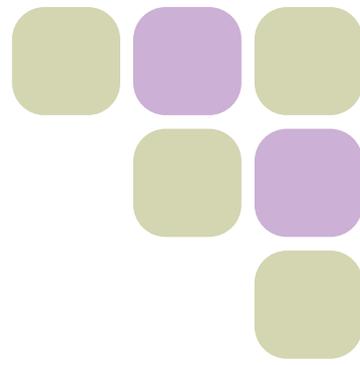


2014
Foro



Criterios Jurisdiccionales:

La labor de la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente** como **abogado defensor**



.....

Criterios Jurisdiccionales:
La labor de la **Procuraduría de la Defensa**
del **Contribuyente** como **abogado defensor**

Noviembre • 2014

Índice

I. Presentación	5
II. Mensajes de bienvenida	9
Diana Bernal Ladrón de Guevara <i>Procuradora de la Defensa del Contribuyente</i>	11
Luis María Aguilar Morales <i>Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación</i>	13
III. Panel de expertos: Criterios jurisdiccionales: La labor de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como abogado defensor	15
Semblanzas	17
Tema uno: Criterio jurisdiccional sobre devoluciones	20
Tema dos: Criterio jurisdiccional sobre cartas invitación	25
Tema tres: Criterio jurisdiccional sobre declaración en ceros de pequeños contribuyentes	31
Tema cuatro: Criterio jurisdiccional sobre deducibilidad de gastos personales	34
Comentarios finales	37
IV. Preguntas y respuestas	41
V. Galería fotográfica	45



I. Presentación

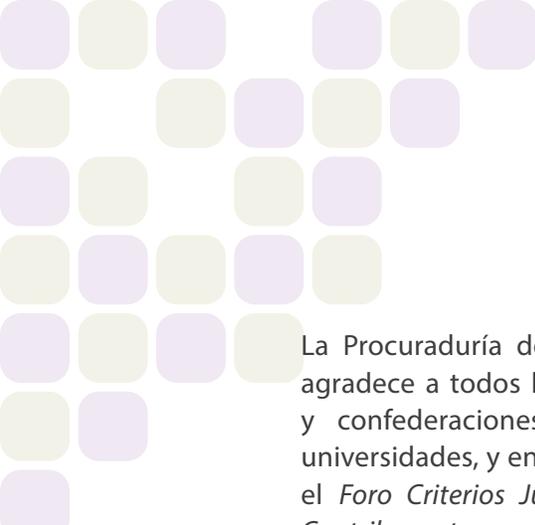
Presentación

El artículo 5°, fracción II, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, otorga a **PRODECON** la facultad de representar al contribuyente ante la autoridad correspondiente, promover a su nombre los recursos procedentes, ejercer las acciones a que haya lugar y deducir con oportunidad y eficacia los derechos de sus representados, hasta su total resolución.

A través de la facultad sustantiva de representación legal y defensa, **PRODECON** se constituye en abogada defensora de los contribuyentes u obligados solidarios, puede promover a su nombre los recursos administrativos procedentes o, en su caso, los juicios de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA); en todo momento busca proponer ante los órganos jurisdiccionales y judiciales, criterios novedosos y garantistas que coincidan con la nueva visión y tutela de los derechos fundamentales de los gobernados.

Ante la importancia de dar a conocer y evaluar su trabajo en este rubro, **PRODECON** organizó el *Foro Criterios Jurisdiccionales: La labor de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como abogado defensor*, que se celebró el 8 de agosto del 2014; y en donde abogados, litigantes y juzgadores realizaron una reflexión conjunta sobre los criterios jurisdiccionales que ha obtenido **PRODECON** al ejercer una defensa institucional especializada en beneficio de contribuyentes que por falta de recursos, de otra manera no pudieran tener acceso al apoyo y representación de un abogado particular.

El Foro dio inicio con los emotivos mensajes de la Procuradora de la Defensa del Contribuyente, Diana Bernal Ladrón de Guevara y del Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Luis María Aguilar Morales. Seguidamente, un panel de expertos integrado por Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, Magistrado en el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito; Gerardo Nieto Martínez, socio del despacho Basham, Ringe y Correa, S. C; y José Barba Calvillo, Director General Adjunto de Representación Legal de **PRODECON**, analizaron algunos de los diversos criterios jurisdiccionales obtenidos por la Procuraduría en su labor de abogado defensor de los pagadores de impuestos. Los criterios abordados se refieren a temas relativos a devoluciones, cartas invitación, declaración en ceros de pequeños contribuyentes y la deducibilidad de algunos gastos personales. El Panel estuvo amablemente coordinado por Verónica Nava Ramírez, Subprocuradora de Asesoría y Defensa del Contribuyente.



La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente felicita a los participantes y agradece a todos los asistentes, invitados especiales, representantes de cámaras y confederaciones empresariales, asociaciones de especialistas, academias, universidades, y en general a todos los pagadores de impuestos, que engalanaron el *Foro Criterios Jurisdiccionales: La labor de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como abogado defensor*, con su interés por las actividades de Defensa y Protección que realiza esta Procuraduría.



II. Mensajes de bienvenida



Diana Bernal Ladrón de Guevara

Procuradora de la Defensa del Contribuyente

Espero que estén bien todas y todos los presentes. Muchas gracias por estar aquí, muy buenas tardes.

Señor Ministro Luis María Aguilar Morales, es un honor para nosotros que nos acompañe en la inauguración de este Foro. Señora Ministra, Doctora Margarita Luna Ramos, muchas gracias por su presencia. Señor Presidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Manuel Hallivis, muchas gracias. Jefe del Servicio de Administración Tributaria, Aristóteles Núñez, muchas gracias por su presencia.

Una de las razones originales que motivaron al legislador a crear a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente fue que se contara con una defensa institucional y especializada proporcionada por un órgano autónomo del Estado mexicano, en beneficio de aquellos pagadores de impuestos que por falta de recursos no pudieran tener acceso al apoyo y representación de un abogado particular.

Como todos sabemos, la aplicación e interpretación de las disposiciones fiscales requiere, en muchos casos, un alto grado de conocimiento técnico por su complejidad. El litigio fiscal requiere de abogados capacitados pues los juzgadores en la materia no están autorizados a suplir la deficiencia de la queja. Además, tanto el TFJFA como los órganos del Poder Judicial de la Federación emiten de manera continua numerosas tesis y criterios de interpretación que requieren ser conocidos y analizados con cuidado por los abogados postulantes, a efecto de proveer una defensa eficaz; es decir, se requiere de una capacitación y profesionalización continua.

Por tanto, ante una gran variedad de actos que emiten las autoridades fiscales, como negativas de devolución, adeudos fiscales, procedimientos de ejecución y multas, numerosos contribuyentes fácilmente puedan quedar sin acceso a la justicia fiscal por carecer de recursos económicos. Es por eso que la intención del legislador plasmada en el texto del artículo 1º de nuestra Ley Orgánica es garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal.

PRODECON, en su labor de abogada patrona de los contribuyentes ha buscado y procurado una defensa eficaz de los pagadores de impuestos. A la fecha ya hemos promovido un total de 6 mil 269 medios de defensa en toda la República, con un porcentaje de resoluciones favorables de alrededor del 70%.



Como representante legal, **PRODECON** ha buscado proponer ante los órganos jurisdiccionales y judiciales criterios novedosos y garantistas, que coinciden con la nueva visión y tutela de derechos fundamentales de los gobernados, en especial de aquellos que, con sus aportaciones y a costa de su propio patrimonio, contribuyen al gasto público de la nación mexicana.

Y por eso hoy, en este Foro, a casi tres años de la entrada en funciones de la Procuraduría, buscamos realizar una reflexión conjunta sobre los criterios jurisdiccionales de contenido vanguardista que hemos obtenido en el ejercicio de esta importante facultad que la ley nos concede en beneficio de los pagadores de impuestos: la defensa fiscal ante los tribunales.

La Procuraduría ha sido una institución especialmente afortunada, en primer lugar por estar al servicio de los contribuyentes, apoyándolos, asesorándolos, atendiendo sus quejas, proveyendo su defensa legal, e investigando los problemas sistémicos que los afectan; y, en segundo lugar, por contar en este primer Foro de Criterios Jurisdiccionales, con las distinguidísimas y relevantes presencias de dos amigos y ejemplares jueces constitucionales: el señor Ministro Luis María Aguilar Morales, y nuestra querida amiga, la Ministra Margarita Luna Ramos.

De igual forma, nos complace contar con la destacada presencia del Presidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Manuel Hallivis Pelayo, y de nuestro permanente interlocutor, el Jefe del Servicio de Administración Tributaria, Aristóteles Núñez Sánchez quien siempre se ha manifestado a favor de que los contribuyentes ejerzan su derecho a la defensa fiscal, e incluso en reciente ocasión manifestó: “No queremos inhibir la presentación de los amparos, los alentamos porque eso le dará certeza a la autoridad y al contribuyente”.

Bienvenidos todos.

Muchas gracias.





Luis María Aguilar Morales

Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Me siento muy contento y agradecido con la señora Procuradora por haberme invitado. Me parece muy importante que se haya convocado a este foro para que se haga el análisis de resoluciones en materia fiscal y así difundir y conocer los criterios, su alcance y los beneficios que resultan de las decisiones de los órganos jurisdiccionales y, desde luego, de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo que desde su creación, ha venido trabajando para favorecer no sólo la defensa de los contribuyentes en general, sino también para generar criterios, resoluciones y sentencias que vayan marcando la pauta en la defensa de los derechos de los contribuyentes, y para impulsar el cumplimiento del debido proceso legal.

Por eso, de nuevo agradezco la invitación para participar en esta inauguración. Sin duda, este foro tendrá el éxito que todos los eventos de la Procuraduría han tenido y, desde luego, me siento muy halagado de contar con la compañía del señor Presidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, así como de mi querida amiga y compañera doña Margarita Beatriz Luna Ramos y del señor Jefe del SAT, Aristóteles Núñez que amablemente nos acompaña, no obstante pudiera ser la contraparte en muchos de los procedimientos.

Como resaltó la señora Procuradora, la corrección en la mentalidad y en la actitud del SAT es lo mejor que puede resultar para todos y para nuestro México.





III. Panel de expertos

Criterios jurisdiccionales: La labor de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como abogado defensor

Semblanzas

Miguel de Jesús Alvarado Esquivel



Licenciado en Derecho por la Universidad Juárez de Durango, titulado con mención honorífica; cuenta con un Posgrado en Derecho Administrativo por la Universidad Panamericana.

Además, es Doctor en Derecho Fiscal por la Universidad Nacional Autónoma de México y Doctor en Derecho por la Universidad de Salamanca, España, con distinción *Apto Cum*.

Fue Secretario particular de Ministro; Secretario de Estudio y Cuenta en la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; Juez de Distrito Comisionado; Coordinador General de Compilación y Sistematización de Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; Juez 8º de Distrito en Materia Civil; Juez 6º de Distrito en Materia Civil en el Distrito Federal; Juez 1º de Distrito en el Estado de Tlaxcala; Juez 2º de Distrito y 2º de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal; Magistrado del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito; y Magistrado del Tercer Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Primera Región. Actualmente es Magistrado en el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

Asimismo, obtuvo la Medalla al Mérito “Benito Juárez”, como reconocimiento de suficiencia investigadora.



Gerardo Nieto Martínez



Egresado de la Escuela de Derecho de la Universidad del Nuevo Mundo, exalumno de las universidades San Thomas, en Houston, y de la Universidad Panamericana.

Fue Presidente de la Asociación Nacional de Abogados de Empresa durante el período 2011-2012. Actualmente es socio del despacho Basham, Ringe y Correa, S. C; catedrático de la materia de Derecho Fiscal en la Universidad Panamericana, campus México y Guadalajara; miembro activo de la *International Fiscal Association*; es miembro de la sección de Impuestos de la Barra Mexicana Colegio de Abogados A. C., vocero de México ante la *American Bar Association* y conferencista a nivel nacional e internacional en diversos foros.

Asimismo, ha sido nombrado entre los abogados fiscalistas más reconocidos en México por diversas publicaciones especializadas.



José Barba Calvillo



Es Licenciado en Derecho por la Universidad Autónoma de Aguascalientes, y Maestro en Derecho Fiscal por la Universidad Autónoma de Durango.

Ha sido Delegado de **PRODECON** en el Estado de Aguascalientes; y catedrático de la Universidad Cuauhtémoc, campus Aguascalientes y de la Universidad Autónoma de Durango.

Actualmente es Director General Adjunto de Representación Legal en **PRODECON**, así como miembro de la Comisión de Seguridad Social del Colegio de Contadores Públicos en Aguascalientes.



Tema uno: Criterios jurisdiccionales sobre devoluciones

Maestro José Barba Calvillo

Son seis los criterios jurisdiccionales sobre devoluciones que hemos seleccionado, dada la trascendencia de los razonamientos que sostuvieron los organismos jurisdiccionales ante los planteamientos que realizó la Procuraduría a través de diversos medios de defensa.

El primero es el Criterio Jurisdiccional 3/2014.¹ Este criterio tuvo como antecedente el caso de un contribuyente que fue desistido de su trámite de devolución debido a que, a juicio de la autoridad fiscal, incumplió un requerimiento de información y documentación. Dada la estrategia de defensa y los argumentos que planteó la Procuraduría, que fueron declarados fundados por el TFJFA, se obtuvo que el órgano jurisdiccional determinara que era ilegal; es decir, que no era lógico ni apegado a derecho que la autoridad tuviera por desistido el trámite del contribuyente, más aun cuando este requerimiento de información y documentación no se notificó dentro del plazo de los 20 días que se señala en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación (CFF).

El Tribunal resolvió que si existen plazos en la ley, la autoridad debe de acogerse a ellos o, de lo contrario, resultarían actuaciones arbitrarias y al margen de toda regulación.

El siguiente Criterio Jurisdiccional 6/2014² resultó de la solicitud de devolución de un saldo a favor que fue rechazada. En este caso, el contribuyente había obtenido ingresos por intereses por cantidad menor a 100 mil pesos. Al aplicar el artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) vigente en el año 2010 –disposición que señalaba que la retención sobre esos ingresos por intereses menores a 100 mil pesos era considerada como un pago definitivo– la autoridad fiscal estimó que no había posibilidad de obtener algún saldo a favor.

PRODECON consideró que este razonamiento no era adecuado ya que el hecho de que se efectuara esa retención y se considerara como un pago definitivo, no traía como consecuencia necesaria que el impuesto pagado fuera el debido.

El razonamiento que sostuvo el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, fue que se tenía que atender al régimen del gravamen de los ingresos por intereses, porque el ISR debe calcularse sobre los intereses reales positivos y no sobre los intereses nominales que aparecen en las constancias de retención.

¹ Criterio Jurisdiccional 3/2014, aprobado 1ra. sesión ordinaria 24/01/2014, de rubro: "DEVOLUCIÓN. LA RESOLUCIÓN RELATIVA ES ILEGAL A CRITERIO DEL ÓRGANO JURISDICCIONAL, CUANDO LA DOCUMENTACIÓN ADICIONAL SE SOLICITA FUERA DE LOS PLAZOS ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN". El citado numeral establece la obligación de la autoridad fiscalizadora de devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales, estableciendo en su párrafo sexto que se tendrá por desistida de la solicitud de devolución, al contribuyente que incumpla con los requerimientos de datos, informes o documentos adicionales que, en los plazos fijados por el mismo precepto, considere necesarios para verificar la procedencia de la solicitud respectiva; por tanto, si la autoridad administrativa no se ajusta a los plazos de 20 y 10 días regulados en el párrafo sexto del artículo invocado, en criterio del Órgano Jurisdiccional que conoció del caso, no es lógico ni jurídico considerar que se pueda requerir información o documentación en un momento posterior, pues ello se traduciría en una actuación arbitraria y al margen de toda regulación, ya que si bien es cierto tiene la facultad de determinar la procedencia de la devolución del saldo a favor solicitado, la autoridad debe hacerlo conforme a las reglas establecidas en la propia disposición. De este modo, fuera de los plazos señalados, la autoridad queda obligada a resolver la solicitud de devolución con la documentación con la que cuente.

² Criterio Jurisdiccional 6/2014, aprobado 1ra. sesión ordinaria 24/01/2014, de rubro: "DEVOLUCIÓN DE PAGOS EN EXCESO. ES DE DOS CLASES, SEGÚN CRITERIO JURISDICCIONAL". De la lectura integral y sistemática del artículo 22, del Código Fiscal de la Federación, se desprende que la devolución de cantidades pagadas en exceso al fisco federal es de dos clases: pagos indebidos y saldos a favor. A ello se suma que la orden de devolver saldos a favor, previa verificación o revisión de los documentos que tiene la autoridad hacendaria o los aportados por el contribuyente, no es definitiva, de tal modo que no constituye resolución favorable al particular, quedando a salvo la posibilidad de ulteriores comprobaciones a fin de determinar la procedencia o improcedencia de la cantidad cuya devolución se efectuó previamente por las autoridades competentes, al comprobarse el cumplimiento de las obligaciones fiscales del causante. La resolución sobre pagos indebidos, según criterio del Órgano Jurisdiccional, a contrario sensu, es definitiva, porque el enunciado normativo que califica como resolución no favorable al contribuyente la orden de devolver el saldo a favor, no fue establecido en forma expresa por el legislador respecto de los pagos indebidos, de aquí que no puede darse una interpretación extensiva de la norma sobre el particular.

Así, si la retención realizada por una institución financiera, aunque sea considerada como un pago definitivo, es superior a los ingresos que verdaderamente obtuvo el contribuyente, este puede acceder a un saldo a favor.

Respecto del Criterio Jurisdiccional 8/ 2014,³ la argumentación y la estrategia que planteó la Procuraduría, permitió al TFJFA hacer una interpretación de lo dispuesto en el artículo 176, fracciones I, II y IV de la Ley del ISR, vigente hasta el año pasado, que se refiere a las deducciones personales. La fracción primera alude al concepto de los honorarios médicos y dentales; la fracción segunda a gastos funerarios y la fracción cuarta a los intereses reales pagados por créditos hipotecarios.

En este asunto, el órgano jurisdiccional también interpretó el entonces artículo 238 del Reglamento de la Ley del ISR, que establece la opción para los trabajadores de presentar una declaración anual, aunque no estuvieran obligados a ello, siempre y cuando manifestaran un saldo a favor.

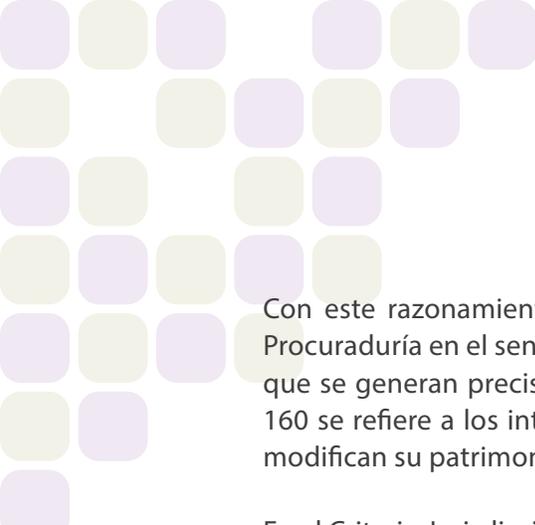
El TFJFA estableció que si bien el artículo 238 del Reglamento estipula que el saldo a favor debía ser consecuencia de la aplicación de las deducciones contenidas en las fracciones primera y segunda del ya mencionado artículo 176 de la Ley del ISR (honorarios médicos, honorarios dentales y gastos funerarios); esto no implicaba una imposibilidad legal para deducir intereses por créditos hipotecarios (fracción IV, artículo 176, Ley del ISR), ya que el artículo 238 del Reglamento no prohíbe esta circunstancia, y además, no existía dispositivo fiscal alguno que lo hiciera.

El Criterio Jurisdiccional 11/2014⁴ es muy interesante porque el órgano jurisdiccional hizo un análisis de la naturaleza de los intereses. Por un lado, estableció que los intereses que se regulan en los artículos 9, 158 y 159 de la Ley del ISR vigente hasta el año pasado, implican que el contribuyente realiza una actividad por la cual obtiene un ingreso que modifica su patrimonio y, por lo tanto, hay que cubrir el impuesto respectivo.

Por otro lado, estableció los intereses a que se refiere el artículo 22-A del CFF, resultan de una sanción a la autoridad; es decir, es un pago a cargo de la autoridad por la mora en la devolución de las cantidades a favor del contribuyente.

³ Criterio jurisdiccional 8/2014, aprobado 1ra. sesión ordinaria 24/01/2014, de rubro: "DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR. DERECHO DE LOS CONTRIBUYENTES A PRESENTAR DECLARACIÓN ANUAL Y A DEDUCIR INTERESES REALES EFECTIVAMENTE PAGADOS POR CRÉDITOS HIPOTECARIOS". De lo dispuesto por los artículos 176, fracciones I, II y IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta en su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, y 238, del Reglamento de la indicada ley, no se desprende, según la interpretación del Órgano Jurisdiccional, la imposibilidad legal de los contribuyentes que únicamente obtienen ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado de solicitar la devolución del saldo a favor, derivado de la deducción de intereses reales efectivamente pagados por créditos hipotecarios destinados a casa habitación contratados con los integrantes del sistema financiero, ya que el hecho de que el causante haya presentado declaración anual del ejercicio no trae como consecuencia la pérdida del derecho a la aplicación de deducciones y a la solicitud del saldo a favor, pues para ello debe tenerse en cuenta lo previsto en la fracción IV del primero de los numerales citados, máxime que no existe precepto legal alguno que prohíba a los Párrafo 6 de 17 contribuyentes de que se trata, presentar la declaración anual, ni que establezca la pérdida del derecho a solicitar alguna cantidad a favor por la presentación de dicha declaración.

⁴ Criterio Jurisdiccional 11/2014, aprobado 3ra. sesión ordinaria 28/03/2014, de rubro: "DEVOLUCIÓN. PAGO DE INTERESES EN TÉRMINOS DEL ART 22-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN OPINIÓN DEL ÓRGANO JURISDICCIONAL, NO ESTAN GRAVADOS EN TÉRMINOS DE LOS ARTÍCULOS 9, 158, 159 Y 160 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA". De lo dispuesto por los indicados numerales se desprende que la naturaleza de los intereses regulados en los citados ordenamientos legales es diversa, lo anterior en virtud de que los intereses conforme a los artículos 9, 158 y 159 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, derivan de una actividad desplegada por el contribuyente, mediante la cual obtiene ingresos que modifican su patrimonio, y por los que tiene que pagar el gravamen respectivo; mientras que los intereses conforme al artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación, constituye un pago por mora, ocasionado por la omisión de la autoridad fiscal de efectuar en tiempo y forma la entrega del saldo a favor o del pago indebido a un contribuyente. Por tanto, en opinión del órgano jurisdiccional, no resulta válido considerar que si la autoridad fiscal entrega al contribuyente intereses derivados de la negligencia, dolo o mala fe en el pago de que se trate fuera del tiempo y forma legales, deban gravarse de conformidad con lo Párrafo 8 de 17 dispuesto en el artículo 160, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, concomitantemente, también a criterio de la sala del conocimiento, del análisis de los preceptos referidos no se observa la facultad de la autoridad fiscal ni la obligación del contribuyente de pagar impuesto sobre la renta por concepto de intereses en términos del artículo 22-A mencionado, de lo cual se sigue que el SAT, al emitir la resolución que ordena la retención del impuesto a los intereses devueltos, se extralimita de las facultades que la ley le concede, pues los artículos indicados de la Ley del Impuesto sobre la Renta no hacen referencia a algún tipo de retención respecto del monto que se entregue al contribuyente por concepto de intereses pagados por indemnización.



Con este razonamiento, el Tribunal declaró fundado el argumento establecido por la Procuraduría en el sentido de que era ilegal que la autoridad pretendiera gravar intereses que se generan precisamente por la actuación morosa de la autoridad, pues el artículo 160 se refiere a los intereses que son generados por la actividad del contribuyente que modifican su patrimonio.

En el Criterio Jurisdiccional 12/2014⁵ se plasma una problemática reiterada: rechazo de las solicitudes de devoluciones por exceso en la retención de sueldos y salarios.

La autoridad fiscal argumentaba que al revisar solicitudes, detectaba discrepancias entre lo manifestado por el patrón retenedor en sus declaraciones informativas, y lo que se plasma en las constancias de retenciones que exhibían los propios contribuyentes en las solicitudes, y por tanto, no procedía la devolución; incluso, la autoridad invitaba a los contribuyentes a que acudieran con sus patrones para solucionar el problema.

En este caso, el órgano jurisdiccional fue muy puntual al establecer que lo anterior no era una razón válida para rechazar los trámites de devoluciones. Señaló que se estaba perdiendo de vista que las constancias de retenciones son el único medio de información con el que cuentan los contribuyentes al presentar su declaración anual y conocer si existe o no un saldo a favor. Asimismo, señaló que en todo caso, se le estarían imputando al pagador de impuestos errores que él no cometió.

Finalmente, en lo que toca al Criterio Jurisdiccional 13/2014,⁶ el tema radicó en la determinación de créditos fiscales por devoluciones indebidas. La Sala fiscal del TFJFA validó el argumento de la Procuraduría en el sentido de que, la determinación de un crédito fiscal con sólo una invitación contenida en un oficio; sin que se haya ejercido facultades de comprobación, no daba cumplimiento a lo establecido en el artículo 22, párrafo 15° del CFF (ejercicio de facultades de comprobación para verificar la devolución), pues estos oficios que emitía la autoridad invitando a los contribuyentes a corregir su situación no se formulan en términos del artículo 42 del CFF, que es el que regula estas facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

⁵ Criterio Jurisdiccional 12/2014, aprobado 3ra. sesión ordinaria 28/03/2014, de rubro: "DEVOLUCIÓN. ES ILEGAL NEGAR UN SALDO A FAVOR POR ERRORES COMETIDOS POR EL PATRÓN RETENEDOR AL MOMENTO DE PRESENTAR LA DECLARACIÓN ANUAL INFORMATIVA DE SUELDOS, SALARIOS, CONCEPTOS ASIMILADOS Y CRÉDITO AL SALARIO" (entonces vigente). De conformidad con lo dispuesto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes a los que se les hayan retenido cantidades en exceso por concepto de sueldos, salarios o asimilados, tienen el derecho de solicitar la devolución de los saldos a favor generados en el ejercicio correspondiente. Para tal efecto, el contribuyente a través de las constancias de sueldos, salarios, conceptos asimilados y crédito al salario (entonces vigente), que recibe de su patrón retenedor, puede determinar en su declaración anual si existe o no un saldo a su favor, tomando como base las cantidades relativas a ingresos percibidos e impuesto retenido que se señale en dichas constancias. Así, a criterio del Órgano Jurisdiccional es ilegal que la autoridad fiscal niegue una devolución argumentando que existen discrepancias entre lo manifestado por el patrón retenedor en su declaración anual informativa de sueldos, salarios, conceptos asimilados y crédito al salario (entonces vigente), y lo señalado en las constancias que le fueron entregadas al contribuyente, mismas que constituyen la fuente de información para la elaboración de su declaración anual, pues el pagador de impuestos sólo tiene acceso a éstas últimas y no así a la declaración anual informativa que presenta el patrón ante las autoridades fiscales. Por tanto el Órgano Jurisdiccional concluyó que la autoridad fiscal no puede negar una devolución de saldo a favor con base en errores cometidos por el patrón retenedor en su declaración anual, pues dichos errores no son imputables al contribuyente.

⁶ Criterio Jurisdiccional 13/2014, aprobado 3ra. sesión ordinaria 28/03/2014, de rubro: "DEVOLUCIÓN. LA INVITACIÓN PARA REVISAR Y CORREGIR LA DECLARACIÓN ANUAL, EN OPINIÓN DEL ÓRGANO JURISDICCIONAL, NO PUEDE CONSIDERARSE COMO EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN, PARA EFECTOS DEL DÉCIMO QUINTO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN". A fin de dar cumplimiento a lo establecido en el citado artículo, la autoridad fiscal antes de determinar un crédito fiscal por una devolución indebida, debe de ejercer las facultades de comprobación a fin de verificar la procedencia de la misma. Así, el Órgano Jurisdiccional concluyó que emitir previamente a la liquidación una invitación para que el contribuyente revise y corrija su declaración anual, no puede considerarse que la autoridad fiscal haya ejercido sus facultades de comprobación para efectos de determinar el crédito fiscal a que se refiere el décimo quinto párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, pues el oficio que contenga dicha invitación no se emitió en términos del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que es el que regula las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

Licenciado Gerardo Nieto Martínez

Antes que nada, quiero agradecer a la Procuraduría su amable y generosa invitación para estar con todos ustedes. Es un honor para mí compartir algunas ideas sobre este apasionante mundo fiscal.

Estos criterios que hacen referencia a las devoluciones son importantes para los abogados que nos dedicamos a litigar en materia fiscal. La evolución en materia de devoluciones en el Código Fiscal ha sido bien compleja. Hoy existen 16 supuestos diferentes que pueden surgir con motivo de la presentación de una solicitud de devolución. Hace algunos años nada de esto existía.

En principio, el plazo para que la autoridad fiscal realice las devoluciones sin tener que pagar intereses, es de 40 días, pero si analizamos los artículos 22 y el 22-A del CFF, vemos que este plazo de 40 días resulta muy subjetivo porque se puede convertir en 260 días hábiles.

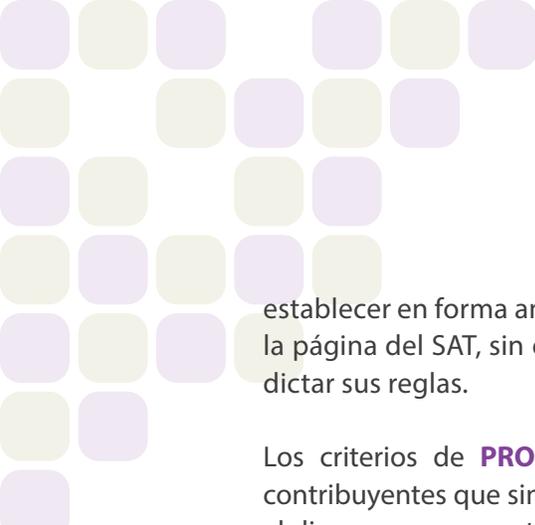
Recordemos que dichos artículos establecen la posibilidad de que la autoridad requiera cierta documentación. Después de que el particular aporte la documentación, la autoridad puede hacer nuevos requerimientos al particular respecto de la información que ya proveyó. Además, si la autoridad tiene algunas inquietudes, puede iniciar facultades de fiscalización específicamente respecto a la solicitud de devolución. Y esas facultades de fiscalización pueden llevarse a cabo en 90 días, o llegar a ser de 180 días. Así, los 40 días que establece el CFF se pueden traducir a un plazo mucho mayor.

Por ello, estos criterios emitidos por el TFJFA y los Tribunales Colegiados de Circuito son muy importantes y muy útiles al sentar bases y confirmar que hay un marco legal al cual debemos sujetarnos todos, incluso la propia autoridad fiscal.

Los criterios mencionados, sobre todo el 13/2014, cobran mayor relevancia en la actualidad. Sabemos que estos días han sido días efervescentes por la presentación de múltiples demandas de amparo en contra del polémico artículo 28, fracción IV, del CFF que entró en vigor este año, que establece la obligación de ingresar en la página del SAT la contabilidad y explicar detalladamente la información ahí contenida.

Hago referencia a esto porque la regla 1.2.8.8 de la Resolución Miscelánea para 2014 faculta a la autoridad fiscal para condicionar una devolución o compensación a la constancia que se exhibió con la contabilidad en términos artículo 28, fracción IV, del CFF.

Esto genera algunas inquietudes, de ahí la importancia de estos criterios. Desde mi punto de vista, el artículo 28, fracción IV, puede violar la garantía de seguridad jurídica al



establecer en forma amplia y a la vez lacónica la obligación de ingresar la contabilidad en la página del SAT, sin establecer los márgenes en los cuales la autoridad pueda actuar al dictar sus reglas.

Los criterios de **PRODECON** vienen a abonar mayor seguridad jurídica a todos los contribuyentes que simplemente presentamos una solicitud de devolución para recuperar el dinero que es nuestro y que la autoridad fiscal tiene, ya sea por concepto de un saldo a favor o de un pago de lo indebido.

Doctor Miguel de Jesús Alvarado Esquivel

Quiero expresar mi más amplio y sincero agradecimiento a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente por la amable invitación que me ha hecho para participar en este Foro.

Desde luego que estos criterios son de suma importancia, pues constituyen una verdadera doctrina de protección de los derechos de los gobernados en su papel de contribuyentes. Estas interpretaciones surgen de resoluciones y sentencias del TFJFA y de los tribunales del Poder Judicial de la Federación. Esas semillas que son las sentencias, son producidas de controversias entre Fisco y contribuyentes, donde cada uno hace valer sus propios argumentos.

Si estos criterios que hoy nos convocan han dado la razón a los contribuyentes, ha sido gracias a un buen argumento, a una buena defensa. Los criterios no nacen ni caen del cielo; se producen gracias a un buen defensor. Si el Tribunal no hubiese recibido buenos argumentos, hoy no estaríamos aquí discutiendo estos criterios, evidentemente como doctrina protectora de los derechos de los gobernados como contribuyentes.

El problema con estos criterios, es que a veces se quedan en el archivo de los tribunales. Surgen controversias en distintos tribunales sobre de los mismos temas, y cada tribunal adopta un criterio según su punto de vista, lo que resulta en criterios diferentes. Se generan contradicciones, que se resuelven en un Tribunal Colegiado de Circuito o en la Suprema Corte, y hasta que se convierten en jurisprudencia podemos decir que esos criterios son una doctrina obligatoria para todos los tribunales inferiores; por ejemplo una jurisprudencia de la Suprema Corte obliga a las Salas, a los Colegiados y a los Juzgados federales, así como al TFJFA.

Gracias a esos criterios que se convierten en jurisprudencia, gracias a los argumentos del defensor, se producen y multiplican los derechos protectores, ya no sólo en el juicio objeto de esa sentencia en donde quedó protegido el derecho a la devolución, sino que esas interpretaciones, de irse reproduciendo, pasan de criterios orientadores a doctrina obligatoria.



Por eso es importante que el contribuyente se acerque a su defensor, que éste lleve planteamientos a los tribunales y lleguemos a la jurisprudencia, porque con eso se va a lograr además, la protección de los derechos de seguridad jurídica (que todos los tribunales resuelvan de igual forma), y de igualdad de trato de todo gobernado.

Todos los tribunales resolveremos las mismas controversias con las mismas sentencias en cuanto a criterio se refiere, y así esas interpretaciones, nacidas de la pluma y del papel del defensor del contribuyente, llegaran a producir un amplio abanico de protección de los derechos de los contribuyentes.

Sería un ejemplo loable que la autoridad fiscal, al realizar todas sus actuaciones (liquidaciones, devoluciones, etc.) se acoja a lo establecido en la jurisprudencia. Por ejemplo, en el tema de devoluciones, no hacer requerimientos fuera de plazo, porque eso viola el derecho humano ya reconocido en jurisprudencia de nuestros máximos tribunales, pues esto no sólo implica el incumplimiento de la jurisprudencia, sino del Estado de derecho, al desafiar a su garante que es el Poder Judicial de la Federación.

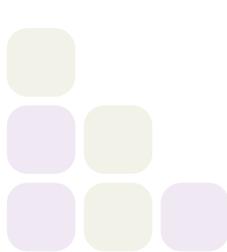
Esto demuestra que el artículo 1º de nuestra Constitución es una reforma que debe llegar a todas las autoridades. De tal manera que, como reza un proverbio africano: “Si quieres llegar a la esquina, camina solo; si quieres llegar más lejos, camina acompañado”. Este es el caso del defensor que es la Procuraduría, llevando a tribunales los argumentos; de la autoridad defendiéndose, haciendo valer legítimamente todos sus derechos; y del Tribunal sentando jurisprudencia. Todos en comunión hacen realidad una cultura de respeto a los derechos de los pagadores de impuestos.

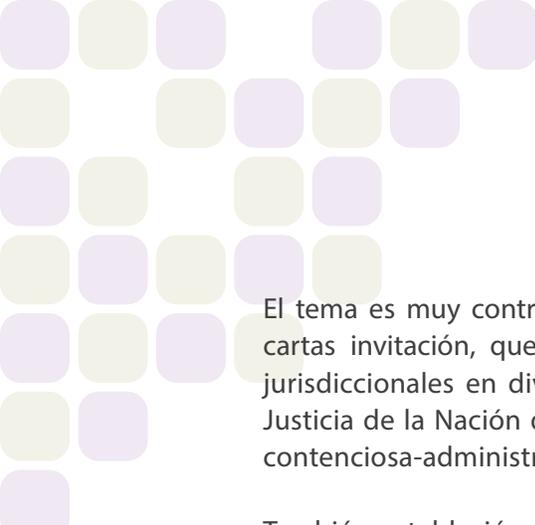
En estos casos que comentamos, la autoridad fue oída y vencida, ésta expresó legítimamente todos sus argumentos pero no recibió sentencia e interpretación a su favor. Esto quiere decir que no se impone arbitrariamente la jurisprudencia o el criterio de interpretación, debe respetar el Estado de derecho.

Tema dos: Criterio jurisdiccional sobre cartas invitación

Maestro José Barba Calvillo

Las cartas invitación se entregaron a diversas personas que habían recibido en sus cuentas bancarias depósitos en efectivo y que, por lo tanto, el SAT consideraba que estas cantidades deberían tratarse como ingresos, por los que se tenía que cubrir el pago del ISR. En éstas cartas se daba la opción de cubrir la contribución en cierto número de parcialidades, y en muchas ocasiones también se invitaba a las personas a darse de alta en el Registro Federal de Contribuyentes. Estos casos permitieron que la Procuraduría pudiera brindar una serie de servicios a los pagadores de impuestos.





El tema es muy controversial, hubo una impugnación masiva a nivel nacional de estas cartas invitación, que trajo como consecuencia pronunciamientos de las autoridades jurisdiccionales en diversos sentidos. Finalmente, el año pasado la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que las cartas invitación no eran impugnables en sede contenciosa-administrativa.

También estableció que estas cartas invitación eran actos declarativos a través de los cuales la autoridad exhortaba a los contribuyentes a que corrigieran la irregularidad que se había detectado y que esto no generaba una afectación en su esfera jurídica, porque la autoridad sólo estaba dando a conocer una cantidad que obraba en sus registros, que posteriormente podría ser utilizada o no para el ejercicio de las facultades de comprobación, lo que no implicaba la existencia de una resolución que estuviera determinando obligaciones para el contribuyente fiscalizado.

Lo anterior resulta en la falta del elemento de definitividad que es requerido para poder acceder al juicio de nulidad. Todo este razonamiento lo encontramos en la Jurisprudencia 62/2013 emitida por la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal.

Ante esta situación, la Procuraduría como un verdadero *Ombudsman* en materia fiscal, se dio a la tarea de buscar nuevas estrategias de defensa que permitieran poner sobre la mesa, las ilegalidades que se consideraba adolecían estas cartas invitación, para que pudieran ser analizadas. Estos son los antecedentes del Criterio Jurisdiccional 10/2014.⁷

Este criterio surge cuando una persona que recibió una carta invitación, inconforme con la observación que hizo la autoridad, presentó un escrito de aclaración sobre el origen de sus depósitos. Esta aclaración obtuvo una respuesta en donde la autoridad básicamente se limitó a reiterar lo ya señalado en la carta invitación.

Esta circunstancia permitió que la Procuraduría actuara como abogado patrono del contribuyente, y después de interponer varios medios de defensa, que incluso fueron del conocimiento del Poder Judicial de la Federación, el TFJFA determinó que estas cartas invitación y el oficio por el que se da respuesta al escrito aclaratorio, constituyen actos administrativos que guardan una íntima vinculación y que, por lo tanto, ambos deben de cumplir con el principio de la debida fundamentación y motivación que resguarda nuestro artículo 16 constitucional.

⁷ Criterio Jurisdiccional 10/2014, aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 28/03/2014, de rubro: "CARTA INVITACIÓN Y OFICIO RESPUESTA AL ESCRITO ACLARATORIO SOBRE DEPÓSITOS EN EFECTIVO. EN OPINIÓN DEL ÓRGANO JURISDICCIONAL, SON ACTOS ADMINISTRATIVOS VINCULADOS QUE DEBEN CUMPLIR CON LA DEBIDA FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN". De conformidad con los artículos 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, todo acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que la autoridad debe señalar de manera precisa los preceptos legales aplicables al caso concreto; y por lo segundo, que en los propios actos se detallen de manera expresa y clara las razones de hecho que llevan a la autoridad a la aplicación de los preceptos legales respectivos, es decir, aquellas circunstancias que actualizan los supuestos contenidos en las normas legales en que la autoridad funde su acto. Ahora bien, la denominada carta invitación, que insta al contribuyente a pagar el impuesto Página 7 de 17 sobre la renta del ejercicio que corresponda, a darse de alta en el registro federal de contribuyentes y a presentar la declaración del ejercicio, así como el oficio que responde al escrito aclaratorio de la persona invitada reiterándole el cumplimiento de aquellas obligaciones fiscales, en la medida que constituyen actos administrativos que guardan íntima vinculación, para cumplir con la garantía de legalidad de los actos de autoridad, a criterio del órgano jurisdiccional deben: 1) detallar cuál es la información que obra en la base de datos de la autoridad emisora, pues es el soporte de la determinación presuntiva de que los depósitos en efectivo son ingresos acumulables; 2) expresar las razones o circunstancias por las cuales se consideró que los depósitos en efectivo en la cuenta bancaria del contribuyente constituyen ingresos acumulables, en términos de los artículos 166 y 167, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013; y 3) demostrar que previamente a formular la liquidación respectiva se respetó el procedimiento dispuesto en el artículo 107 de la misma ley.

De no darse tales requisitos, la carta invitación –sostiene la sala fiscal del conocimiento– constituirá un acto de autoridad viciado de origen que, al estar vinculado estrechamente a la respuesta dada por la autoridad al escrito aclaratorio del contribuyente, tornará ilegal también a esta última, habida cuenta que, por una parte, al no efectuarse la determinación presuntiva conforme al procedimiento dispuesto en el citado artículo 107, de observancia obligatoria respecto de depósitos en efectivo en cuentas bancarias, éstos no podrán considerarse como ingresos acumulables; y por otra, puesto que el oficio de respuesta de la autoridad al insistir, regularmente, en la "invitación" al contribuyente para modificar su situación fiscal, con los mismos argumentos utilizados en el acto primigenio, le da un efecto vinculante a ambos actos administrativos.



La Sala Fiscal del TFJFA, al analizar estos dos documentos en función de este razonamiento, consideró que en primer lugar, no daban referencia sobre la información que obraba en la base datos de la autoridad a fin de dar sustento a la determinación presuntiva; y en segundo lugar, tampoco daban las razones del por qué los depósitos debían que ser considerados como ingresos acumulables. Por tanto, señaló que no se había dado cumplimiento al procedimiento que regula la discrepancia fiscal, más aún si el artículo 107 de la Ley del ISR vigente hasta el año pasado, se citaba como fundamento en las cartas invitación.

Después de este análisis, la conclusión a la que llega la autoridad jurisdiccional es que estas cartas invitación se constituían como un acto viciado de origen, que generan por ende la nulidad del oficio por medio del cual se da respuesta al escrito aclaratorio.

Doctor Miguel de Jesús Alvarado Esquivel

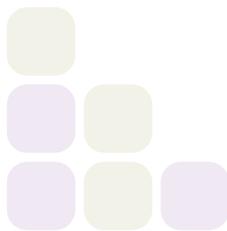
Este criterio junto con otros que se han emitido en este mismo sentido, demuestran los buenos oficios del defensor del contribuyente. Al existir una jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal, concretamente de la Segunda Sala, que estableció por contradicción de tesis de colegiados y por votación mayoritaria, que las cartas invitación no son impugnables al juicio de nulidad, los contribuyentes no podían defenderse contra esas cartas invitación.

Pero el buen oficio del defensor es precisamente buscar la manera de provocar el acto que abra las puertas de la jurisdicción. Aquí el buen litigante en materia fiscal, la Procuraduría, ha obtenido un trofeo o una medalla de oro, pues de este criterio, han resultado ganadores tanto los contribuyentes como los demás operadores jurídicos.

Ligar el oficio de respuesta a la aclaración del contribuyente obliga a la autoridad a responder y, desde luego, como todo acto de autoridad, la respuesta debe de cubrir los requisitos del artículo 16 constitucional, debe estar fundado y motivado, en cuanto a la estimación del depósito como un ingreso gravable, en cuanto a la obligación de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes y en cuanto a la obligación de presentar una declaración anual, así como respecto a los supuestos de la ley correspondientes en que se ubica al contribuyente, etcétera.

Y de esa manera se logró. Ese es el oficio del buen defensor, cuando se logra que el Tribunal admita la demanda y resuelva la cuestión de fondo, evitando que la controversia se vuelva más gravosa para todos: para el contribuyente, para el propio defensor y para los tribunales.

Fíjense hasta dónde llegan las cosas, es más fácil defenderse contra una orden de presentación del Ministerio Público que contra una carta invitación del SAT, pues la orden de presentación sí está sujeta al escrutinio jurisdiccional a través de los medios de defensa correspondientes, pero este acto que es parte liquidación, parte requerimiento y parte invitación –la carta invitación–, no.





Cuando digo que es parte liquidación, es porque viene el formato de pago y hasta la invitación a pagar en seis parcialidades. Además, es una liquidación porque, es una determinación de la autoridad. Como dijo el profesor Giuliani Fonrouge, la determinación exige tres pasos: primero, la constatación de realización del hecho imponible (la obtención de ingresos); segundo, la aplicación de deducciones a esos ingresos si los hubiera; y tercero, la obtención de una cuota tributaria. Es decir, esos tres requisitos que establece la doctrina se encuentran presentes en la carta invitación.

La jurisprudencia mencionada fue resultado de un voto por mayoría de los ministros. Yo, con todo respeto, comulgo la minoría: la carta invitación es un acto de autoridad, sí es una resolución definitiva ya que no sólo fija las bases de liquidación, es una auténtica liquidación. Además, tiene apercibimientos con consecuencias, como el inicio de facultades de comprobación, y solo basta revisar el artículo 42 del CFF para saber cuáles de esas facultades se pueden ejercer.

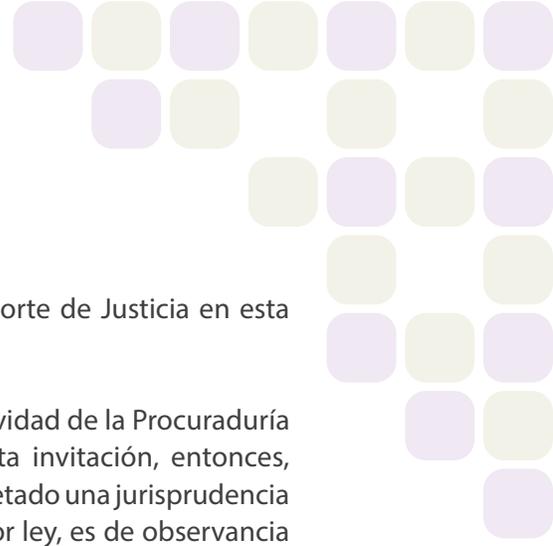
Licenciado Gerardo Nieto Martínez

El criterio de la Corte en esta jurisprudencia sostuvo que no eran impugnables tal vez porque después de su notificación no se iniciaba el procedimiento administrativo de ejecución y, por ende, sostuvo que no era un acto definitivo que genera un perjuicio jurídico al particular.

Sólo porque no se inicia el procedimiento administrativo de ejecución no se toma en cuenta lo que surge después del documento aclaratorio e incluso de la determinación de pago en seis parcialidades. Si todo esto no genera un perjuicio, parece que se necesita exponer al contribuyente a un embargo o a una ejecución, para que su esfera jurídica se vea afectada. Esto sería tanto como afirmar que no hay afectación a la esfera jurídica en forma conceptual o declarativa.

Pero si leemos el artículo 14, fracciones I y IV de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tenemos que concluir que sí hay elementos para que proceda la impugnación en contra de este tipo de cartas invitación. La fracción I establece que procede la impugnación contra resoluciones que determinen una obligación fiscal en cantidad líquida o que den las bases para su liquidación o que den ciertos elementos que sean útiles para poder determinar en cantidad líquida la obligación fiscal. No dice que tenga que ser producto de alguna de las facultades de fiscalización a que se refiere el 42 del CFF.

De tal manera que puede proceder la impugnación conforme a esta fracción, pero si no procede, suponiendo sin conceder, entonces tenemos la fracción IV del mismo artículo 14 de la Ley Orgánica del TJFA, la cual establece que la impugnación procede en contra de cualquier otro acto de autoridad que genere un perjuicio fiscal. Es posible que en este



caso estemos frente a este supuesto. Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia en esta jurisprudencia sostuvo que no era impugnabile.

Lo más rescatable de este criterio, es el hecho de que con la creatividad de la Procuraduría se haya vinculado la respuesta al escrito aclaratorio con la carta invitación, entonces, podemos decir que esta resolución pudiera haber violado o no respetado una jurisprudencia de la Corte, que a la luz del 199 de la Ley de Amparo, de la anterior ley, es de observancia obligatoria.

De hecho, la Sala resolvió que no era impugnabile este tipo de resoluciones ni aun vinculando la aclaración o la carta invitación que hace la autoridad con el acto que posteriormente emite otra vez la autoridad en respuesta al escrito en donde el contribuyente pretende aclarar esa carta invitación.

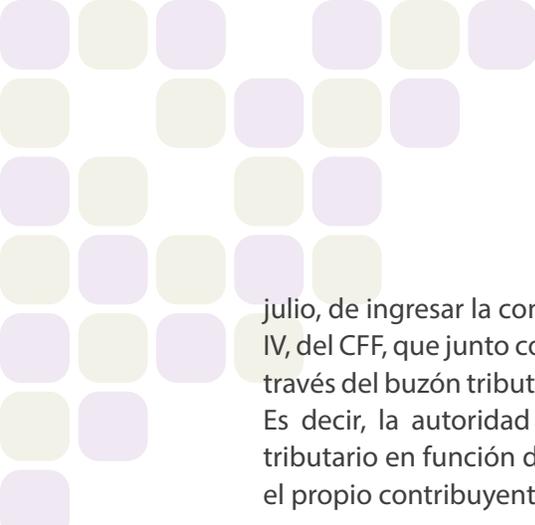
De tal manera que el hecho de que el Tribunal Colegiado haya señalado que en forma vinculada esa carta invitación con el oficio posterior de la autoridad fiscal, en el que básicamente la autoridad confirma su criterio después de analizar los argumentos del particular, es algo distinto, que escapa del ámbito de aplicación de la jurisprudencia que emitió la Suprema Corte, y que sobre estas bases al tratarse de un hecho distinto procede un análisis autónomo, independiente, ajeno a la jurisprudencia. Me parece que en forma atinada resuelve que sí es impugnabile.

El Tribunal Colegiado le pide a la Sala: “Por favor, Sala, vuelve a analizarlo con libertad de jurisdicción y emite tu resolución considerando que no se trata sólo de una carta invitación, hay un acto posterior vinculado a la primera”.

Y la Sala, en una resolución muy interesante, concluye que efectivamente considerando los dos actos vinculados, sí es una resolución impugnabile ante el TFJFA; el cual procedió al análisis y declaró su nulidad.

Algo muy interesante con respecto de este criterio, es que se señala que en virtud de que la autoridad no ejerció previamente su facultad fiscalizadora, la cual se encuentra regulada en el artículo 42 y otros como el 107 del Código Fiscal (establecen la posibilidad de que el Fisco revise y si ve alguna discrepancia entre los ingresos y egresos de un particular, puede indagar y, en su caso, determinar una posible contribución cuyo pago se omitió); es decir, no hubo ningún tipo de acto fiscalizador previo, entonces el acto no está fundado ni motivado, a pesar de que existen algunos elementos para hablar de una liquidación, como el pago en seis parcialidades.

Esto tiene que ver con que a partir del 30 de junio entró en vigor la figura del buzón tributario, y esta figura tiene íntima relación con la obligación que entró en vigor el 1 de



julio, de ingresar la contabilidad a la página del SAT, de acuerdo con el artículo 28, fracción IV, del CFF, que junto con el artículo 53 del mismo Código, establecen la posibilidad de que a través del buzón tributario la autoridad fiscal pueda notificar las llamadas pre-liquidaciones. Es decir, la autoridad podrá notificar pre-liquidaciones electrónicas a través del buzón tributario en función de la información que la autoridad tenga; esto es, la información que el propio contribuyente ingresa en cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Si bien es cierto el artículo 42, fracción IX, del CFF, también fue objeto de reforma para establecer que la autoridad puede revisar la información que le proporciona el contribuyente a la luz del artículo 28, fracción IV del CFF, y que eso podía generar la notificación de una pre-liquidación electrónica; habría que preguntarnos si este ejercicio de la facultad fiscalizadora cumple con la garantía de seguridad jurídica ahora llamado derecho fundamental de seguridad jurídica.

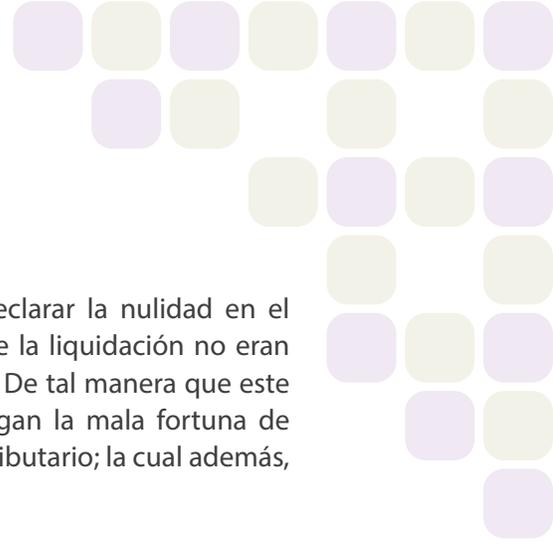
Hace más de 15 años, surgió el artículo 42-A del CFF que establece la facultad de la autoridad fiscal para requerir a los contribuyentes información, con el fin de planear actos de fiscalización. Meses después de que entró en vigor esta disposición, la autoridad requirió a un par de contribuyentes toda su información con ese fin, lo que nos llevó a hacer un análisis constitucional sobre este artículo y concluimos que había elementos muy razonables para estimar que era inconstitucional.

Entonces, se presentó una demanda de amparo solicitando la suspensión del acto reclamado para el efecto de que el contribuyente no tuviera que cumplir con ese requerimiento con base en el artículo 42-A. Nos parecía que violaba la garantía de seguridad jurídica en la medida en que había que proveer a la autoridad información sin saber qué iba a hacer ésta con dicha información, sin conocer las reglas del juego, ni cuándo ésta iba a informar al contribuyente respecto de las inquietudes.

En este caso, el Juez de Distrito concede la suspensión y el amparo. La autoridad fiscal recurre y entonces el expediente se va a la Suprema Corte de Justicia, y finalmente la Suprema Corte de Justicia en varias sesiones durante el año 2001 resuelve que este artículo es inconstitucional por unanimidad de votos del Pleno.

Llama la atención que algunos ministros, todavía hoy ministros como don Juan Silva Meza, hubieran externado en ese entonces, que este tipo de facultades son inconstitucionales en la medida en que está bien que el Fisco revise (visita domiciliaria, revisión de gabinete, revisión de escritorio, revisión al dictamen, en fin), pero en un contexto de seguridad jurídica.

Uno de los ministros comentó: esto pareciera una facultad encubierta que no resulta apegada al artículo 16 Constitucional.



Comento toda esta historia porque una de sus razones para declarar la nulidad en el caso sobre cartas invitación que se comenta fue que las bases de la liquidación no eran consecuencia del ejercicio de facultades de fiscalización del Fisco. De tal manera que este criterio puede ser sumamente interesante para aquellos que tengan la mala fortuna de encontrarse con una notificación de pre-liquidación en su buzón tributario; la cual además, a partir del cuarto día se tiene como legalmente notificada.

Este criterio desde luego me parece interesante para aquellos que opinen que esta forma de comunicación puede ser peligrosa y tal vez puede llegar a ser discutible su constitucionalidad.

Tema tres: Criterio jurisdiccional sobre declaración en ceros de pequeños contribuyentes

Maestro José Barba Calvillo

Al igual que con el tema de las cartas invitación y el de las devoluciones, una cantidad importante de contribuyentes que pertenecían al extinto Régimen de Pequeños Contribuyentes se acercaron a la Procuraduría.

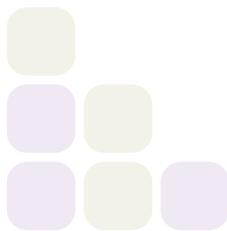
El problema principal que nos externaban los pagadores de impuestos, es que estaban ante una imposibilidad de dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales, resultado de su situación de hecho.

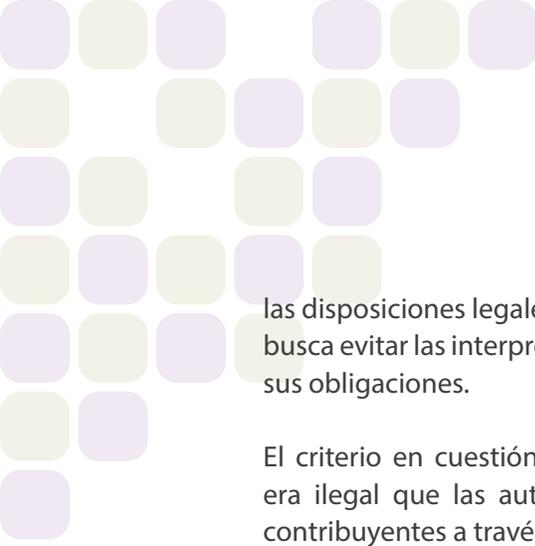
Recordemos que este Régimen de Pequeños Contribuyentes que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre del año pasado establecía la obligación de enterar el ISR, el IVA y el IETU, a través de la presentación de una declaración bimestral que se constituía como un pago único de estas contribuciones, todo ello a través de los formatos oficiales que se presentaban en las oficinas autorizadas que designaran las entidades federativas para tal efecto.

Los contribuyentes estaban imposibilitados para cumplir estas obligaciones en aquellos bimestres en los que no habían tenido ninguna operación y querían presentar una declaración en ceros pero la autoridad decía: "Ajústate a los formatos".

Ante esta situación, en la Procuraduría, en primera instancia en el área de Orientación y Asesoría, apoyamos a los contribuyentes, para cumplir sus obligaciones fiscales con la presentación de su declaración en ceros a través de un escrito libre.

Sin embargo, las autoridades no aceptaban las declaraciones a través de escrito libre. Estos antecedentes originaron una defensa por parte de la Procuraduría como abogado patrono a fin de buscar la posibilidad de que estos contribuyentes pudieran cumplir fielmente todas





las disposiciones legales al respecto. El resultado fue el Criterio Jurisdiccional 18/2014⁸ que busca evitar las interpretaciones formalistas cuando los contribuyentes quieren cumplir con sus obligaciones.

El criterio en cuestión básicamente expresa que el órgano jurisdiccional consideró que era ilegal que las autoridades desestimen las declaraciones en ceros presentadas por contribuyentes a través de un escrito libre.

Licenciado Gerardo Nieto Martínez

A mí me parece que este criterio no hace sino respetar y seguir un principio que en latín señala: “nullum tributum sine lege”, esto es, que no puede haber un impuesto si no hay una ley que lo establezca.

Recordemos que el artículo 3º, fracción IV, constitucional establece, entre otras, la garantía de legalidad tributaria (que no es lo mismo que la garantía de legalidad establecida en el artículo 16 constitucional), la cual indica que todos los elementos de una contribución deben estar contenidos en una ley formal y material.

De tal manera que si la ley establece la obligación formal de presentar una declaración, no es correcto que automáticamente se impida poder presentar un escrito libre porque existe un “formato oficial” expedido por el SAT, especialmente cuando en dicho formato se establezca que necesariamente debe haber un ingreso mínimo. Desde luego, se piensa que la impresión de un formato se hizo sin haber advertido que existe la obligación de presentar una declaración aunque no se hayan tenido ingresos.

Todo esto se traduce en algunas consecuencias en el propio sistema del SAT, porque si no se presentan los formatos oficiales, automáticamente considera que hay incumplimiento por parte de los contribuyentes, y la autoridad tiene que actuar en consecuencia.

Este criterio, en aras de fortalecer estos dos principios que les señalo, puede ser aplicable a más casos que no hemos previsto, por ejemplo, el pago de regalías en el extranjero, ya que normalmente cuando un residente en México hace un pago de regalías a un residente que está en un país con quien México tiene firmado un tratado fiscal, retenemos el 10%.

Recordemos que el tratado fiscal es ley en términos del artículo 133 constitucional. Aunque existen algunas dudas sobre si el tratado fiscal es una ley formal y material en los términos del artículo 31, fracción IV, constitucional.

⁸ Criterio Jurisdiccional 18/2014, aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 25/04/2014, de rubro: “RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES. CONFORME AL CRITERIO DEL ÓRGANO JUDICIAL, LAS FORMAS APROBADAS Y PUBLICADAS PARA PRESENTAR LA DECLARACIÓN DE ESTOS CONTRIBUYENTES, NO SON APLICABLES PARA QUIENES NO OBTUVIERON INGRESOS EN EL EJERCICIO, SI AQUELLAS TIENEN COMO PRIMER RANGO DE INGRESO MÍNIMO Y MÁXIMO EL COMPRENDIDO ENTRE \$0.01 A \$10,000.00.” El Régimen de Pequeños Contribuyentes (REPECOS) vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, establecía para los sujetos obligados, enterar los Impuestos sobre la Renta, al Valor Agregado y Empresarial a Tasa Única mediante la presentación en las oficinas autorizadas de la Entidad Federativa correspondiente la declaración bimestral mediante el pago en una sola cuota. Ahora bien, el Órgano Judicial consideró que las formas aprobadas y publicadas para la presentación de la declaración mencionada no son aplicables para los contribuyentes que no obtuvieron ingresos en el ejercicio, ya que al tener como primer rango de ingreso mínimo y máximo el comprendido entre \$0.01 a \$10,000.00, no es apegado a derecho que la autoridad tenga por no presentadas las declaraciones formuladas en escrito libre precisando como monto de ingresos la cantidad de \$0.00.

Doctor Miguel de Jesús Alvarado Esquivel

Bueno, hay que considerar frente a qué tipo de ley estamos. Las leyes tributarias son el mejor ejemplo de las disposiciones que adolecen prácticamente de todos los defectos que se puedan establecer de una legislación, son asistemáticas y no están sistematizadas, hay una gran distancia del artículo 4º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta al 20 del Reglamento de la misma legislación, y luego está el Código Fiscal, la Resolución Miscelánea y sus reglas que superan los 100 números, y a veces, hasta disposiciones de otros ordenamientos.

Entonces, las leyes tributarias son lagunosas y dejan al contribuyente, al intérprete, y al operador jurídico a medio camino. Hay que buscar una interpretación hilando otras disposiciones de manera sistemática y encontrar la salida de ese laberinto. Además, son contradictorias. En una disposición encontramos que algo sí se puede, y en otra está matizado o no se puede.

Por eso, desde el profesor Griziotti allá en Italia en los años 30's, se consideraba a la legislación fiscal como una legislación odiosa. Si partimos de la realidad de que estamos frente a una legislación con esos defectos, debemos pensar que los operadores jurídicos buscan una interpretación para que los trámites y obligaciones que derivan de esa legislación defectuosa pueda encontrar una salida que permita una aplicación justa por parte de los obligados tributarios, no sólo el contribuyente, sino todos los invitados al escenario tributario, terceros y otros sujetos.

Por tanto, la simplificación administrativa no sólo es algo deseable, sino que también es algo necesario, indispensable y urgente. Las leyes tributarias tienen que ser como los libros de texto, que los pueda comprender un niño de primaria y un mexicano común y corriente.

Por otro lado, si los tribunales han hecho una interpretación de la legislación que permite a la autoridad emitir un formato para los contribuyentes más débiles del país, ahora, éstos pequeños contribuyentes serán tratados igual que las grandes compañías, porque el régimen que se les aplica en este momento es transitorio. Esta situación no es así en otros países, incluso en los más desarrollados como Francia o Italia, pues siempre hay un umbral mínimo para los pequeños contribuyentes. En España existen los grandes contribuyentes y los demás contribuyentes comunes y corrientes. Los pequeños contribuyentes tienen un régimen excepcional, en el cual existe una facilidad de pago para aquellos gravámenes que resultan de su actividad. El derecho comparado puede servir para rectificar este tratamiento a los pequeños contribuyentes.

La anterior legislación era buena, con un solo formato se pagaban los tres impuestos: IVA, IETU e ISR, un coeficiente y listo. Sin embargo, tienen que cumplir todos estos

requisitos y antes de cumplir esos requisitos saber interpretar la norma, que es en verdad muy complicada.

Entonces, al final tenemos que llegar a esa interpretación que sirva para simplificar el sistema tributario; es necesario que las autoridades fiscales recuerden la facultad contenida en el artículo 35 del CFF (que sólo utilizan para mandar instrucciones a sus funcionarios, pero que realmente faculta al funcionario para emitir criterios) que dice: “Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de disposiciones fiscales sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación”.

El anterior precepto permite que la autoridad fiscal haga suyas las interpretaciones de los tribunales y, al hacer uso de esa facultad contenida en el artículo 35 del CFF, dé instrucciones que simplifiquen los trámites que ya pasaron por el filtro constitucional de los tribunales, reconociendo que no constituyen una obligación pero sí un derecho.

En la medida en que estos criterios sean incorporados a la legislación y en la actividad ordinaria de la Administración Tributaria, se podrá conseguir mayor simplificación.

Tema cuatro: Criterio jurisdiccional sobre deducibilidad de gastos personales

Maestro José Barba Calvillo

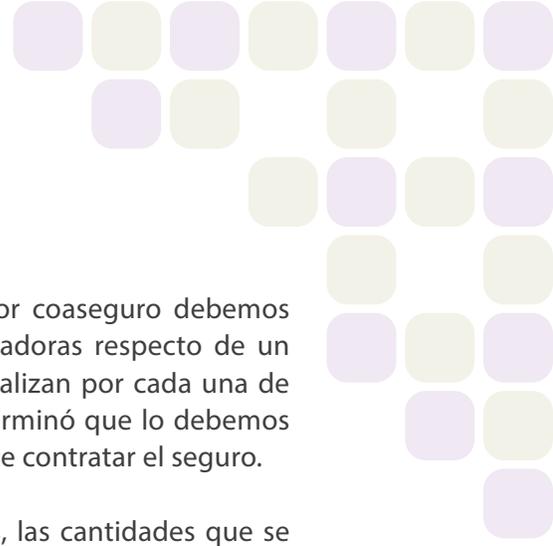
Este Criterio Jurisdiccional 14/2014⁹ refleja la búsqueda de la Procuraduría como un *Ombudsman* en materia fiscal, de que las autoridades fiscales respeten los principios que rigen la materia tributaria.

Sabemos que las deducciones se relacionan con el principio de proporcionalidad, porque en la medida en que puedan aplicar este tipo de deducciones los pagadores de impuestos generarán el pago de una contribución más justa.

En la sentencia que es antecedente de este criterio jurisdiccional, el TFJFA en primera instancia tuvo que analizar la naturaleza del coaseguro y del deducible de gastos médicos para determinar si podían ser considerados como deducibles o no.

Primeramente estableció que conforme a lo dispuesto en la Ley del ISR, todas las personas físicas residentes en el país tienen derecho a deducir, entre otros, los pagos por honorarios médicos y dentales, los gastos hospitalarios efectuados para sí, o bien las primas de los seguros de gastos médicos.

⁹ Criterio Jurisdiccional 14/2014, aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 25/04/2014, de rubro: “RENTA. EL COASEGURO Y DEDUCIBLE DEL SEGURO DE GASTOS MÉDICOS, A CONSIDERACIÓN DEL ÓRGANO JURISDICCIONAL, SON DEDUCIBLES PARA EFECTOS DE ESE IMPUESTO”. La Ley del Impuesto citado establece que las personas físicas residentes en el país podrán deducir, entre otros, los pagos por honorarios médicos y dentales y los gastos hospitalarios así como las primas de seguros de gastos médicos. Ahora bien, el Órgano Jurisdiccional definió que el coaseguro y deducible, cuando se trata del seguro de gastos médicos, debe entenderse como la cantidad que corresponde pagar al asegurado cada vez que reclama un siniestro, en tal virtud, si la erogación por tales conceptos se efectuó por el contribuyente en su calidad de asegurado como una contraprestación por los servicios médicos y hospitalarios que recibió, los cuales la aseguradora no cubre sino que los tiene que pagar en forma directa el contribuyente al hospital, tales erogaciones, a consideración del Órgano Jurisdiccional, sí constituyen conceptos deducibles en términos de las fracciones I y VI del artículo 176 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada.



Una vez que realizó este análisis el Tribunal determinó que por coaseguro debemos entender aquella participación de dos o más empresas aseguradoras respecto de un mismo riesgo, derivado propiamente de los contratos que se realizan por cada una de estas empresas con el asegurado. En el caso del deducible, determinó que lo debemos considerar como aquella cantidad fija que se pacta al momento de contratar el seguro.

Partiendo de esto, en el caso de los seguros de gastos médicos, las cantidades que se erogan por estos dos conceptos, las paga el asegurado cada vez que reclama un siniestro; es decir, le corresponde al contribuyente cubrir estas cantidades de forma directa.

Con todos estos antecedentes, desarrollado el análisis de los dos conceptos mencionados, y con los planteamientos que expuso la Procuraduría en los medios de defensa, el TFJFA determinó que era ilegal que la autoridad no considere a estos dos conceptos como deducibles.

El razonamiento que sostenía la autoridad fiscal era que estas erogaciones se tenían que entender como realizadas por las compañías aseguradoras, como una contraprestación entre ellas, lo cual obviamente la Procuraduría no compartió. El Tribunal avaló el razonamiento de **PRODECON** al considerar que estas cantidades sí derivan de una contraprestación, pero de los gastos o de los servicios médicos y hospitalarios que recibe el contribuyente; es decir, el contribuyente es el que cubre estas cantidades directamente al hospital y no las compañías aseguradoras.

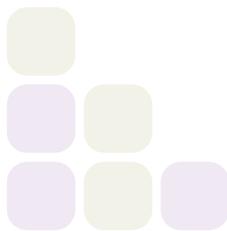
La conclusión fue que al correr a cargo del contribuyente, había un impacto económico en el contribuyente, lo que daba el elemento necesario para que fueran deducibles estos dos conceptos.

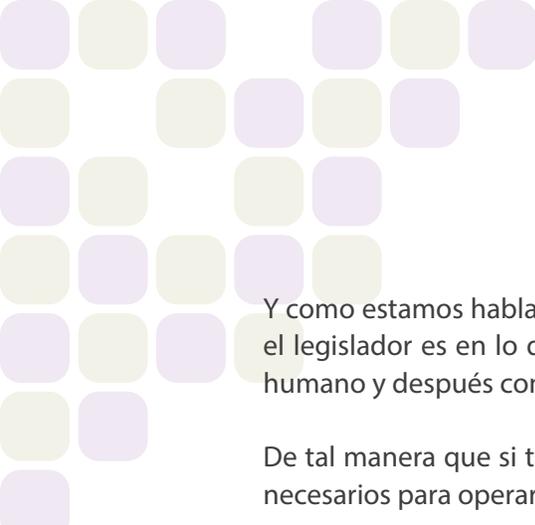
Doctor Miguel de Jesús Alvarado Esquivel

El profesor Matías Cortés Domínguez dijo que la capacidad económica, que para nosotros es la proporcionalidad tributaria del artículo 31, fracción IV, constitucional, es la estrella polar de la tributación.

Es decir, la tributación tiene siempre que dirigirse a la capacidad económica de la persona; por lo tanto, el tributo sólo puede recaer en donde exista una auténtica riqueza, una renta disponible que corresponde al sujeto obligado a su pago.

En el ISR a personas físicas, la proporcionalidad empieza a respetarse desde su fórmula básica: ingresos menos deducciones, si hay diferencia positiva, hay pago de impuestos. De ahí que las deducciones son tan importantes como los ingresos.





Y como estamos hablando de un impuesto personal, lo primero en lo que tiene que fijarse el legislador es en lo que necesita una persona para vivir dignamente; o sea, primero ser humano y después contribuyente, no a la inversa.

De tal manera que si tratándose de personas morales se permite los gastos estrictamente necesarios para operar, el mismo principio debe regir para las personas físicas.

Entonces, ese criterio jurisdiccional hecho valer por **PRODECON** en la defensa, permite provocar una resolución favorable de la Sala fiscal. Hay que aprovechar ese criterio y llevar a los tribunales muchos casos similares.

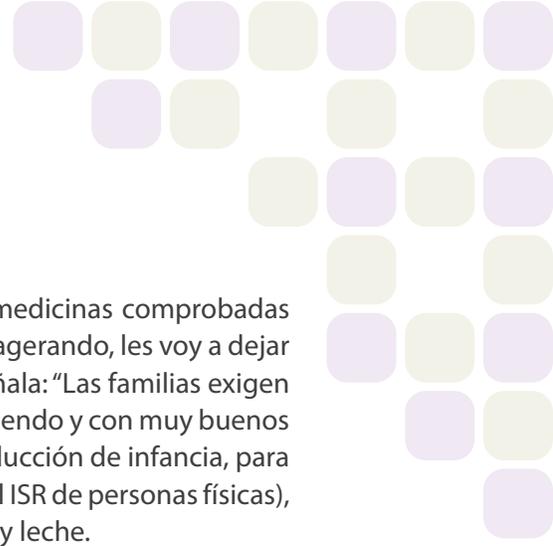
En el caso de las deducciones personales por intereses reales en los créditos hipotecarios que también se encuentra en el artículo 61, se establece que: “Son deducibles los intereses reales en créditos hipotecarios para la obtención de casa habitación”. Un abogado inteligente va a aprovechar ese criterio vanguardista para decir que la comisión bancaria de apertura del crédito o los honorarios del notario son gastos estrictamente indispensables o inherentes para hacer efectiva la deducción que después serán los intereses reales generados por el crédito hipotecario.

Como ven, vamos consiguiendo que cada una de esas deducciones se aproxime más a la vida digna y que se le permita a la persona física vivir en sociedad, primero satisfaciendo sus necesidades básicas. Claro, poner un tope en casos como el de las deducciones por bonos y demás, está bien, es razonable, pero que se permita la deducción. En suma, nos falta mucho para poder realmente hablar de un impuesto personal a la renta.

Por ejemplo en Francia, los matrimonios tributan conjuntamente. Si los dos trabajan, para establecer la renta se toma en cuenta cada uno de los hijos; si solamente trabaja uno de ellos, supongamos que es el marido, tiene una deducción de mil 200 euros al año por cada hijo, y unos mil 500 más de deducción anual por cada hijo con un grado de discapacidad mayor al 33%; porcentajes que nosotros también tenemos en la Ley Federal de Trabajo, en el caso de accidentes y enfermedades de trabajo.

El legislador se olvida que no es lo mismo un trabajador con hijos que sin hijos, y tampoco es lo mismo hijos sanos que hijos con algún grado de discapacidad; todos son tratados de la misma manera, no son deducibles los gastos por los hijos, ni siquiera por los hijos con un grado de discapacidad.

Para el caso de gastos médicos, sí se aplica pero sólo para honorarios y gastos hospitalarios, no se consideran que el enfermo seguirá teniendo gastos al salir del hospital. Parece que para los legisladores, el ser humano al salir del hospital es un ser humano ya completamente sano que no va tener más gastos por razón de su enfermedad.



Debe contemplarse también dentro de los gastos médicos a las medicinas comprobadas con el documento correspondiente. Por si consideran que estoy exagerando, les voy a dejar aquí en la **PRODECON** esta hoja del periódico español *ABC* que señala: “Las familias exigen una fiscalidad más justa y nuevas medidas de apoyo”. Están proponiendo y con muy buenos ojos por parte del señor Montoro, Secretario de Economía, una deducción de infancia, para personas físicas con ingresos gravados por IRPF (ellos le llaman así al ISR de personas físicas), para que la autoridad aplicadora respete la deducción por pañales y leche.

Licenciado Gerardo Nieto Martínez

Este criterio en comento es más importante y vanguardista de lo que parece. Nuestro derecho es un derecho formalista, en donde el acto cumple o no con los requisitos establecidos en la ley. Conforme a la Ley del ISR no existe un supuesto para que una persona física pueda deducir el deducible de un seguro o el coaseguro.

Y no obstante que no lo hay, haciendo un análisis (un análisis flexible y vanguardista) en función de la argumentación jurídica que preparó y construyó la Procuraduría aplicando el principio de convencionalidad y control difuso, se concluye que efectivamente no hay una disposición expresa que señale que se pueden deducir estos dos conceptos, pero haciendo un análisis armónico de la legislación debe de reconocerse que es un gasto susceptible de ser deducido.

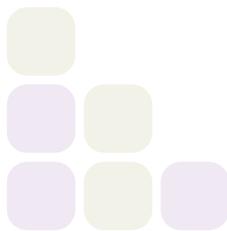
Eso es lo más rescatable de este tema, no está en la ley, hay elementos para interpretar que debería de ser deducible, entonces argumentemos que es deducible. La otra opción es declarar la inconstitucionalidad por omisión del legislador al no prever ese supuesto, lo que lleva mucho tiempo.

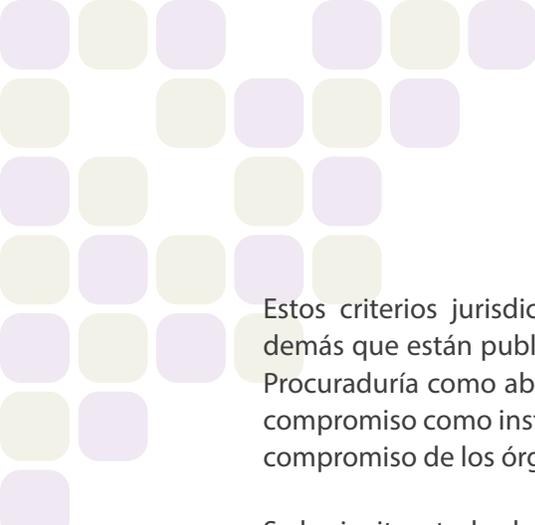
Comentarios finales

Maestro José Barba Calvillo

En la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente tenemos una misión: garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia fiscal en el orden federal. Debemos buscar en todo momento erradicar aquellas prácticas que indebidamente lesionan o causan molestias excesivas o innecesarias a los pagadores de impuestos.

Como *Ombudsman*, debemos de utilizar todas las herramientas que la ley nos proporciona para conseguir esta misión, y en ocasiones, es a través de la presentación de los medios de defensa que la ley nos provee que podemos conseguir esta protección de los derechos de los contribuyentes.





Estos criterios jurisdiccionales que acabamos de analizar el día de hoy, así como los demás que están publicados en nuestra página de Internet, son muestra del trabajo de la Procuraduría como abogado protector de los derechos de los contribuyentes y reflejan el compromiso como institución, de alcanzar esa justicia fiscal; pero también dan muestra del compromiso de los órganos jurisdiccionales de velar por el Estado de Derecho.

Se les invita a todos los presentes y al público en general a que conozcan estos criterios, a que conozcan el trabajo de la Procuraduría. Estoy seguro de que toda esta información les será de utilidad y la podrán aplicar en su vida cotidiana y en su actuar profesional.

Por nuestra parte reiteramos el compromiso de llevar a cabo todas las estrategias jurídicas que la ley nos proporcione para buscar esta protección de los derechos de los contribuyentes en contra de los actos que ilegalmente están lesionando a los pagadores de impuestos.

Licenciado Gerardo Nieto Martínez

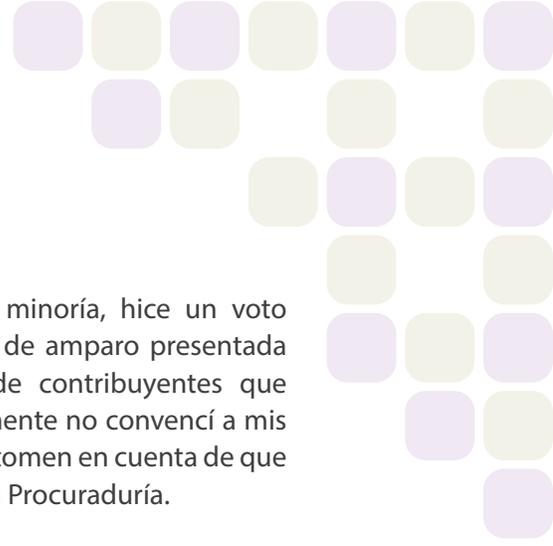
Mi mensaje es que cumplamos con nuestras obligaciones fiscales, es necesario pagar impuestos, eso es definitivo. Entonces, cumplamos con nuestras obligaciones fiscales. Sólo en esa medida vamos a poder aportar nuestro granito de arena para tener un mejor México. Pero hagámoslo en un contexto de constitucionalidad y de legalidad. En caso de que consideren que la autoridad, ya sea administrativa o legislativa incluso, no respeta dicho contexto, tienen a los tribunales listos para actuar en su protección, también tienen a la Procuraduría que ha tenido una excelente actuación ante los tribunales y en la interpretación de las disposiciones fiscales.

De tal manera que mi mensaje es, primero cumplamos con nuestras obligaciones fiscales y paguemos impuestos. En ciertos casos que no haya legalidad o que se estén violando disposiciones legales, acudamos a nuestros tribunales, somos un país con instituciones independientes, serias, profesionales, autónomas y, desde luego, acudamos a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Doctor Miguel de Jesús Alvarado Esquivel

Quiero reiterar mi agradecimiento por la invitación a participar en este evento y, sobre todo, felicitar sinceramente a la Procuraduría, así como a la Procuradora y a todo su equipo de apoyo y cuerpo de profesionistas. También los quiero exhortar a continuar con su trabajo. Creo que el éxito es tangible, las sentencias de los tribunales le están dando la razón.

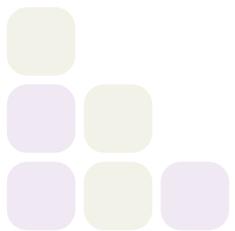
En lo personal, cuando recibo una demanda de amparo cuyo defensor es precisamente la Procuraduría, me nace un interés mayor, con mucho gusto reviso y estudio los argumentos.



De hecho en un asunto que lamentablemente me quedé en minoría, hice un voto particular recogiendo muchos argumentos de una de demanda de amparo presentada por **PRODECON**, relacionada al mínimo vital en supuestos de contribuyentes que reciben montos de sus cuentas de ahorro. Entonces, lamentablemente no convencí a mis compañeros magistrados, hice mi voto particular, pero quiero que tomen en cuenta de que se reciben con un interés jurídico especial los planteamientos de la Procuraduría.

Creo que esto lo valora la señora Procuradora y su equipo, lo demuestra con el uso de una facultad que consideró que impulsa la mejora de todo el sistema tributario, y que puede servir también como una alternativa para que un caso no se judicialice porque no todo tenemos que resolver en los tribunales. Hagan uso de la facultad de presentar iniciativas de leyes tributarias y en general de ordenamientos tributarios.

Escuchar a los contribuyentes más indefensos es una extraordinaria oportunidad para humanizar nuestro sistema tributario y quitarle todas esas dificultades que tiene. El uso de la facultad de iniciar leyes permitiría que las reflexiones humanistas sobre el sistema fiscal que día con día estudia la Procuraduría, tengan eco algún día. Se puede ganar mucho en la humanización de nuestro sistema fiscal.





Preguntas y Respuestas

1. *¿Qué comentarios podrían dar sobre la constitucionalidad de los nuevos requisitos para las deducciones personales (gastos médicos); por ejemplo, en el sentido de que los pagos de los honorarios deben ser por medios electrónicos?*

Licenciado Gerardo Nieto Martínez: Bueno, miren, todo este tema de los medios electrónicos y el buzón tributario es algo muy reciente que está generando mucha polémica.

Creo que lo importante es que la erogación que disminuye la capacidad contributiva del sujeto pasivo sea inversión o gasto, se reconozca como una deducción.

Que se establezcan requisitos como que ahora debe ser a través de vía electrónica, es la tendencia, pero no porque sea la tendencia vamos a justificar algo como constitucional. A pesar de esto, creo que el hecho de que exista un mecanismo adicional de comunicación entre Fisco y contribuyente, no necesariamente lo hace inconstitucional.

Insisto, en la medida en que se respete el derecho a la deducción de aquellos conceptos que en esencia deben ser deducibles para respetar el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, dependerá de cada impuesto en particular, entonces estaremos en un contexto de constitucionalidad.

2. *Haciendo mención al Criterio Jurisdiccional 12/2014, tengo un cliente ex trabajador de Luz y Fuerza del Centro, que ha solicitado en repetidas ocasiones la devolución de un saldo a favor de ISR por sueldos, pero por un error del patrón al asentar su CURP se le ha negado. ¿Este criterio puede servir para que le otorguen la devolución?*

Maestro José Barba Calvillo: Este criterio puede sentar las bases para generar nuevas argumentaciones jurídicas. Si en este caso particular la autoridad está dando como motivo para el rechazo una situación que sale de la posibilidad del contribuyente de corregir, creo que se está extralimitando la autoridad fiscal.

A final de cuentas no debemos de perder de vista que nadie está obligado a lo imposible, y que precisamente en función de esta premisa se tiene que concientizar a la autoridad.

En este caso, sería importante que como abogados analicemos la sentencia para entender y desentrañar el sentido de estos criterios y poderlos aplicar en la vida profesional.

Tal cual está redactado el criterio, posiblemente no va a aplicar exactamente al caso que mencionas, pero puede sentar las bases necesarias para una argumentación muy innovadora y así, conseguir un resultado favorable.



3. *En relación a las revisiones fiscales, ¿qué opinan de los requisitos para aclarar depósitos bancarios, me refiero en específico a aquellos que expresamente solicitan los estados de cuenta de terceros?*

Licenciado Gerardo Nieto Martínez: La ley faculta a la autoridad para requerir información adicional al contribuyente y cerciorarse de que la devolución es procedente. Lo interesante es establecer hasta dónde la autoridad puede requerir información que estima mantiene una relación con la solicitud de devolución.

Incluso, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente emitió una Recomendación en el sentido de que para las solicitudes de devolución, la autoridad fiscal tiene la facultad de requerir información pero no debe requerir información que no tenga íntima relación con la solicitud de devolución.

Y viene otra vez el tema de la contabilidad, cuestionar o condicionar una devolución por no haber ingresado la contabilidad en la página del SAT, parece no ser válido.



Galería Fotográfica



El Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Luis María Aguilar Morales, durante su discurso expresó que la Procuradora de la Defensa del Contribuyente, Diana Bernal, fue un eje fundamental en la creación del *Ombudsman* del Contribuyente.



La Procuradora de la Defensa del Contribuyente, Diana Bernal, informó que a casi tres años de la entrada en funciones de **PRODECON**, se realizó una reflexión conjunta con abogados, litigantes y juzgadores sobre los criterios jurisdiccionales de contenido vanguardista.



El integrante del despacho Basham, Ringe y Correa, Gerardo Nieto, destacó la creatividad de la Procuraduría al abordar las problemáticas y defenderlas en beneficio de los contribuyentes.



El Director General de Representación Legal de **PRODECON**, José Barba, detalló el trabajo de la Procuraduría en la elaboración de los criterios jurisdiccionales en materia de devolución de impuestos, cartas invitación y declaraciones de pequeños contribuyentes.



Durante su participación en el panel de expertos, el Magistrado del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Miguel de Jesús Alvarado, afirmó que los criterios presentados por **PRODECON** constituyen una verdadera doctrina de protección de los derechos de los gobernados, en su tránsito de contribuyentes.



La Subprocuradora de Asesoría y Defensa del Contribuyente, Verónica Nava, explicó que los criterios expuestos brindan seguridad jurídica debido a que determinan el alcance que tienen las autoridades, pero también establecen cuáles son los derechos de los contribuyentes y qué exigencia tienen ante la autoridad.



Al finalizar el panel de expertos, la Procuradora de la Defensa del Contribuyente, Diana Bernal, agradeció la participación de los integrantes por sus enriquecedores comentarios y entregó un reconocimiento a cada uno.



En el Foro estuvieron presentes en el *presidium* (de izq. a der.) el Magistrado Presidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Manuel Hallivis Pelayo; la Ministra de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), Margarita Luna Ramos; el Jefe del Servicio de Administración Tributaria (SAT), Aristóteles Núñez Sánchez; el Ministro de la SCJN, Luis María Aguilar Morales; la Procuradora de la Defensa del Contribuyente, Diana Bernal Ladrón de Guevara y la Subprocuradora de Asesoría y Defensa del Contribuyente, Verónica Nava Ramírez.



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

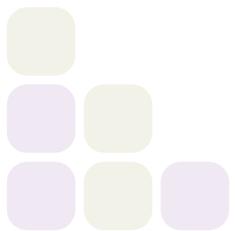
Francisco Javier Ceballos Alba
Subprocurador de Protección de los Derechos de los Contribuyentes

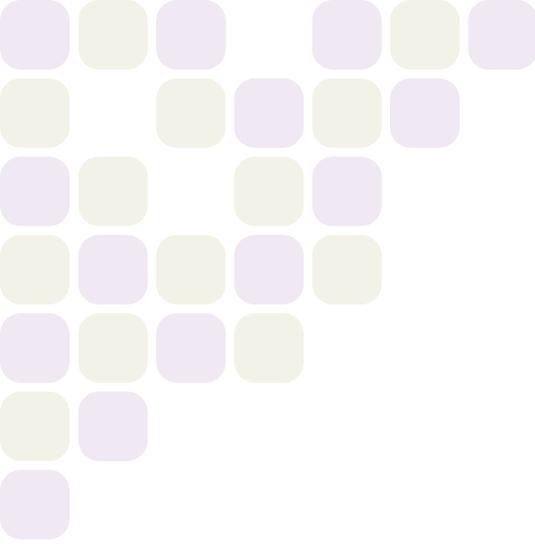
José Luis Figueroa Jácome
Subprocurador de Análisis Sistémico y Estudios Normativos

Minerva Hernández Ramos
Subprocuradora de Cultura Contributiva y Relaciones Institucionales

Ricardo Evia Ramírez
Secretario General

Coordinación y Diseño:
Dirección General de Cultura Contributiva





Criterios Jurisdiccionales:
La labor de la **Procuraduría de la Defensa**
del **Contribuyente** como **abogado defensor**

.....
Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
Insurgentes Sur 954, Col. Insurgentes San Borja
Delegación Benito Juárez, C.P. 03100
México, Distrito Federal

Noviembre • 2014



