fiscales realizados por concentración.

La autoridad consideró que lo declarado por el contribuyente no era correcto y presumió que éste obtuvo ingresos y valor de actos o actividades por los cuales omitió declarar el impuesto correspondiente, causando un perjuicio al fisco federal. Además, señaló que la documentación e información proporcionada por el contribuyente desvirtuó parcialmente las irregularidades realizadas por la autoridad en el oficio de observaciones.

Por su parte, **PRODECON** estimó que la autoridad valoró indebidamente las pruebas al dictar la resolución determinante de créditos fiscales. Ello porque el contribuyente, además de probar la existencia jurídica y material del impacto del Huracán “*Karl*” en el lugar en donde tenía su domicilio fiscal –suceso que provocó la pérdida de su contabilidad respecto

del ejercicio fiscal sujeto a revisión–, también proporcionó información y documentación contable integrada mediante concentración respecto de los meses de enero a septiembre del ejercicio fiscal 2010, tal y como lo permite el artículo 36 del Reglamento del CFF.

Además, **PRODECON** advirtió que las constancias que integraron el expediente de queja mostraron que el contribuyente, en aras de cumplir con sus obligaciones tributarias, integró su contabilidad mediante la:

- 🌀 Elaboración de hojas de trabajo en las que se integraron las operaciones comerciales del contribuyente, especificando datos relevantes para transmisión de información, tales como números de facturas, nombre del cliente, importe, IVA retenido, importes totales, fecha de cobro, instituciones bancarias y número cuenta a la que correspondieron las operaciones.
- 🌀 Integración de estados de cuenta bancarios, vinculados contablemente con las hojas de trabajo elaboradas por el contribuyente en su contabilidad.
- 🌀 Integración de copias de facturas y recibos de pago, relacionados con la concentración de contabilidad exhibida.
- 🌀 Integración de comprobantes de autodeterminaciones de pago.

Además, el Defensor del Contribuyente advirtió que para llevar a cabo la integración de contabilidad por concentración en caso de destrucción o inutilización total de los registros contables conforme al artículo 36 del Reglamento del CFF (disposición que la autoridad utilizó para fundamentar su acto), el contribuyente debió *asentar en los nuevos libros o en los registros de contabilidad, los asientos relativos al ejercicio en el que sucedió la inutilización, destrucción, pérdida o robo, pudiéndose realizar por concentración.*

En el caso en cuestión, el objeto de dicha recopilación de información en nuevos asientos contables era la identificación del origen y destino de la contabilidad dañada o perdida, independientemente de la forma en la que se concentró, y no así la conservación de documentos o registros ilegibles, como pretendía la autoridad.

**PRODECON** reforzó su argumento al indicar que el artículo 36 del Reglamento referido no definía el término “concentración”, por lo que debió aplicarse de manera supletoria el artículo 35 del Código de Comercio.

En ese contexto, la “concentración” debió entenderse como el documento que contiene nombres de las cuentas contables, saldo al final del periodo y total de movimientos de cargos y abonos; encaminado a la integración de un diario mayor general, donde se adviertan todas las operaciones de la entidad; extremos con los que sí cumplió el contribuyente.

Además, la Procuraduría precisó que la concentración de contabilidad aportada por el contribuyente fue únicamente para los meses de enero a septiembre de 2010, en virtud

de que la documentación correspondiente a éste periodo fue destruida por el fenómeno natural señalado. Para los meses de octubre a diciembre, el contribuyente exhibió su contabilidad de forma habitual, y desahogó las observaciones realizadas por la autoridad correspondientes a dicho periodo, destacando con ello un comportamiento propicio en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Por otro lado, la autoridad también adujo que lo declarado por el contribuyente no era correcto, presumiendo que obtuvo ingresos y valor de actos o actividades por los cuales omitió declarar el impuesto correspondiente causando con ello un perjuicio al fisco.

Para contar con elementos para pronunciarse al respecto, el *Ombudsman* del contribuyente, en ejercicio de sus facultades para realizar acciones de investigación llevó a cabo un análisis contable de la documentación presentada, evaluando los depósitos relacionados con los ingresos que la autoridad declaró como presuntivos; encontrando una serie de elementos indicativos de una indebida valoración de las documentales aportadas por el contribuyente durante el procedimiento de fiscalización.

Aunado a lo anterior, observó que el pagador de impuestos cumplió mes a mes con su obligación de presentar Declaraciones Informativas de Operaciones con Terceros (DIOT) durante el ejercicio de 2010 (información en los archivos del SAT), y que en todo momento se pudo vincular con el ejercicio de concentración de contabilidad exhibido por el contribuyente en el desahogo de la revisión que se le practicó.

Con base en ello, estimó que la autoridad tuvo la oportunidad de ejercer facultades de revisión y compulsas con terceros, tomando en consideración el fenómeno de fuerza mayor sufrido por el contribuyente durante el ejercicio sujeto a revisión, y no limitarse a desestimar el concentrado de la contabilidad en violación al artículo 36 del Reglamento del CFF.

### **Conclusión y Recomendación**

**PRODECON** concluyó que la autoridad violó los derechos de seguridad jurídica y debido proceso del contribuyente al apreciar indebidamente las documentales aportadas. Además, estimó que no podía exigirse el cumplimiento de obligaciones bajo rangos estrictos de formalidades innecesarias a un contribuyente que había experimentado un caso de fuerza mayor, y que pese a dicha calamidad, realizó esfuerzos materiales para la identificación de sus operaciones fiscales. Señaló que no debía perderse de vista que el objeto intrínseco de las facultades de comprobación previstas en la legislación tributaria van encaminadas a la identificación del cumplimiento material de las obligaciones sustantivas de los sujetos pasivos.

Por tanto, recomendó a la Administración Local de Auditoría Fiscal de Mérida dejar sin efectos la resolución determinante del crédito fiscal y otorgar el debido valor probatorio a los documentos aportados por el contribuyente.

También le recomendó cumplir con lo ordenado por el artículo 1º Constitucional promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos humanos del

contribuyente, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, buscando la protección más amplia del gobernado.

#### **Respuesta de la autoridad**

Las Recomendaciones emitidas por **PRODECON** no fueron aceptadas por la autoridad, en razón de que la resolución determinante del crédito fiscal fue impugnada vía Recurso de Revocación y después vía Juicio de Nulidad, y se encontraban *sub júdices*. La autoridad argumentó que no podía aceptar la Recomendación por el riesgo de emitir una resolución que contradiga o trastoque lo que resuelva el tribunal en vía jurisdiccional.

Al respecto, la Procuraduría estimó que las razones de la autoridad eran insuficientes, ya que el hecho de que el contribuyente interpusiera medios de impugnación en forma alguna la imposibilitaba para acatar las medidas correctivas propuestas. En este sentido, recordó que la naturaleza del procedimiento de Queja es formular medidas correctivas a efecto de que las autoridades corrijan las violaciones de derechos en que incurran, evitando que los gobernados promuevan controversias judiciales.

#### **D. Recomendación 15/2013: Desconocimiento de pago de impuestos por errores formales en el llenado de declaraciones**

##### **Planteamiento**

En noviembre de 2012 un contribuyente interpuso Queja contra la Subtesorería de Fiscalización de la Tesorería del Distrito Federal, Secretaría de Finanzas del Gobierno del Distrito Federal, por no dar validez a los pagos que realizó por concepto de IVA e IMPAC correspondientes al ejercicio fiscal de 1998.

El contribuyente manifestó que al revisar el dictamen de los estados financieros correspondientes al ejercicio de 1998, advirtió una diferencia por concepto de IVA e IMPAC, por lo que realizó varios pagos:

- 🕒 De 10 de diciembre de 1999, por concepto de IVA, el cual fue registrado en el renglón correspondiente al pago del IMPAC por un error en el llenado del formulario de pago.
- 🕒 De 31 de marzo, 26 de mayo y 17 de octubre de 2000 (tres pagos parciales), por concepto de IMPAC.

A pesar de dichos pagos, en marzo de 2001, como resultado de un procedimiento de fiscalización, la autoridad determinó un crédito fiscal a cargo del contribuyente por la omisión en el pago de IVA e IMPAC correspondiente al ejercicio fiscal de 1998, tras considerar que los elementos exhibidos por el contribuyente no acreditaron el pago de las diferencias observadas durante el referido procedimiento. Posteriormente, negó también la cancelación del embargo efectuado para hacer efectivo el crédito fiscal.

## Análisis

Respecto de los pagos realizados por el contribuyente, la autoridad señaló que:

1. El realizado el 10 de diciembre de 1999 fue desestimado porque la declaración complementaria no reflejó en el reglón del IVA ningún importe pagado, por lo que no se comprobó que se hubiera enterado el impuesto;
2. El realizado el 31 de marzo de 2000 por concepto del IMPAC, fue considerado en la determinación del crédito fiscal;
3. El realizado el 26 de mayo de 2000 fue desestimado en virtud de que correspondía al mes de diciembre de 1999, siendo que el ejercicio motivo del crédito era de 1998; y
4. El realizado el 17 de octubre de 2000 fue desestimado por no tener relación con el ejercicio determinado.

Por su parte, **PRODECON** advirtió que el contribuyente efectuó el pago de las contribuciones observadas, no habiendo lugar para determinar incumplimiento, pues el error en la presentación de sus declaraciones de fechas 10 de diciembre de 1999, 26 de mayo y 17 de octubre de 2000, no era razón suficiente para estimar la omisión en el pago de las mismas.

A criterio del *Ombudsman* del contribuyente, si bien los requisitos formales establecidos por las normas tributarias son relevantes, de la interpretación del artículo 1° Constitucional, así como de los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad que rigen los derechos fundamentales, debe atenderse a la situación de fondo para determinar la situación fiscal de los pagadores de impuestos.

Bajo estas consideraciones, señaló que la ausencia de algún elemento de forma no puede afectar el fondo de los actos realizados por el contribuyente, pues únicamente implica un medio procedimental de satisfacción de los deberes contributivos, sin determinar su cumplimiento.<sup>64</sup>

Además, indicó que la declaración complementaria de pagos provisionales de 10 de diciembre de 1999 acreditó el pago por las diferencias por concepto de IVA, pues salvo prueba en contrario –que en el caso no existió– el hecho de que esa cantidad se haya anotado por error en el renglón correspondiente al IMPAC, no modificaba ni demeritaba el cumplimiento de la obligación fiscal, cuya intención del contribuyente fue satisfacer.

De la misma manera, las declaraciones de pagos de 31 de marzo, 26 de mayo y 17 de octubre de 2000, fueron pagos por concepto de IMPAC correspondientes al ejercicio fiscal

64 Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Criterio Sustantivo 3/2013/CTN/CS-SPDC, de rubro: "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". La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estima que si bien los requisitos formales establecidos por 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 que mandata el nuevo texto del artículo 1° Constitucional, así como de los principios que rigen esos derechos, consistentes en la universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad; así como también, del mandato contenido en el 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, esta Procuraduría, como Defensor no jurisdiccional de derechos fundamentales de los pagadores de impuestos considera que debe valorarse en cada caso si la omisión del requisito formal alcanza para sancionar con la pérdida del derecho de fondo; máxime cuando ésta consiste en presumir la actualización de un hecho imponible, que del análisis de las propias circunstancias particulares del caso se advierte que jamás fue realizado por la contribuyente, y la autoridad, no niega ese extremo.

de 1998, cuya suma ascendía al importe del total de la diferencia advertida por concepto de IVA en el dictamen de los estados financieros del contribuyente.

Conforme a lo expuesto, la Procuraduría arribó a la conclusión que, de acuerdo con la época de cumplimiento y los montos en que fueron presentadas las declaraciones complementarias (aunado a que la manifestación del contribuyente goza de la presunción de buena fe) en términos del artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, los pagos correspondían a importes que por diferencias respecto del IVA e IMPAC el contribuyente sufragó en debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Y aunque mediaron errores, éstos no nulificaron ni alteraron el fondo de dicho acto, situación que fue ignorada por la autoridad, no obstante que dentro del procedimiento de fiscalización se aportaron elementos que de ser analizados bajo el principio de audiencia efectiva hubieran conducido a favorecer la convicción sobre el real cumplimiento de obligaciones.

Adicionalmente, **PRODECON** determinó que probar lo contrario (caso en que se consentiría nulificar los efectos sustanciales de los pagos realizados), era un deber de la Subtesorería de Fiscalización involucrada, pues en atención al principio de exhaustividad y al derecho contenido en el artículo 4° de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente –que sanciona el deber de las autoridades fiscales de facilitar en todo momento a los contribuyentes el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, además de procurar que sus actuaciones se lleven a cabo en la forma que resulte menos gravosa para éstos–, dicha autoridad tenía la posibilidad de validar los pagos efectuados conforme a las cantidades debidas y pagadas.

### **Conclusión y recomendación**

Atento a lo anterior, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente determinó que el Titular de la Subtesorería de Fiscalización de la Tesorería del Distrito Federal, violó los derechos de mayor beneficio, legalidad y seguridad jurídica del contribuyente previstos en los artículos 1°, 14 y 16 Constitucionales, así como el principio de exhaustividad y lo dispuesto en los diversos 2°, fracciones I, VIII, IX y XIII, y 4° de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, al haber determinado un crédito fiscal de IVA e IMPAC para el ejercicio fiscal de 1998 sin validar los pagos correspondientes a esos impuestos en los que mediaron errores que no disminuyeron el cumplimiento efectuado.

Por tanto, recomendó a la autoridad validar los pagos efectuados correspondientes a diferencias de IVA e IMPAC del ejercicio fiscal de 1998, y consecuentemente dejar sin efectos la resolución determinante del crédito fiscal.

Asimismo, recomendó cumplir con lo ordenado por el artículo 1° Constitucional promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos humanos de la contribuyente, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, buscando la protección más amplia del gobernado.

### **Respuesta de la autoridad**

Las Recomendaciones emitidas por **PRODECON** no fueron aceptadas por la autoridad, quien argumentó carecer de facultades para validar los pagos de las cantidades actualizadas de los importes debidos por las diferencias de IVA e IMPAC efectuados por el contribuyente.

Lo anterior, en razón de que en los pagos hubo errores en el llenado de los formatos que no fueron corregidos, al no solicitar el contribuyente la rectificación de los mismos. Además, señaló que el contribuyente realizó dichos pagos ya iniciadas las facultades de comprobación.

A juicio de **PRODECON**, tales argumentos carecían de sustento pues si bien el contribuyente efectuó diversos pagos con motivo de sus obligaciones fiscales con errores en el llenado de los formatos, de la interpretación que mandata el artículo 1° Constitucional, así como de los principios que rigen los derechos fundamentales (universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad), debía atenderse a la situación de fondo para determinar su situación fiscal, pues no puede concebirse que un error de forma afecte o disminuya el fondo de los actos realizados.

Por otra parte, señaló que la Subtesorería de la Federación de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Distrito Federal, al poder comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de contribuciones coordinadas, puede también efectuar pronunciamientos sobre los enteros de impuestos a favor del SAT.

Además, si bien la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estaba facultada para emitir Recomendaciones y no resoluciones, ello no puede ser pretexto para que las autoridades aduzcan que no pueden aceptarlas ni efectuar las medidas correctivas correspondientes, pues su aceptación legitima a las autoridades para efectuar los actos adoptando las medidas correctivas que se recomienden. Razonar al contrario sería tanto como desconocer la naturaleza misma del Organismo protector de derechos.

## Malas prácticas administrativas

Las malas prácticas administrativas comprenden todos los comportamientos, procedimientos o hábitos de la Administración Tributaria o las autoridades en materia tributaria, que obstaculizan los derechos de los contribuyentes, o el logro de los valores, principios o normas tributarias.

Como se puede observar, todas las irregularidades arriba mencionadas en que incurren las autoridades tributarias y que violentan los derechos de los contribuyentes, son malas prácticas administrativas.

Atento a lo anterior, es importante recordar que el punto de partida de las funciones de todo *Ombudsman* es proteger a los administrados frente a cualquier violación de derechos, abuso de poder, error, negligencia, indefensión o malas prácticas administrativas. El *Ombudsman* desarrolla esas funciones con mecanismos diferentes pero complementarios a los de la jurisdicción contencioso-administrativa y constitucional, en el caso de **PRODECON**, mediante el procedimiento de Quejas y Reclamaciones.

Además de esas funciones defensivas, es también función del *Ombudsman* promover la implantación de mejores prácticas administrativas y realizar Recomendaciones que mejoren la calidad de la función y servicios de la administración, la calidad de la acción administrativa y la transparencia.

En este sentido, es muy importante para la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente promover comportamientos, procedimientos y hábitos en las autoridades tributarias que lleven a buen término los valores y principios tributarios con la mayor eficacia y eficiencia.

Alcanzar mejores prácticas administrativas supone coadyuvar en la construcción de un Estado justo y democrático. Por ello, paralelo a las distintas Recomendaciones por diversas irregularidades detectadas en las actuaciones de las autoridades tributarias, en 2013 el *Ombudsman* del pagador de impuestos emitió una Recomendación donde analizó con cierta profundidad el tema de mala práctica administrativa, a partir de un caso en donde hubo falta de publicidad en los criterios orientadores de la autoridad fiscal.

Con relación a este caso, **PRODECON** señaló en un Criterio Sustantivo que:

La actividad de la Administración Tributaria debe tender a facilitar el ejercicio por parte de los pagadores de impuestos de sus derechos y libertades en el marco de lo que dispongan las leyes. Sin embargo, los preceptos que componen el orden jurídico son objeto de interpretación para poder proceder a su aplicación, por lo que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que las autoridades fiscales deben dar a conocer oportunamente y de manera pública los criterios orientadores que emitan con fundamento en el penúltimo párrafo del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación. Tal exigencia se compagina con la sana práctica administrativa y con la presunción

de buena fe de los contribuyentes prevista en el artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente; publicación de criterios que además coincide con lo que las tendencias internacionales identifican con las mejores prácticas.

Lo anterior no implica, que las autoridades no puedan llegar a modificar dichos criterios, pero en tales casos, deben justificar de modo explícito y riguroso tales cambios, cuando éstos tengan efectos negativos en derechos, principios y bienes jurídicamente protegidos o en expectativas legítimas.<sup>65</sup>

## **A. Recomendación 02/2013: Afectaciones a contribuyente por mala práctica administrativa**

### **Planteamiento**

Un contribuyente presentó Queja en contra de la Administración Local de Auditoría Fiscal del Norte del Distrito Federal del SAT, por la determinación de un crédito fiscal derivado de una operación de importación<sup>66</sup> que efectuó en 2004. A juicio de la autoridad, dicha operación actualizó dos hechos generadores del IVA: a) la importación definitiva de mercancía, y b) la enajenación de bienes en territorio nacional con un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país; existiendo la obligación de enterar el impuesto por importación, así como la retención del IVA derivada de la operación con el residente en el extranjero.

El contribuyente consideró que existió una sola operación gravada por el IVA: la importación definitiva de mercancías; no así la enajenación en territorio nacional.

Sin embargo, en 2009, en ejercicio de facultades de comprobación, la autoridad resolvió que en las operaciones de 2004 hubieron mercancías que fueron enajenadas en territorio nacional;<sup>67</sup> es decir, a juicio de la autoridad, las mercancías ya se encontraban en territorio nacional cuando se entregaron al adquirente (contribuyente), y el pago a los proveedores se llevó a cabo con posterioridad a la extracción de las mercancías, a través de transferencias a bancos en el extranjero. De ahí la determinación del crédito fiscal.

### **Análisis**

En el presente caso, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estimó que existieron elementos de una mala práctica administrativa<sup>68</sup> por parte de la autoridad, dado que ésta no transparentó en ningún momento el criterio interpretativo que debía seguirse para cumplir con las obligaciones tributarias.

65 Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Criterio Sustantivo 16/2013/CTN/CS-SPDC (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013), de rubro: "MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. LA CONSTITUYE LA PUBLICACIÓN DE LOS CRITERIOS NORMATIVOS PORQUE OTORGA CERTEZA Y CONFIANZA A LOS CONTRIBUYENTES", <http://www.prodecon.gob.mx/portal/criteriosNS/detail.php?id=94&search=Certeza+jur%C3%ADdica+>

66 El contribuyente adquirió celulosa de conífera blanqueada al sulfato, de proveedores residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país; dichas mercancías ingresaron a un almacén general de depósito bajo el régimen de depósito fiscal mediante 46 pedimentos de almacenamiento de mercancías amparadas con igual número de órdenes de compra. Con fecha posterior, el contribuyente extrajo las mercancías del depósito a través de los 46 pedimentos de importación y, en ese momento se emitieron las facturas y pagaron efectivamente las mercancías.

67 En términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

68 Las mejores prácticas pueden definirse como: "todo proceso o procedimiento –o conjunto de ellos– enmarcado en un sistema reglado y planificado previamente, que ha sido demostrado empíricamente como eficaz y eficiente en un determinado contexto (histórico, social, legal, político e institucional) para la consecución de unos objetivos concretos y que puede servir como ejemplo útil a otros agentes para conseguir los mejores resultados". Cfr. Ávila Rodríguez, Carmen María y Gutiérrez Rodríguez (coords.), *Francisco, El derecho a una buena administración y la ética pública*, España, Tirant lo Blanch, 2011, p. 214.

Es decir, la autoridad no informó al contribuyente, de forma pertinente y adecuada, sobre el criterio tomado en relación con mercancías importadas, enajenadas en territorio nacional, o extraídas de depósito fiscal; en consecuencia, tampoco le informó de la obligación de retener y enterar el impuesto de sus proveedores al momento de la venta con un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

La Procuraduría consideró que los criterios interpretativos, especialmente tratándose de normas complejas, como los del presente caso, debían darse a conocer con oportunidad. Al no hacerse así, se generaron contingencias y graves perjuicios jurídicos y económicos al contribuyente.

En otras palabras, de haber sido dada a conocer la interpretación de la autoridad fiscal, el contribuyente hubiera tenido la oportunidad de trasladar y retener el IVA correspondiente a sus proveedores en el extranjero, de enterarlo al fisco federal, de acreditar dicho impuesto contra operaciones subsecuentes, y además, no se le hubiera determinado crédito fiscal a su cargo 5 años después con actualizaciones, multas y recargos.

El Defensor del Contribuyente expuso que la esencia de la buena práctica administrativa consiste en otorgar certeza y confianza a los contribuyentes frente a criterios normativos no razonablemente previsibles, respetando el principio de buena fe de los pagadores de impuestos, previsto en el artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, sin que ello implicase que no pudieran modificarse dichos criterios.

Sin embargo, cuando hubiera modificaciones, si los cambios pudieran tener efectos negativos en derechos, principios y bienes jurídicamente protegidos o en expectativas legítimas, la autoridad fiscal los debía justificar de modo explícito y riguroso. Asimismo, **PRODECON** recalcó que la actividad de la Administración Tributaria debía tender a facilitar el ejercicio de los derechos y libertades de los pagadores de impuestos.

La mala práctica administrativa se corroboró en virtud de que fue hasta 2008 cuando la autoridad emitió criterio normativo en materia de comercio exterior y aduanal, en el que se transparentó y se dio a conocer la interpretación en el tema que nos ocupa.

Así, la Administración Pública está obligada a conducirse de acuerdo a los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, coordinación, así como con objetividad a los intereses generales.

En este sentido, como garante de los derechos de los contribuyentes, este Organismo tiene obligación de detectar, observar, recomendar y fomentar la adopción de las mejores prácticas por parte de las autoridades fiscales, a fin de cumplir de manera eficaz con su función esencial consistente en garantizar a los pagadores de impuestos un efectivo acceso a la justicia fiscal denunciando prácticas que no son las mejores y que en muchos casos resultan más onerosas.

Por tanto, **PRODECON** consideró fundamental que la autoridad establezca estándares que permitan no sólo fomentar la certeza jurídica, sino también hacer predecible la aplicación de la ley mediante estrategias que incidan en la reducción de la discrecionalidad, incrementen la calidad del sistema impositivo y eleven la confianza de los pagadores de impuestos.

La adopción de las mejores prácticas impone a todas la autoridades del país buscar y salvaguardar de manera primordial el respeto irrestricto de los derechos fundamentales de los gobernados, haciendo efectivo el mandato contenido en el nuevo texto del artículo 1º Constitucional.

### ***Conclusión y recomendación***

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente determinó que el servidor público involucrado violó los derechos del contribuyente por haber incurrido en una mala práctica administrativa.

Por tanto, recomendó a las autoridades que en sus actuaciones respeten los derechos fundamentales de seguridad y certeza jurídicas, y que ante situaciones idénticas de hecho adopten los mismos criterios jurídicos o de interpretación normativa.

Asimismo, recomendó transparentar e informar con oportunidad los criterios interpretativos de las normas fiscales, permitiendo a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, especialmente en casos de complejidad evidente; y cumplir con lo ordenado por el artículo 1º Constitucional, promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos humanos de los contribuyentes, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, buscando su protección más amplia.

### ***Respuesta de la autoridad***

La Recomendación emitida por **PRODECON** fue aceptada por las autoridades responsables. Respecto de las mejores prácticas administrativas consistentes en transparentar e informar con oportunidad los criterios jurídicos interpretativos de las normas fiscales aplicables a los contribuyentes, la autoridad manifestó que los mismos se encuentran publicados en su página de Internet.

En relación a la aplicación de mismos criterios a situaciones de hecho idénticas, informó que es práctica obligatoria para todas las unidades administrativas que conforman a dicha autoridad. Por último, respecto del criterio normativo aplicable al pago del IVA, señaló que fue publicado en su página de Internet.





---

Recomendación y Análisis Sistémico

---



## V. Recomendación y Análisis Sistémico

Existen problemas derivados de la estructura misma del sistema tributario que se traducen en inseguridad jurídica, molestias, afectaciones o vulneración de derechos en perjuicio de todos los contribuyentes, o un grupo o categoría de los mismos.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente investiga estas fallas de nuestro sistema para buscar la eliminación de prácticas o políticas perjudiciales a los derechos de los contribuyentes, que no pueden ser restituidas por los medios ordinarios de defensa.

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

Para solventar estas fallas, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente emitió una Recomendación Sistémica en 2013 relativa a la protección de un sector de contribuyentes para el efectivo cumplimiento de sus obligaciones fiscales, derivada de la imposibilidad fáctica para obtener la Clave del Catálogo del Sistema Financiero Mexicano (CASFIM), necesaria para la presentación de declaraciones informativas del Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE), en virtud de tratarse de un sector social, sin fines de lucro.

Este problema pone de relieve la exigencia de extremos imposibles de cumplir por los contribuyentes afectados, lo que además evidencia la necesidad de que la autoridad fiscal en todos los casos adopte oportunamente mejores prácticas y cree instrumentos de fácil acceso para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones en tiempo y forma, concediéndoles mayor seguridad y certeza jurídicas.<sup>69</sup>

### **Recomendación Sistémica 01/2013: Afectaciones a un sector de contribuyentes al no poder obtener clave para la presentación de declaraciones informativas**

#### **Planteamiento**

En ejercicio de sus facultades para investigar e identificar problemas de carácter sistémico, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente inició en agosto de 2012 una investigación respecto de las afectaciones que enfrentaban las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo como resultado de no poder cumplir con la presentación de declaraciones informativas en materia del Impuesto a Depósitos en Efectivo (IDE), al no contar con un elemento técnico que la autoridad consideraba necesario para tal propósito: la Clave del Catálogo del Sistema Financiero Mexicano (CASFIM).

No obstante su pertenencia al sector social sin fines de lucro, estas Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo eran consideradas por la Ley del IDE como integrantes del sector

<sup>69</sup> Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Criterio Sustantivo 39/2013/CTN/CS-SASEN (Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 14/06/2013), de rubro: "SOCIEDADES COOPERATIVAS DE AHORRO Y PRÉSTAMO. LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES INFORMATIVAS EN MATERIA DE IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO SIN CONTAR CON LA CLAVE DEL CATÁLOGO DEL SECTOR FINANCIERO ES DE IMPOSIBLE CUMPLIMIENTO", <http://www.prodecon.gob.mx/portal/criteriosNS/detail.php?id=61&search=Certeza+jur%C3%ADdica+>

financiero, imponiéndoseles las mismas obligaciones: presentación de declaraciones informativas en materia del IDE, e imposición de sanciones en caso de incumplimiento.

Ahora bien, para estar en posibilidad de presentar las declaraciones informativas del IDE, las autoridades fiscales establecieron como requisito la Clave CASFIM que proporcionaba la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV), sin considerar que las sociedades cooperativas, por su especial naturaleza, se encontraban fácticamente imposibilitadas para obtenerla; situación que resultó en la imposición de multas por parte del SAT, derivadas de la falta de presentación de dichas declaraciones informativas.

### **Análisis**

A consideración de las autoridades tributarias no existía un problema sistémico, en virtud de que las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo que no contaban con la Clave CASFIM, tenían la posibilidad de presentar las declaraciones informativas del IDE, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31 del CFF; esto es, mediante escrito libre.

Señalaron que el régimen de transición otorgado por ley era para el efecto de que las sociedades cooperativas pudieran continuar captando recursos de sus socios y cumplir con sus obligaciones financieras, no así respecto de sus obligaciones de naturaleza fiscal.

Asimismo, argumentaron que el registro y la autorización a las sociedades cooperativas, así como la asignación de la Clave CASFIM, correspondía a las autoridades del Sistema Financiero Mexicano, situación que se encontraba completamente ajena a sus atribuciones como autoridad fiscal.

Así las cosas, y toda vez que a juicio de las autoridades fiscales no había impedimento alguno para la presentación de las declaraciones informativas del IDE, consideraron que las multas impuestas por incumplimiento de la referida obligación no podían dejarse sin efectos, máxime que no habían sido recurridas por los contribuyentes a través de las instancias legales correspondientes.

No obstante la posición de la autoridad, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, derivado de su acciones de investigación, tuvo conocimiento de que posterior a la notificación del Acuerdo de Calificación del problema sistémico, las autoridades generaron una solución alterna para el sector afectado, consistente en la creación de la *Clave de Institución Financiera*, la cual permitió a las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo, presentar sus declaraciones informativas del IDE.

A juicio de este *Ombudsman*, la creación de dicha clave implicó una respuesta eficaz que permitió apreciar la atención de la autoridad fiscal al problema sistémico denunciado, por lo que reconoció la buena disposición de las autoridades para atender el reclamo del mencionado sector de contribuyentes.

Sin embargo observó que, no obstante se encontró un mecanismo alterno para el cumplimiento de la obligación fiscal de presentación de declaraciones informativas del

IDE, la problemática planteada representó violaciones a los derechos fundamentales de los contribuyentes, causando afectaciones en el patrimonio de los pagadores de impuestos que resintieron la imposición de multas; situación que a juicio de la Procuraduría confirmó la existencia de un problema sistémico, remediado por las autoridades fiscales en cuanto a la obtención de la clave para poder presentar las declaraciones.

Empero, tal remedio sólo tuvo efectos hacia el futuro en la medida en que impidió nuevas violaciones a los derechos de los contribuyentes, pero no solucionó las previas.

Por otra parte, la Procuraduría consideró importante subrayar que un requisito fundamental para la solución efectiva de los problemas sistémicos es el oportuno y abierto manejo de la información y de las acciones adoptadas a fin de solucionar dichos problemas.

En el caso que nos ocupa, **PRODECON** señaló que la *Clave de Institución Financiera* estuvo a disposición de los contribuyentes a partir de junio de 2012, situación que no le fue notificada, y sólo tuvo conocimiento a través de sus acciones de investigación.

En ese sentido, consideró que debía valorarse la importancia de la comunicación institucional entre SAT y **PRODECON**, sin limitarse a los intercambios que pudieran derivar de solicitudes formales de información. Por tanto, estableció la necesidad de que en futuras ocasiones, cuando se determinen medidas encaminadas a la solución de problemas que estén siendo analizados por el *Ombudsman*, se hagan de su conocimiento para tomar la debida y oportuna atención.

Con independencia de lo anterior, y tomando en cuenta que se actualizaron diversas afectaciones al grupo de contribuyentes conformado por las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo, **PRODECON** señaló algunas premisas y consideraciones a ser valoradas por las autoridades, con el propósito de minimizar afectaciones análogas:

- 🕒 Procurar que el marco obligacional al que se somete a los contribuyentes se encuentre diseñado en términos razonables, y en ningún caso debe conminar al cumplimiento de imposibles; igualmente, debe procurar que sus actos atiendan a los principios de claridad técnica y de practicabilidad.
- 🕒 Evitar el desconocimiento de las autoridades fiscales respecto de las características y circunstancias de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo.
- 🕒 Proveer mecanismos e instrumentos necesarios para el cumplimiento de obligaciones fiscales. En este sentido, la Administración Tributaria debe procurar atender el principio de comodidad.
- 🕒 Observar el derecho del particular a una buena administración: como parte de la implementación de sanas prácticas, la Administración Tributaria debe participar activamente en la prevención de conductas ilícitas, y no solamente “beneficiarse” de los réditos del (presunto) incumplimiento por parte de los particulares.

- 🕒 Evitar acciones desmedidas de las autoridades fiscales ante las problemáticas de los contribuyentes.

### Conclusión y recomendación

Con base en lo anterior, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, recomendó a las autoridades:

- 🕒 Establecer procedimientos de asesoría y capacitación, conformes con la Constitución y la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes, a fin de que las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo puedan dar cumplimiento en tiempo y forma a sus obligaciones en materia del IDE a través de la *Clave de Institución Financiera*.
- 🕒 Supervisar la implementación y funcionalidad de la *Clave de Institución Financiera*.
- 🕒 Dejar sin efectos las consecuencias jurídicas y económicas –requerimientos para el cumplimiento de obligaciones y las multas impuestas– que desde la entrada en vigor de la Ley del IDE se generaron como consecuencia del problema sistémico.
- 🕒 Dejar de emitir multas a las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo hasta en tanto no se establezcan y difundan las facilidades y reglas necesarias para que puedan cumplir con sus obligaciones fiscales.
- 🕒 Dar amplia difusión a fin de que todas esas sociedades tengan pleno conocimiento de que, para el cumplimiento en materia de IDE, existe un medio alterno consistente en la *Clave de Institución Financiera*.
- 🕒 Establecer protocolos que conminen a sus unidades administrativas y funcionarios competentes a participar activamente en la corrección de conductas que estimen inadecuadas por parte de los contribuyentes, que vayan más allá de la simple orientación y que no se limiten al establecimiento de sanciones. Asimismo, a capacitar a su personal en la ejecución de estos protocolos.
- 🕒 Cumplir con lo ordenado por el artículo 1º Constitucional promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos humanos del contribuyente, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, buscando su protección más amplia.

### Análisis sistémicos

Además de la Recomendación Sistémica antes referida, en la búsqueda de propuestas para mejorar el sistema tributario, en 2013 **PRODECON** elaboró diversos análisis sistémicos, de los que derivan las siguientes sugerencias:

- 🕒 La forma en que las autoridades fiscales deben cumplir con la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN).<sup>70</sup>

70 Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Análisis Sistémico 1/2013, México, **PRODECON**, publicado el 19 de agosto de 2013.

- 🔗 La superación de problemáticas de inconstitucionalidad en materia fiscal denunciadas en Jurisprudencia por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) en las reformas legales que impulse el Ejecutivo Federal.<sup>71</sup>
- 🔗 La actualización del catálogo de actividades del Seguro de riesgos del Trabajo.<sup>72</sup>
- 🔗 La caducidad de las amortizaciones a los créditos del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT) en los mismos términos que las aportaciones.<sup>73</sup>
- 🔗 El acreditamiento de la totalidad del impuesto pagado por la enajenación de inmuebles.<sup>74</sup>
- 🔗 El derecho de las personas físicas no obligadas a llevar contabilidad, a deducir gastos personales con Comprobante Fiscal Digital de Internet (CFDI), prescindiendo del formato XML.<sup>75</sup>
- 🔗 La definición de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo (SCAP) como parte del sistema financiero para efectos del ISR.<sup>76</sup>
- 🔗 La adopción del criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) referente a que los estímulos fiscales, por regla general, no son ingresos acumulables para ISR.<sup>77</sup>
- 🔗 El derecho de las personas morales a presentar el aviso de suspensión de actividades en los mismos supuestos que aplican para las personas físicas.<sup>78</sup>
- 🔗 Dejar sin efectos el Criterio Normativo “Simulación de actos jurídicos en operaciones entre partes relacionadas”, toda vez que contraviene los principios de estricto control de legalidad y de seguridad jurídica.<sup>79</sup>
- 🔗 No incurrir en prácticas administrativas lesivas en las devoluciones del IVA.<sup>80</sup>
- 🔗 El reconocimiento de la totalidad de las formas de extinción de las obligaciones en la exportación de servicios, de acuerdo con el artículo 1-B de la Ley del IVA.<sup>81</sup>
- 🔗 La abstención del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) a dar de baja del Régimen Obligatorio a los patrones, sujetos obligados y asegurados, a menos que se compruebe fehacientemente la actualización de la causal establecida en la Ley del Seguro Social.<sup>82</sup>

A pesar de las diversas fallas estructurales en el sistema tributario que la Procuraduría ha detectado, éstas no se han agotado, especialmente si tomamos en cuenta la entrada en vigor de las nuevas disposiciones derivadas de la Reforma Fiscal de 2014. Sin duda, la aplicación del nuevo marco jurídico fiscal revelará otras posibles problemáticas que el Defensor de derechos del contribuyente deberá atender.

71 Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Análisis Sistemático 2/2013, México, **PRODECON**, publicado el 20 de agosto de 2013.

72 Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Análisis Sistemático 3/2013, México, **PRODECON**, publicado el 21 de agosto de 2013.

73 Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Análisis Sistemático 4/2013, México, **PRODECON**, publicado el 26 de agosto de 2013.

74 Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Análisis Sistemático 5/2013, México, **PRODECON**, publicado el 29 de agosto de 2013.

75 Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Análisis Sistemático 6/2013, México, **PRODECON**, publicado el 4 de septiembre de 2013.

76 Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Análisis Sistemático 7/2013, México, **PRODECON**, publicado el 10 de septiembre de 2013.

77 Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Análisis Sistemático 8/2013, México, **PRODECON**, publicado el 12 de septiembre de 2013.

78 Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Análisis Sistemático 9/2013, México, **PRODECON**, publicado el 8 de octubre de 2013.

79 Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Análisis Sistemático 10/2013, México, **PRODECON**, publicado el 31 de octubre de 2013.

80 Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Análisis Sistemático 11/2013, México, **PRODECON**, publicado el 8 de noviembre de 2013.

81 Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Análisis Sistemático 14/2013, México, **PRODECON**, publicado el 28 de noviembre de 2013.

82 Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Análisis Sistemático 15/2013, México, **PRODECON**, publicado el 29 de noviembre de 2013.





# VI

---

Conclusiones generales

---



## VI. Conclusiones generales

Una sociedad democrática se funda en el acatamiento irrestricto, por parte de las autoridades, de los derechos de los gobernados, lo cual implica que aquéllas deben realizar todo lo que esté a su alcance para hacer efectivo el goce de esos derechos.

Como se advierte de este informe, todavía persiste la violación a los derechos humanos de los contribuyentes, especialmente los de legalidad, debido proceso y seguridad y certeza jurídicas, lo que a su vez, impide que algunos pagadores de impuestos contribuyan a los gastos públicos de manera proporcional y equitativa como dispone el artículo 31, fracción IV, Constitucional.

Peor aún, estas violaciones ocurren en el marco de un alentador experimento de mejora en materia de derechos humanos,<sup>83</sup> pues la reforma de junio de 2011 debe suponer un poderoso incentivo para que estos derechos desplieguen todo su potencial al permitir proyectarlos en el quehacer legislativo, administrativo y judicial.<sup>84</sup>

Por ello es necesario: hacer una breve remembranza de la Reforma Constitucional en materia de derechos humanos; establecer que no corregir las violaciones a los derechos humanos no solamente afecta a las personas consideradas en lo individual, sino que también trasciende a la sociedad como colectivo; y recordar que, no obstante el argumento principal de las autoridades para no acatar las Recomendaciones (que la materia de la Queja se encuentra *sub júdice*), los procedimientos de Queja tramitados ante el *Ombudsman* del contribuyente, están al margen de la competencia de los órganos jurisdiccionales y no afectan el ejercicio de otros derechos y medios de defensa.

### Breves notas sobre la Reforma Constitucional en materia de derechos humanos

No es coincidencia que en todos los casos en que se vulneraron derechos de los contribuyentes, **PRODECON** recomendara a las autoridades cumplir con lo ordenado por el artículo 1º Constitucional promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos humanos del contribuyente, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, buscando la protección más amplia del gobernado, ya que dicho artículo Constitucional trae consigo una serie de modificaciones a nuestro sistema Constitucional de gran riqueza y repercusión en la reivindicación y tutela de los derechos humanos de las personas.

Así, podemos mencionar el reconocimiento del abundante cuerpo jurídico de origen internacional y la forma de concebir la relación entre el Estado y las personas y grupos, orientada a ampliar su ámbito de protección. De esta manera, los derechos humanos no son meros postulados, sino una red de interacciones hacia su interior y entre ellos, que constituye un marco bajo el cual se debe llevar a cabo la protección de los derechos humanos.<sup>85</sup>

83 Domínguez Crespo, César Augusto, "Derechos humanos y derecho presupuestal", en Ríos Granados Gabriela (coord.), *Derechos Humanos de los contribuyentes*, México, IIJ-UNAM, 2014, p. 4.

84 Carbonell, Miguel, "Artículo 1º. Comentario", *Derechos del pueblo mexicano. México a través de sus Constituciones*, México, Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, 2012, t. 1, p. 427.

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

**PRODECON** considera importante que los derechos humanos de los contribuyentes se incluyan dentro de este marco de protección.

También destaca la adopción del principio *pro homine* o pro persona, que constituye un criterio para la aplicación e interpretación de los derechos humanos, y que tiene consecuencias favorables en virtud de que amplía la protección de estos derechos, pues la obligación de su tutela se extiende a todas las tres esferas del poder público y a los tres niveles de gobierno,<sup>86</sup> pero además, obliga a las autoridades a aplicar siempre la norma que brinde mayor protección o exija la menor restricción de derechos. Es claro entonces, que de tomarse en cuenta esta obligación Constitucional, las vulneraciones a los contribuyentes serán cada vez menos.

Así, la aplicación del principio *pro homine* es indispensable para garantizar el pleno goce de los derechos humanos, entre ellos por supuesto, los del contribuyente, en especial en aquellos casos en que exista posibilidad de restringirlos, como se advierte de las varias Quejas que se presentan en este Informe.

En otras palabras, el principio *pro homine* es un criterio hermenéutico que permea toda la estructura de los derechos humanos, y exige acudir a la norma más amplia, o a la interpretación más extensiva, cuando se trata de reconocer derechos protegidos; y a la norma o a la interpretación más restringida cuando se trata de establecer restricciones a su ejercicio.<sup>87</sup>

Así, debe prevalecer la norma que mejor proteja o restrinja menos al ser humano en el ejercicio de sus derechos fundamentales, ya sea sobre otra igual, inferior o incluso de superior rango en la jerarquía jurídica; y se debe adoptar la interpretación que mejor haga permanecer el derecho y que mejor tutele a la persona. A juicio del *Ombudsman* de los pagadores de impuestos, la observancia de este principio resolvería en definitiva las irregularidades en las actuaciones de las autoridades fiscales que este Informe da cuenta, lo que significaría un gran avance en materia de derechos humanos de los pagadores de impuestos en México.

### **Desacato a Recomendaciones, afectación a la colectividad**

De las 16 Recomendaciones emitidas por **Prodecon** durante 2013, tres fueron aceptadas en todos sus términos, dos aceptadas parcialmente y 11 no aceptadas. En éstas últimas, las autoridades argumentaron –pese a estar plenamente demostrado por **Prodecon**– que no hubo violación de derechos humanos. Las razones para la no aceptación de la autoridad o la aceptación parcial, en todos los casos, carecieron de sustento.

Al negarse la autoridad a la adopción de las medidas convenientes para subsanar y reparar las violaciones a los derechos de los contribuyentes bajo argumentos que carecen de fundamento y lógica jurídica, se ocasionan no sólo afectaciones directas a los contribuyentes como particulares, sino que de igual modo se afecta a la colectividad, pues es de interés

<sup>86</sup> *Idem*.

<sup>87</sup> Pinto, Mónica, "El principio pro homine. Criterios de hermenéutica y pautas para la regulación de los derechos humanos", en Abregú, Martín y Courtis, Christian (comps.), *La aplicación de los tratados sobre derechos humanos por los tribunales locales*, Argentina, CELS–Editores del Puerto SRL, 1997, p. 163.

general que la aplicación de las normas jurídicas, y el ejercicio de las facultades se realicen conforme a la ley y en estricto apego a los derechos humanos.

La violación a los derechos humanos de los contribuyentes crea un peligroso precedente en la sociedad y provoca desconfianza, y una percepción de inutilidad de estos derechos que trasciende del ámbito tributario. En este sentido, el impacto social de las violaciones afecta a la sociedad en su conjunto y crea un clima de permisibilidad frente a las violaciones y al abuso de poder. La violación por parte del Estado, a diferencia de violaciones por otros agentes, transgrede los principios elementales para la construcción de una sociedad y la afecta de manera profunda quebrantando sus mismas bases.

Por otra parte y centrándonos en el ámbito tributario, al persistir la autoridad en la realización de actos que causan flagrantes violaciones a los derechos de los pagadores de impuestos, se obliga a los gobernados a promover medios de defensa innecesarios los cuales son ventilados en Tribunales, cuyos procesos revisten mayor especialización de las partes litigantes y mayor dilación que el procedimiento de protección no jurisdiccional de derechos; tribunales que son sufragados precisamente a través de las contribuciones.

De ahí que la no aceptación de la Recomendación constituya además, una desatención de la obligación de las autoridades del país de interpretar los derechos, en este caso de los contribuyentes, de la manera que más los favorezca, tal como mandata el nuevo texto del artículo 1° Constitucional.

### **El carácter *sub júdice* de la materia de la Queja no impide el acatamiento a una Recomendación**

No pasa desapercibido para el *Ombudsman* del contribuyente que en ocho de las 11 Recomendaciones no aceptadas las autoridades responsables señalaron no poder acatar las recomendaciones en razón de que la materia de la Queja también era materia de impugnación ante instancias administrativas o jurisdiccionales.

Las autoridades erróneamente hacen depender el acatamiento a las Recomendaciones de las resoluciones que deriven de procedimientos administrativos o jurisdiccionales.

Ello sin considerar que las Quejas que los contribuyentes presentan a esta Procuraduría no constituyen recurso administrativo ni medio de defensa alguno, ni su interposición afecta o suspende los plazos, trámites y procedimientos que llevan a cabo las autoridades fiscales, por lo que la formulación de Quejas, así como las Recomendaciones que emite esta Procuraduría, no constituyen instancia y no afectan el ejercicio de otros derechos y medios de defensa que puedan corresponder a los afectados, conforme a lo establecido en el antepenúltimo y último párrafo del artículo 5 de su Ley Orgánica.

Es decir, las Quejas están al margen de la competencia de los órganos jurisdiccionales. Por tanto, crear esta dependencia es falaz y sólo impide el eficaz respeto de los derechos del

contribuyente, además de que soslaya la naturaleza de órgano protector de derechos de esta Procuraduría.

En efecto, el procedimiento de Quejas es un medio no jurisdiccional de protección de derechos humanos cuyo fin es contribuir al acceso a la justicia fiscal y, por tanto, evitar la dilación en la administración de ésta, para coadyuvar a la solución de los conflictos derivados por violaciones a los derechos humanos mediante un sistema alternativo de protección de derechos.

Crear esta falsa dependencia deteriora considerablemente la efectiva protección de los derechos humanos de los contribuyentes, pues destruye el objetivo mismo del procedimiento de Queja: restituir a la persona en el goce efectivo de su derecho vulnerado sin mayor dilación.

Por último, cabe señalar que las Recomendaciones aquí reseñadas constituyen casos paradigmáticos de violaciones a derechos del contribuyente en que incurren las autoridades fiscales y que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente pone de relieve para evitar tales prácticas.

No obstante, si hacemos un diagnóstico general sobre la efectividad del procedimiento de Queja, encontramos resultados alentadores, pues se han logrado grandes avances en la protección y defensa de los derechos del contribuyente. Precisamente, la Queja ha propiciado que contribuyentes y autoridades encuentren un espacio idóneo para la comunicación directa y para alcanzar consensos.

Es así que, de un total de 5 mil 409 quejas recibidas en 2013, el 80% se resolvió a favor del contribuyente gracias a la intervención de la Procuraduría, logrando corregir las vulneraciones a los derechos de los pagadores de impuestos, sin llegar a la etapa de recomendación.

# Procuraduría de la Defensa del Contribuyente



**Diana Bernal Ladrón de Guevara**  
*Procuradora de la Defensa del Contribuyente*

**César Edson Uribe Guerrero**  
*Subprocurador General*

**Verónica Nava Ramírez**  
*Subprocuradora de Asesoría y Defensa del Contribuyente*

**Francisco Javier Ceballos Alba**  
*Subprocurador de Protección de los Derechos de los Contribuyentes*

**José Luis Figueroa Jácome**  
*Subprocurador de Análisis Sistémico y Estudios Normativos*

**Minerva Hernández Ramos**  
*Subprocuradora de Cultura Contributiva y Relaciones Institucionales*

**Ricardo Evia Ramírez**  
*Secretario General*

**Coordinación y Diseño:**  
*Dirección General de Cultura Contributiva*

# Informe sobre los **Derechos** de los **Contribuyentes** en **México**

---

A la luz de las Recomendaciones de **PRODECON**

Informe 2013

**Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**

Insurgentes Sur 954, Col. Insurgentes San Borja

Delegación Benito Juárez, C.P. 03100

México, Distrito Federal

Noviembre • 2014

