

# Memorias del Coloquio

Los **Derechos** del pagador de **impuestos**

La experiencia  
**española**  
frente al caso  
**mexicano**

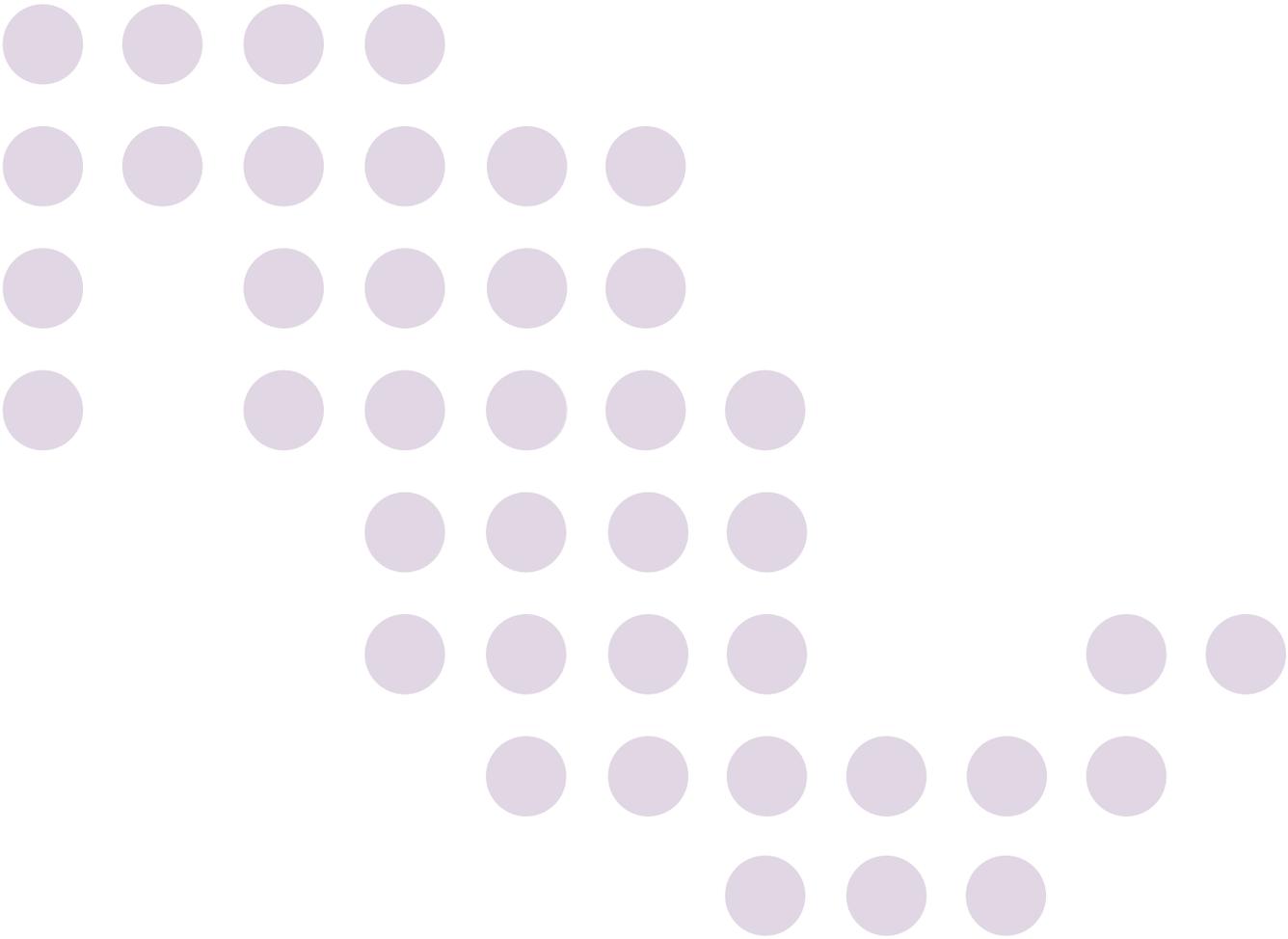
Castillo de Chapultepec  Octubre 28



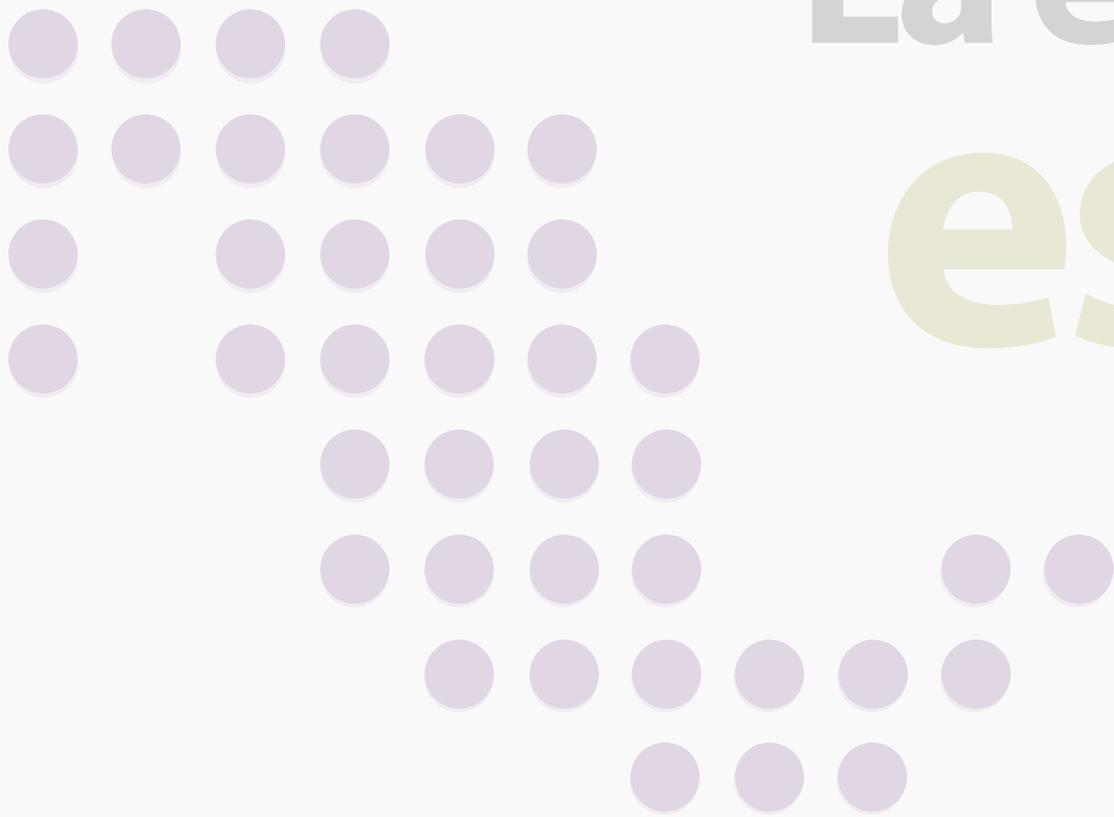
La experiencia  
**española**  
frente al caso  
**mexicano**

Memorias del Coloquio:  
"Los Derechos del Pagador de Impuestos"

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente



|   |           |
|---|-----------|
| <b>Presentación</b> .....   | <b>05</b> |
| <b>Mensajes de bienvenida</b> .....   | <b>09</b> |
| Mensaje de la Procuradora Diana Bernal Ladrón de Guevara .....  | 11        |
| Mensaje inaugural del Diputado Federico González Luna .....   | 13        |
| Mensaje del Senador Omar Fayad Meneses .....  | 16        |
| <b>Coloquio: Instrumentos de Defensa de los Derechos del Contribuyente</b> .....  | <b>19</b> |
| Semblanzas curriculares .....   | 21        |
| Tema uno: Estructura y Funciones .....  | 24        |
| Tema dos: Casos o problemas relevantes, posibles causas e interrelación con las autoridades .....   | 30        |
| Tema tres: Problemas recurrentes o sistémicos .....   | 35        |
| <b>Panel Temático: La lucha contra el fraude y la elusión fiscal global.</b>  |           |
| <b>Los derechos del contribuyente</b> .....   | <b>41</b> |
| Semblanzas Curriculares .....   | 43        |
| Introducción .....  | 45        |
| ¿Qué conceptos globales existen sobre evasión y elusión fiscal? .....   | 46        |
| ¿Cuál ha sido la respuesta de los Estados frente a los fenómenos de evasión y elusión fiscal tanto a nivel global como a nivel interno? .....   | 50        |
| ¿Cómo juegan la evasión y la elusión fiscal en los derechos del contribuyente? .....  | 52        |
| ¿Qué te parece el Plan de Acción para combatir la erosión de la base a nivel global? ¿Consideras que las 15 acciones del Plan son correctas? .....  | 61        |
| El propio Plan de Acción señala tres tipos de medidas: inmediatas, mediatas y a largo plazo, ¿Crees que es factible esa inmediatez en la aplicación de algunas medidas? .....   | 62        |
| ¿Cómo ves que una de las medidas a nivel global, la cláusula antielusión, se haya propuesto como una solución al interior de los Estados? .....   | 62        |
| ¿Crees que si las naciones no deciden tomar acciones globales antielusivas y antievasivas seguiremos viendo estas crisis económicas cíclicas tan terribles? .....   | 62        |
| Con base en el documento Cooperative Compliance: A Framework for Enhanced Relationship, ¿Es derecho del contribuyente cumplir con el texto de la ley solamente o es su obligación cumplir con el texto y con el espíritu de la ley? ..... | 64        |
| Comentarios finales .....   | 65        |
| Preguntas y Respuestas .....  | 67        |
| <b>Galería fotográfica</b> .....  | <b>71</b> |



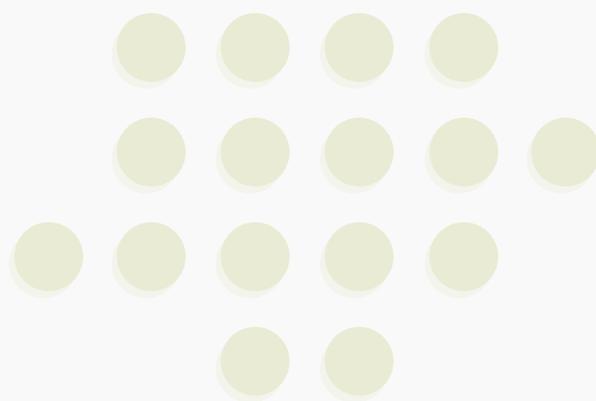
La exper

espá

f

me

Experiencia  
mañolá  
frente al caso  
mexicano



**Presentación**



El 28 de octubre de 2013, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente llevó a cabo en el Alcázar del Castillo de Chapultepec, el Coloquio: *Los derechos del pagador de impuestos: La experiencia española frente al caso mexicano*, en donde se plantearon dos grandes temas de análisis: la lucha contra el fraude y la elusión fiscal global, y los derechos del contribuyente.

Se trató de un evento inédito en la historia de nuestro país, al ser la primera vez que dos Defensores del contribuyente, el Doctor Antonio Cayón Galiardo, Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente (España), y la Licenciada Diana Bernal Ladrón de Guevara, Procuradora de la Defensa del Contribuyente (México), se reúnen para compartir su experiencia en la protección y defensa de los pagadores de impuestos.

A la discusión se sumaron diversos especialistas en materia tributaria de reconocido prestigio a nivel nacional e internacional, como el Magistrado del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Manuel Hallivis Pelayo; el asesor de asistencia técnica de la División de Política Tributaria del Fondo Monetario Internacional, Roberto Schatan Pérez; el fiscalista Manuel Tron Pérez Kühn, socio-director de Tron Abogados; y el Consejero independiente de **Prodecon**, Jorge Narvárez Hasfura.

La primera parte del evento consistió en el Coloquio denominado: *Instrumentos de Defensa de los Derechos y Garantías del Contribuyente*, que contó con la exposición de ambos Defensores del contribuyente, España y México, respecto de la estructura y funciones de sus organismos, así como sus experiencias en el desarrollo de las mismas, en donde el doctor Antonio Cayón Galiardo y la licenciada Diana Bernal, bajo la moderación del licenciado Miguel Ortiz Aguilar, describieron de forma clara y sucinta los organismos a su cargo.

La segunda parte consistió en el panel temático: *La lucha contra el fraude y la elusión fiscal global. Los derechos del contribuyente*, coordinado por la Procuradora Diana Bernal, y en el que los especialistas, junto con el doctor Antonio Cayón, reflexionaron sobre las acciones en sede nacional e internacional para combatir estos fenómenos, y sobre el papel que juegan los derechos del contribuyente en estas estrategias.

Los panelistas abordaron los siguientes temas: *los conceptos de elusión y evasión fiscal a nivel internacional; la respuesta de los Estados frente a los fenómenos de evasión y elusión fiscal; la relación de los derechos de los contribuyentes y los fenómenos de elusión y evasión fiscal; el Plan de Acción de la OCDE para combatir la erosión de la base a nivel global; la relación entre las acciones antielusivas y antievasivas y las crisis económicas; y la obligación de cumplir con el "espíritu de la ley".*

**Prodecon** agradece la participación de todos los asistentes, invitados especiales, legisladores, representantes de cámaras y confederaciones empresariales, asociaciones de especialistas, academias y universidades, y en general a todos los pagadores de impuestos que engalanaron el evento del que dan parte estas memorias.



La exper

espá

f

me

Experiencia  
Española  
frente al caso  
mexicano



**Mensajes de Bienvenida**



## Procuradora Diana Bernal Ladrón de Guevara



Les doy la más cordial bienvenida a todos los presentes. Quiero agradecer su presencia en esta mañana en que están sucediendo muchas cosas importantes en nuestro país. Ahora mismo, en la Cámara de Senadores se gesta la segunda etapa de la reforma fiscal, independientemente de otras reformas que están por venir.

Sé que es un día laborable para todos, por eso agradezco de manera muy especial su presencia.

Quiero nuevamente dar las gracias al Jefe del SAT, a mi discreto y querido amigo, el Licenciado Aristóteles Núñez Sánchez, muchas gracias por tu presencia.

Agradezco la presencia del Administrador General de Auditoría Fiscal, el Actuario José Genaro Luna Vargas, gracias por acompañarnos.

Desde luego, también agradezco a mi buen amigo Guillermo Valls Esponda, Administrador General de Servicios al Contribuyente.

De igual forma quiero agradecer la presencia del distinguido fiscalista Miguel Ortiz, Presidente de IFA-México; así como a los demás destacados fiscalistas a quienes reconozco su presencia.

También distingo al Licenciado Rafael Ramírez Moreno Santamarina y al Contador Víctor Keller Kaplanska. Muchas gracias por su presencia.

Esto es un ejercicio inédito, es la primera vez en la historia de este país que vamos a tener un Coloquio con dos Defensores nacionales del contribuyente.

El Doctor Antonio Cayón, Defensor del Contribuyente en España, cuenta con una experiencia de varios años y con un trabajo muy sólido, pero también lleno de vicisitudes y de esfuerzos continuados, que han permitido lograr que se enfoque con una nueva visión a los pagadores de impuestos.

Y nosotros, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, somos un organismo novedoso, apenas cumplimos dos años de entrar en operaciones, pero nos esforzamos día con día por cambiar la relación entre fisco y contribuyente, queremos transformarla en una relación más transparente y equitativa, una relación de encuentros más que de desencuentros, porque

tanto el contribuyente como el fisco persiguen objetivos importantes: el contribuyente, que le sean respetados sus derechos en su forma de pagar impuestos; y el fisco, recaudar con transparencia, con respeto a los derechos del contribuyente y en una forma más equitativa y de mayor aproximación de servicio hacia el contribuyente.

Quiero dar las gracias a Roberto Schatan, quien es toda una personalidad en estos temas, y agradecer enormemente a mi querido amigo y destacado Magistrado de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el Doctor Manuel Hallivis, quien siempre nos distingue con su generosidad.

A todas y todos los presentes, muchas gracias por acompañarnos. Estamos ciertos de que no los desilusionaremos el día de hoy.

Muchas gracias.



## Diputado Federico González Luna



Buenos días.

Quiero agradecer de manera muy cumplida la cordial invitación que nos ha hecho la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente para participar en este evento.

A dos años del inicio de sus funciones, **Prodecon** se ha consolidado como un actor jurídico de primer nivel en el debate fiscal y constituye un interlocutor permanente e imparcial entre autoridades y gobernados.

Saludo y felicito a la Procuradora Diana Bernal, por el gran trabajo que ha realizado al frente de este noble organismo, reconocido por tirios y troyanos.

Saludo también a mis compañeros de Presídium, doctor Antonio Cayón Galiardo, Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente en España, y a mis colegas legisladores.

El evento que hoy nos tiene aquí reunidos es muestra del trabajo fructífero que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente viene realizando día con día y que, al mismo tiempo, refleja su preocupación por la observancia y defensa de los derechos del contribuyente, creando espacios de reflexión y análisis de temas actuales, para la consolidación de un sistema tributario más justo y equitativo.

Generar el debate –no solamente desde la perspectiva doméstica, sino a partir de las experiencias en otras latitudes– es un buen ejercicio para compartir visiones y nutrir nuestras instituciones de mejores prácticas.

No quiero dejar de mencionar la importancia que tiene analizar los derechos del pagador de impuestos en la experiencia española frente al caso mexicano, así como los instrumentos para la defensa de los derechos del contribuyente donde, sin duda, la experiencia y cooperación internacional pueden arrojar luces y guías a la autoridad hacendaria para hacer frente a nuevos retos como la lucha contra el fraude y la elusión fiscal global, acciones que deben enmarcarse en el pleno respeto a los ciudadanos que contribuyen al gasto público.

De acuerdo con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la elusión fiscal internacional asciende a más de 800 mil millones de dólares, lo que sin duda impacta en la recaudación de todos los países.

En septiembre de este año, el Presidente Peña Nieto refirió que uno de los compromisos puntuales será una mayor cooperación para enfrentar la evasión fiscal y facilitar el intercambio automático de información en esta materia.

Es pertinente que todos conozcamos las implicaciones de estos y otros temas, como la armonización fiscal internacional, el oportuno intercambio de información fiscal y financiera, el apoyo de las nuevas tecnologías de la información para la comodidad, simplificación y mayor control en el pago de impuestos, la vigilancia ciudadana en el control del gasto público y, por supuesto, para lograr una mayor educación tributaria para los ciudadanos.

Estoy convencido de que para conocer a detalle y con profundidad los temas fiscales, la toma de decisiones debe hacerse de manera informada y consciente, sobre todo considerando las consecuencias y efectos que pueden acarrear para nuestro país las medidas que en este sentido se adopten.

Los expertos aquí presentes seguramente nos aportarán valiosas lecciones y experiencias para reflexionar sobre estos tópicos. Hoy saldremos de este majestuoso Alcázar con un conocimiento más afinado respecto de la defensa de los derechos de los contribuyentes, así como con diversas inquietudes que seguramente nos permitirán investigar, profundizar, contrastar y, por supuesto, emprender los cambios que sean necesarios para lograr un sistema fiscal que permita el cobro de recursos suficientes para el sostenimiento del gasto público.

Apostemos al desarrollo económico social del país, encauzando esfuerzos para el mejoramiento de la calidad de vida de las personas. Sin duda, uno de estos esfuerzos es la preocupación por alcanzar una relación más equitativa y transparente entre fisco y contribuyente.

El acontecimiento que hoy presenciamos es una plausible manifestación de este esfuerzo que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente incesantemente pugna por alcanzar.

Debemos reconocer la existencia reciente de la Procuraduría como prueba patente de la cultura en *pro* de una relación más equitativa y equilibrada que necesitamos construir entre el Estado mexicano y el contribuyente.

La debida defensa de los derechos de los contribuyentes no puede ser cuestión exclusiva de unos cuantos privilegiados. Necesitamos que esta relación de equilibrio y apego al Estado de Derecho sea una práctica común y cotidiana, de ahí que el papel de **Prodecon** resulta no sólo importante, sino indispensable.

La Procuraduría es el factor que equilibra la relación entre quien en lo individual paga impuestos y la enorme magnitud del Estado, que si no se contiene, avasalla, vulnera y rompe la cohesión social; pues tan malo es que no se paguen ni se cobren los impuestos debidos, como que se cobren más de lo que la ley previene. Por ello, necesitamos discutir, estudiar, analizar, sintetizar y proponer mucho en materia de defensa del contribuyente.

Como antes decía, requerimos fortalecer e impulsar esta nueva cultura en México. Quien no mira lo bueno y lo malo que ha pasado en otros lugares, está condenado a equivocarse, innecesariamente, en repetidas ocasiones.

Qué bueno que hoy podamos conocer la riquísima experiencia de España, directamente en voz de Don Antonio Cayón Galiardo. Enhorabuena y el mayor de los éxitos en este Coloquio, muchas gracias.



## Senador Omar Fayad Meneses



Muy buenos días tengan todas y todos ustedes. Los saludo con mucho aprecio, con mucho respeto al honorable presidium, particularmente a nuestra Procuradora de la Defensa del Contribuyente, Diana Bernal, y a nuestro distinguido visitante, su homólogo en España, Antonio Cayón Galiardo.

La defensa de los derechos del contribuyente es un tema especial que a lo largo de mi trayectoria me ha apasionado, porque implica la defensa de derechos de la gente, en este caso, que contribuye.

En el caso mexicano vamos por el camino correcto. Decidimos que no fuera propiamente el esquema de un consejo, aunque hay consejeros. Verdaderamente fue un nacimiento intrincado, especialmente porque se dio en dos administraciones, con dos presidentes de la República con una visión muy clara sobre el tema. Ninguno la quería, eso es obvio. Por eso uno vetó la ley y el otro se negó a nombrar a su titular.

Un presidente incluso impugnó la ley mediante una controversia constitucional, y el otro, como ya mencioné, una vez resuelta la controversia, no nombró al titular. Ahí la dejaron tres o cuatro años como letra escrita, ley vigente, pero sin nombramiento de procurador. Ante esa situación, me permití en el 2010 –he tenido la oportunidad de ser legislador tres veces– presentar una iniciativa de ley, porque acabamos haciendo un órgano de naturaleza muy útil, pero muy rara, porque acabó siendo un organismo descentralizado, no sectorizado, en la esfera de la Secretaría de Hacienda.

¿Qué nos costaba hacer un órgano constitucional autónomo? Soy un apasionado, dicen mis compañeros legisladores, de los órganos constitucionales autónomos. Aún propuse que el propio SAT fuera un órgano autónomo. Siempre he dicho que la caja que recauda debe ser un órgano de Estado más que un órgano de gobierno.

Y en el caso de la Procuraduría mi propuesta es que sea un órgano totalmente autónomo. No tiene por qué ser un desconcentrado de Secretaría de Hacienda. Aunque hoy tiene su propio presupuesto decidido por el Congreso, me parece que la nobleza de una institución que defiende los derechos de las personas no debe tener ningún vínculo con la autoridad.

Quizá si no hubiéramos vivido este caso yo pensaría distinto, pero aún con la ley vigente el Ejecutivo se dio el lujo de no cumplirla en tres o cuatro años y no pasó nada. Por eso es que siempre he sido un promotor de que este tipo de instituciones tengan una naturaleza jurídica clara de organismo constitucional autónomo.

Y sin embargo creo que vamos por buen camino. Felicito realmente la labor que la Procuraduría de la Defensa de los Contribuyente ha hecho en México. La Procuradora ha sido un gran ejemplo de pulcritud, de imparcialidad, y de impulso. Le agradezco mucho el que me haya permitido expresar mis ideas públicamente en un foro como éste.

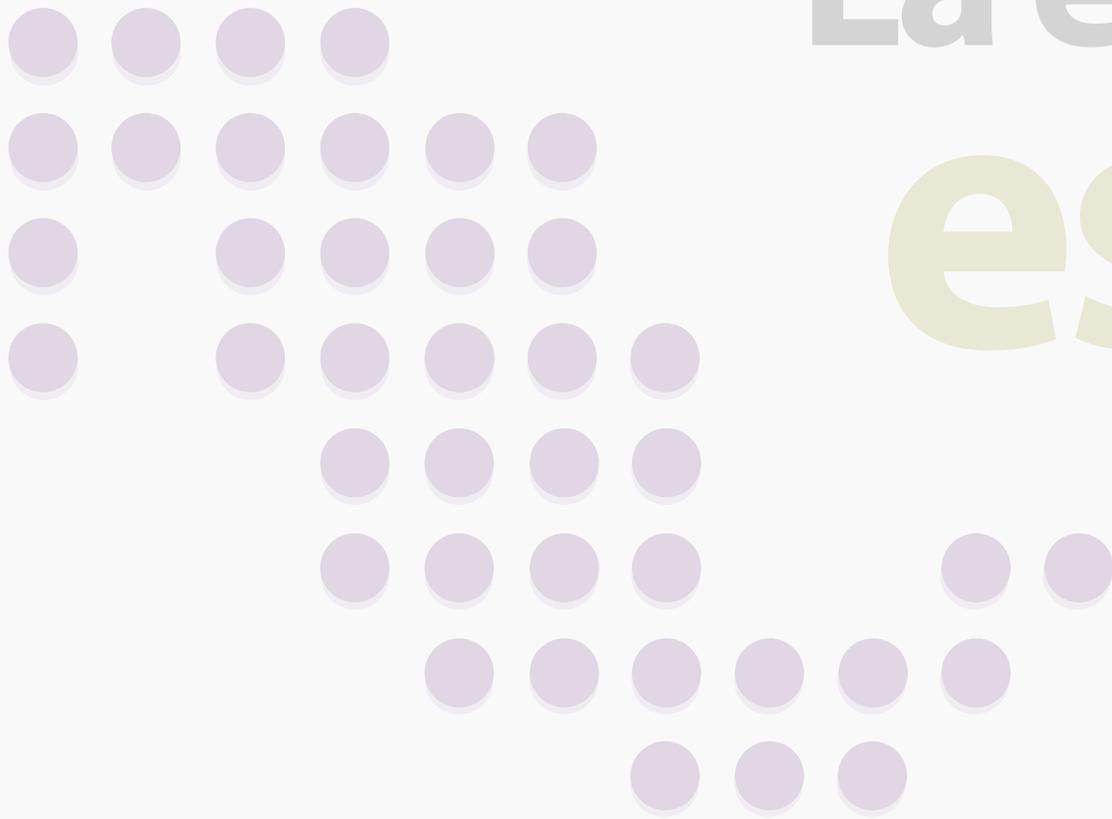
No hay que cejar en el camino. Estoy cierto de que si el contribuyente realmente se siente defendido y protegido y si se le quita trabajo a los tribunales, iremos por buen camino.

Espero que ustedes sepan que en el Legislativo federal, por lo que respecta al Senado de la República, tienen a un amigo y a un aliado que quiere seguir en la construcción legislativa de tan noble institución.

Muchas felicidades por este encuentro, muchas gracias por la invitación, y espero poder seguir colaborando con ustedes en el desarrollo de esta noble institución de la defensa de los derechos de los ciudadanos en nuestro país.

Muchas gracias.





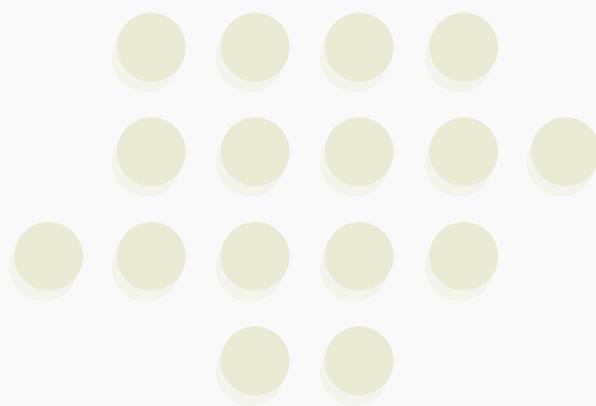
La exper

espa

f

me

Experiencia  
cañola  
frente al caso  
mexicano



**Coloquio:**  
**Instrumentos de defensa**  
**de los derechos del contribuyente**



## Semblanzas Curriculares

### Miguel Ortiz Aguilar (Moderador)



Contador Público egresado de la Universidad La Salle. En 1977 ingresó a la firma de contadores públicos Ruiz Urquiza; de igual forma fungió como representante de *Arthur Andersen and Company*, posteriormente fue socio de Treba Ruiz y Compañía, y de Chévez, Ruiz, Zamarripa y Cía. Actualmente, es socio de Ortiz, Sosa, Ysusy y Cía, firma especializada en consultoría y servicios legales en materia fiscal.

Ha ocupado diversos cargos en la Asociación Nacional de Especialistas Fiscales (ANEFAC), entre ellos, la presidencia durante el periodo de 1992 a 1993.

Desde 1997 es miembro activo del Subcomité Fiscal del Comité de Administración de la Asociación Mexicana de Intermediarios Bursátiles (AMIB).

Durante 1997 y 1998 ocupó la presidencia del Comité Nacional Técnico Fiscal del Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas (IMEF), asociación de la cual es socio activo hasta la fecha.

Actualmente, preside la *International Fiscal Association*, Capítulo México.



## *Antonio Cayón Galiardo*



Doctor en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid y catedrático de Derecho Tributario de la misma universidad.

Ha desempeñado diversos cargos entre los que destacan: Magistrado suplente del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, Vocal de la Junta Arbitral Regulada en el Artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, y Vocal del Consejo para la Defensa del Contribuyente en España.

Es miembro del Consejo de Redacción de Civitas, de la Revista de Hacienda Autonómica y local, de la Revista Aragonesa de Administración Pública; de la editorial La Ley y *Wolters Kluwer*.

Es autor de diversas obras y artículos especializados en derecho tributario. Ha sido conferencista magistral y ponente en numerosos congresos y seminarios tanto en España como a nivel internacional.

Actualmente es Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente de España.



### *Diana Bernal Ladrón de Guevara*



Licenciada en Derecho por la Universidad Iberoamericana, con especialización en Amparo por el Instituto de Especialización Judicial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y diplomado en Derecho Tributario por el Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM).

Se ha desempeñado como Magistrada de Circuito y Juez de Distrito en materia administrativa. Ha sido Magistrada del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y en el ámbito legislativo fue Diputada Federal en la LIX Legislatura, entre otros encargos.

Como legisladora participó activamente en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y en la aprobación de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Es conferencista e invitada frecuente en diversos foros en materia impositiva y de seguridad social, así como de interpretación judicial. Ha publicado diversos artículos en revistas especializadas.

Actualmente es Procuradora de la Defensa del Contribuyente.



## Tema uno: Estructura y funciones

### Estructura y funciones del Consejo para la Defensa del Contribuyente (España)

#### *Antonio Cayón Galiardo*

Buenos días a todos. Quiero agradecer su presencia y las palabras que me han dirigido hasta este momento, eso refleja que ya empezamos a tener amigos aquí en México. Inmediatamente porque es un mínimo deber de cortesía, y en este caso, he sentido el agradecimiento de la Procuradora Diana Bernal, quien ha sido la hacedora de todo lo que va pasar el día de hoy.

Ustedes ya lo saben, Diana es una persona llena de ideas que las lleva a la práctica, y esto se está develando en mis visitas a la página *web* de **Prodecon**, en donde se puede seguir el crecimiento, el desarrollo y el peso específico que va cobrando este organismo dentro de la administración institucional de México.

No me queda más que felicitarla por esa gestión que realiza y decirle que siento una enorme envidia de no poder decir lo mismo de lo que yo pudiera estar haciendo en otros lugares.

Gracias también al excelente equipo que tiene, que seguramente tiene responsabilidad en el desarrollo y crecimiento de **Prodecon**.

Agradezco también a una persona que posiblemente hoy no estará aquí, pero fue quien me presentó a **Prodecon** en una de mis estancias en México, licenciado Héctor Garrido, íntimo amigo mío, a quien le expreso desde aquí el agradecimiento por haberme introducido a **Prodecon**.

A todos ustedes les reitero mi agradecimiento por su estancia aquí. A ver si soy capaz de estar a la altura de las circunstancias del Castillo que nos acoge.

A diferencia de **Prodecon**, el Consejo para la Defensa del Contribuyente ha nacido con rango reglamentario y, además, hasta 2003 hemos sido mencionados en una ley.

El Consejo nace a iniciativa del propio Ministerio de Hacienda como un órgano adscrito al Ministerio de Hacienda, a la Secretaría de Estado. Es un órgano administrativo interno de la propia Administración Tributaria: no somos una institución *cuasi* constitucional, como es el caso de **Prodecon**. Y esto lo van a ver ustedes por la composición, funciones y organización del Consejo en España.

¿Cuál es la posición del Consejo dentro de la Secretaría de Estado de Hacienda? La Secretaría de Estado de Hacienda es el órgano en el que están integrados todos esos servicios de la Administración Tributaria, entre estos, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) –equivalente al SAT en México–. Incluyo ahí al Consejo, simplemente para que ustedes sepan con qué organismos se relaciona dentro de la Secretaría de Estado de Hacienda.

¿Cómo se tramita una queja? La queja nace en virtud del contribuyente que la remite por Internet o por cualquier otro mecanismo a un registro que hay en todas las dependencias de la Administración Tributaria española, o través de las Unidades Operativas del Consejo.

La Unidad Operativa envía la queja al órgano responsable y le exige hacer una contestación, la cual es enviada al contribuyente para que exprese su conformidad o disconformidad.

Si el contribuyente está conforme, finaliza el procedimiento de la queja, salvo que las unidades del Consejo estimen que la respuesta no es suficiente y se plantee lo que se llama una *disconformidad interna*.

Por otra parte, si el contribuyente expresa su disconformidad, continúa el procedimiento. La queja se encomienda a un vocal del Consejo para que la estudie. Éste, con la ayuda de la Unidad de Servicios de Apoyo, elabora una respuesta (ponencia) que remite al Consejo y que posteriormente es turnada a la Comisión del mismo Consejo.

La Comisión la estudia y elabora una respuesta; que puede ser la revisión, nulidad o rectificación de lo actuado por la Administración Tributaria. Sin embargo, si el asunto reviste relevancia especial, la Comisión lo turna al Pleno quien toma la última decisión respecto del sentido de las respuestas.

Las propuestas son enviadas a los órganos directivos de la Administración Tributaria. Estos últimos contestan estableciendo si aceptan o no la propuesta.

¿Cuál es la estructura del Consejo? Tenemos un Consejo, que es el órgano de decisión que actúa en comisiones y en pleno. Ése es, en estricto sentido, el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Además, existe: a) una Unidad de Servicios de Apoyo comprendida por funcionarios calificados de la Administración Tributaria que apoyan a la presidencia del Consejo, y b) Unidades Operativas (dos grandes unidades operativas y una unidad central distribuidas en el territorio nacional), que reciben las quejas.

¿Cuáles son las funciones de los Servicios de Apoyo y de las Unidades Operativas? El servicio de apoyo tiene un director y un grupo de funcionarios que fundamentalmente ayudan a la presidencia, examinan las quejas, dan apoyo a los ponentes, preparan las comisiones y el pleno; además han elaborado una excelente base de datos de todo lo que ha hecho el Consejo en los 16 años que lleva en funcionamiento.

Por su parte, las Unidades Operativas tienen un director, con la estructura territorial antes señalada, y tienen como funciones: iniciar la recepción y tramitación de las quejas; y preparar la memoria anual pública del Consejo, la cual se puede acceder a través de la página *web*.

El Consejo se compone por un presidente y 16 vocales. El presidente siempre ha sido un catedrático de universidad y tiene un secretario, que es un abogado del Estado que pertenece a la Secretaría de Estado de Hacienda.

Los 16 vocales deben ser: cuatro profesores de universidad, cuatro profesionales de reconocido prestigio y los ocho restantes son elegidos por razón del cargo que ostentan, se trata de ocho personas que proceden de la Administración Tributaria; es decir, el Consejo es un órgano mixto de composición paritaria.

Con esto les digo que no podemos adoptar ningún acuerdo si no hemos previamente consensuado con los órganos directivos de la Administración Tributaria. Esto tiene sus ventajas, pero también muchos inconvenientes.

El Consejo se compone por el Pleno y la Comisión Permanente, que realizan competencias distintas. Todos los vocales son miembros del pleno, y sus competencias son:

- Resolver o tomar los acuerdos sobre las quejas
- Emitir propuestas de revisión, de anulación o de rectificación de los actos administrativos que consideren oportunos
- Elaborar informes de modificaciones legislativas o de mejoras de la actuación de la Administración Tributaria

En la realización de estas competencias, el Consejo se relaciona con el Secretario de Estado de Hacienda, quien aprueba la memoria anual de actividades.

La Comisión Permanente está integrada por un presidente, un secretario y tres vocales. El presidente tiene la facultad de invitar a otras personas a la Comisión Permanente. Lo que vengo haciendo hasta ahora como presidente es invitar a algunas dependencias de la Administración Tributaria que no tenían representación en el Consejo y que nos interesaba que estuvieran ahí, primero para oírlos y después también para que nos escuchen. Ha sido de mucha utilidad que haya terceros que participen en los debates de la Comisión.

En la Comisión también están representados la Unidad Operativa y los Servicios de Apoyo, pero sin voto.

Las competencias de la Comisión son:

- Resolver las quejas y sugerencias
- Estudiar y discutir las ponencias de los vocales
- Remitir al Pleno los asuntos que sean de importancia

Para cerrar esta intervención, les expongo el Consejo en cifras anuales. Recibimos alrededor de 10 a 12 mil quejas y sugerencias. De esas, hubieron entre 300 o 400 disconformidades, que son las que tienen un ponente y son discutidas y examinadas por la Comisión.

¿Qué efectos tienen estos expedientes de disconformidad? En algunas ocasiones, las disconformidades dan lugar a propuestas de revisión, no son muchas al cabo del año, porque muchos asuntos se resuelven directamente cuando se está tramitando la queja, ya sea que el funcionario o el alto cargo directivo de la administración, a la vista de la queja, hable con el servicio responsable y lo arregle antes de que el Consejo tenga siquiera que tomar un acuerdo.

No olviden que hay un efecto silencioso tanto por parte de **Prodecon**, como por parte del Consejo y de todo este tipo de instituciones, que es desconocido porque no hay quien lo cuantifique. Cuántas veces ante la simple advertencia del contribuyente: “Voy a presentar una queja”, el servicio tributario sencillamente le dice: “espere usted un momento que vamos a ver si lo resolvemos”. Eso es incuantificable, pero todos estamos convencidos de que ese efecto es muy importante.

Muchas gracias.

## Estructura y funciones de **Prodecon**

### *Diana Bernal Ladrón de Guevara*

Voy a referirme en forma correlativa a los diversos puntos que Antonio nos ha hecho favor de exponer. En primer lugar nos habló sobre la estructura y funciones del Consejo para la Defensa del Contribuyente. Es muy interesante ver cómo pese a que Antonio señala que nace con rango reglamentario desde 1995, no es sino hasta 2003 que se menciona por fin en la Ley General Tributaria; y además nace de una iniciativa del Secretario de Hacienda.

Todos aquí podemos recordar que **Prodecon** tuvo un desarrollo diferente. Nació directamente de una ley del Congreso de la Unión, por iniciativa de legisladores. Es una ley que el Congreso trae para sí, una ley que el Congreso cobija, una ley que viene de abajo, de la soberanía del pueblo y que, a diferencia de España –donde el propio Ministro de Hacienda quería que hubiera un defensor del contribuyente–, la Secretaría de Hacienda en México no veía con buenos ojos el nacimiento de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Por eso digo que nuestra gestación fue larga y nuestro parto difícil. La ley fue votada en 2005 por la LIX Legislatura a la que tuve el gusto de pertenecer. Posteriormente fue votada por el Senado, y debió ser promulgada por el Presidente de la República, el Licenciado Vicente Fox Quezada. Sin embargo, el Presidente decidió vetarla.

Vetada la ley regresa al Congreso, y es ahí donde su servidora con otro grupo de diputados, formando parte la Comisión de Hacienda y estando convencidos de la bondad de la institución, intentamos superar el veto, lo que desde luego fue un camino espinoso y difícil.

Básicamente lo que el Ejecutivo quería es que fuera un organismo descentralizado sectorizado y que su titular fuera propuesto por el Presidente y ratificado por el Senado.

Sin embargo, en el Congreso de la Unión se insistía en que eso le restaría autonomía, y por tanto, tenía que ser un organismo no sectorizado, cuyo titular fuera propuesto por el Ejecutivo a través de una terna, para que no se tratara de una ratificación por el Senado, sino de una verdadera elección.

Entonces, en algunos aspectos se superó el veto, pero en otros la ley regresó igual, porque el Congreso no transigió en variar la forma de designar al titular del organismo.

No obstante, el Presidente de la República Vicente Fox, publica la ley en el Diario Oficial de la Federación en septiembre de 2006, poco antes de que terminara su mandato. Sin embargo, la controvierte ante la Suprema Corte de Justicia.

La Corte no entra al fondo del asunto, pero decide que debe ser un organismo sectorizado. La votación no es calificada (sólo 7 ministros votan porque sea sectorizado), y por tanto no es declarada inconstitucional, quedando validada la ley.

Sin embargo, hubo un cambio en el sentido de que el titular de la Procuraduría no compareciera ante el Congreso de la Unión a rendir su informe anual, sino ante la Comisión de Hacienda.

De esta manera, la ley regresa al Congreso en 2009, superando los aspectos de inconstitucionalidad que había señalado la Corte, y por fin sale flamante el 7 de septiembre de 2009.

A pesar de que el Código Fiscal de la Federación desde 2004 establecía la existencia de una Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, y de que la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se publica en 2009 como producto terminado; no es sino hasta abril de 2011 cuando el Presidente Felipe Calderón decide por fin –y debe reconocérsele que así lo hizo– enviar la terna de posibles titulares, de la cual su servidora es electa.

La Ley nos daba cuatro meses para echar a andar la institución. Para cumplir lo anterior, estuvimos en unas oficinas de la Secretaría de Hacienda, porque amablemente el entonces Subsecretario de Ingresos nos ofreció cobijo en unos cuantos metros para que pudiéramos laborar, iniciando funciones el 1º de septiembre de 2011.

Me gusta mucho lo que ha dicho Antonio, ha calificado a la Procuraduría como un organismo *cuasi* constitucional. Efectivamente, el *cuasi* nunca llega a ser constitucional. Tenemos fortalezas verdaderamente destacables y relevantes, entre ellas está la posibilidad de ejercer

de manera directa un presupuesto propio votado por la soberanía popular; de que su titular sea inamovible, salvo en caso de responsabilidad política o administrativa; de que el cargo de su titular no sea sexenal; y de no tener como superior jerárquico al Secretario de Hacienda o algún otro servidor público.

Entonces, después de este ejercicio retrospectivo, creo que fue positiva la forma en que quedó configurada la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Ahora, pasando a la organización y estructura del organismo, me llama mucho la atención lo que comenta Antonio, porque en España es el Consejo el que finalmente toma la decisión sobre la queja; en cambio en México las quejas no solamente llegan a través de nuestra página electrónica, también recibimos quejas por teléfono y de manera personal.

Al día de hoy ya tenemos más de 20 Delegaciones, y todas ellas reciben quejas. Estas quejas se tramitan como un procedimiento extraordinario y constitucional de salvaguarda de derechos, pues aunque no somos parte de la Ley reglamentaria del 102-B constitucional –relativo a los Defensores del Pueblo–, nos asumimos como verdaderos defensores de derechos humanos.

En el procedimiento de queja, que en esencia es igual al que desarrolla el Consejo en España, se pide un informe a la autoridad, quien contesta en plazos perentorios, precisamente para lograr el acuerdo con la autoridad, pues se trata de un procedimiento extraordinario de salvaguarda de derechos.

Al igual que en la experiencia española, la mayoría de las quejas logran acordarse de manera favorable con las autoridades. En cuanto al número de atenciones, tuvimos aproximadamente 12 mil en el primer año. Actualmente llevamos cerca de 30 mil atenciones en 2 años. Aún con estos números consideramos que son bajos, porque si bien es cierto en España se han llevado 10 mil en atenciones, también lo es que constituye una población menor que la nuestra.

Pero también tenemos un porcentaje muy alto de casos en donde las quejas se arreglan antes de que llegue a la recomendación. La queja sirve como un medio alternativo de solución de controversias, donde el contribuyente y la autoridad fiscal, con la intervención de la Procuraduría, se ponen de acuerdo; en caso contrario, se emite una recomendación.

Las recomendaciones son emitidas, según lo señala la ley, por su servidora, titular de la Procuraduría. Una recomendación es una medida extrema, es como la propuesta de revisión que emite el Consejo en España. En el 40% de los casos se atienden las recomendaciones; incluso ha habido casos en donde el Servicio de Administración Tributaria ha llegado a cancelar créditos fiscales a través de una recomendación.

En esta primera intervención quiero destacar que, al igual que el Consejo para la Defensa del Contribuyente, la esencia de la Procuraduría es la queja, que sirve como medio de conciliación.

## **Tema Dos: Problemas relevantes, posibles causas e interrelación con las autoridades**

### **Antonio Cayón Galiardo**

Trataré de explicar los problemas en el funcionamiento del Consejo. Naturalmente, esto es una reflexión personal de mi experiencia, primero como Vocal de la Comisión Permanente, y después como Presidente.

La primera observación es situar las causas de los problemas en el funcionamiento del Consejo. Existen tres causas fundamentales. La primera es la propia naturaleza del Consejo como órgano consultivo e interno. Es decir, al no ser un órgano externo que pueda tener una serie de facultades y poderes, está muy limitado, simplemente está para informar. Pero esto tiene sus ventajas: por su composición mixta, la Administración Tributaria nos contempla, de alguna forma, como una injerencia externa.

Después hay otros problemas que están relacionados con las propias competencias, también muy limitadas, del Consejo. Es un órgano de control, pero los efectos de su control son breves: proponer y recomendar, no vamos más lejos.

Estas debilidades se tienen que contrastar con la tercera causa. No olvidemos que la administración que tratamos de controlar es la Administración Tributaria, y si hay un sector de la administración que sigue teniendo ciertos rasgos (otorgados por el ordenamiento jurídico) de autoridad o de poder, invasivos de la esfera jurídica de los particulares, que pueden ser calificados jurídicamente como de agresión porque producen una innovación en su estatus jurídico, esa es la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria es uno de los sectores administrativos investido de más potestades, hablando en términos de Derecho. Además, las funciones que tiene muchas veces son complejas.

Pasando a la enumeración de los problemas, el primero –y parece que compartido–, es el desconocimiento de la existencia del Consejo. Si preguntan en España al ciudadano de a pie, ¿saben ustedes si existe un Consejo para la Defensa del Contribuyente?, muy probablemente contestarán que no. Pero incluso, es mejor que no sepan de nuestra existencia porque es señal de que no ha tenido problemas.

Aún si la pregunta anterior se hace sólo a sectores cualificados, se encontrarán con bastantes sorpresas. Es cierto y a la vez no lo es: el Consejo es una institución para minorías. Las clases de quejas nos demuestran hasta qué punto es conocido o desconocido el Consejo.

Hay quejas sobre el funcionamiento de la administración y quejas que suscitan cuestiones de derecho. Naturalmente, la queja que suscita una cuestión de derecho es una queja que normalmente viene de la mano de algún asesor cualificado; aunque en ocasiones, una inocente queja de un contribuyente de a pie puede suscitar un problema jurídico enorme.

¿Cómo nos podemos dar a conocer?, ¿cómo podemos difundir la existencia del Consejo? También aquí hay algunos problemas. Primero, porque la mejor forma de difusión es la presencia del Consejo en todas las dependencias de la Administración Tributaria, aunque sea en un cartel en el registro general de cada dependencia organizativa. Estando ahí, *in situ*, al pie del cañón donde surge el problema y donde el quejoso dice que no está de acuerdo con lo que ha ocurrido.

Después, está la publicidad que deberían tener los acuerdos y resoluciones; y digo deberían tener porque al momento la base de datos no es pública, lo único que se publica son las memorias del Consejo que se cuelgan en Internet.

Asimismo, el reconocimiento del Consejo por otras instituciones, como el Defensor del Pueblo, el Parlamento, los tribunales, los profesionales especializados, es muy reducido.

Otro inconveniente es el propio desconocimiento que tiene el contribuyente del funcionamiento del Consejo. Esto preocupa porque vamos a detectar tres problemas. El primero está en la presentación de la queja. A diferencia de **Prodecon** que en su normativa tiene prevista una fase instructora dentro del procedimiento de tramitación, nosotros no tenemos propiamente esa fase.

No nos podemos dirigir al contribuyente y decirle: "por favor, complete usted su queja y amplíe con pruebas lo que usted dice", esto no existe. Si el contribuyente quiere ampliar algo, lo tiene que hacer en el momento de exponer la disconformidad. Esto suscita un primer problema de funcionamiento: en ocasiones nos encontramos con falta de material probatorio que sólo podemos obtener de la propia administración, como después veremos.

En segundo lugar, está la simultaneidad de la queja con los recursos y reclamaciones. Una queja no interrumpe plazos para recurrir o para reclamar, y esto hay que advertírselo al contribuyente, hay que decirle que si quiere impugnar, debe hacerlo simultáneamente cuando acuda a la vía del Consejo; en caso contrario, puede caducar su acción y perder su derecho, salvo que el Consejo pudiera resucitar el problema en la vía de una petición de protesta a la administración tributaria.

En muchas ocasiones, lo que nos solicitan los contribuyentes demuestra que no saben qué es el Consejo. En ocasiones piden la reforma entera del Estado para que se le reconozca su derecho.

El tercero de los problemas es la eficacia de los acuerdos que tienen dos partes importantes, 1) no todas nuestras propuestas son aceptadas, la aceptación es limitada, y 2) llama la atención los motivos de la no aceptación. El sistema es de una delicadeza total, porque la administración prefiere aceptar un error a reconocer un vicio de legalidad en el acto, por lo que es más fácil conseguir un acuerdo vía planteamiento de cuestión de error, aunque el error de hecho tiene un campo muy limitado.

En otras ocasiones la administración no acepta nuestra propuesta y curiosamente se basa fundamentalmente en sus criterios internos. Por supuesto discrepamos de esos criterios, por eso no queremos que se nos vuelvan a invocar cuando responde que no a nuestra propuesta.

A veces no se aceptan las propuestas por argumentos, que yo creo que deberían ser repensados por la administración. La administración dice actuar de tal manera: "porque es habitual actuar así", pues actúese de otra manera si fuera necesario, "porque el sistema informático" no le permite cosa distinta, pues cámbiese el sistema informático, "porque puede haber un fraude", ese tema es el segundo coloquio de hoy.

La eficacia de los acuerdos sobre la práctica administrativa es muy simple, hay un efecto silencioso, evidente y desconocido, pero está ahí y se produce antes de la presentación de la queja, ante la misma advertencia de la queja, en el momento de la queja. En muchas ocasiones, se corrige de forma inmediata por parte de la administración lo que está ocurriendo y esto se manifiesta en la contestación en donde se le dice al contribuyente que su problema se ha resuelto.

Ante la disconformidad, la administración repiensa los fundamentos jurídicos de su actuación y nos contesta con una respuesta más o menos razonada y motivada. Por supuesto, ante los acuerdos del Consejo que no piden revisión, también se nos da un razonamiento motivado. Hay una especie de autorreflexión de la propia administración sobre lo que está haciendo. Y, naturalmente el libro de quejas de cada servicio es un indicio de qué es lo que está pasando.

Para finalizar, tras 16 años de funcionamiento, sería deseable una cierta unidad de doctrina por parte del Consejo. Los componentes del Consejo no tienen unidad, y hay que tratar de dotarlo de homogeneidad y armonización a lo largo de su historia.

Esto tiene como vías fundamentales: 1) la utilización de la base de datos, esto no es fácil de conseguir, lo logramos gracias a la unidad de apoyo; 2) seguir los criterios de nuestros propios informes que están en las memorias. No siempre los ponentes están al tanto de todos los informes que ha emitido el Consejo, se los tiene que ir dando la Unidad de Apoyo. Por eso, para cerrar, diré que el mejor instrumento es la permanencia y la continuidad que nos da la Unidad de Apoyo.

### ***Diana Bernal Ladrón de Guevara***

Me parece muy interesante lo comentado sobre la naturaleza de ser un órgano colegiado, un Consejo, y la dificultad para ponerse de acuerdo porque hay varios vocales, entre ellos académicos, cuatro abogados profesionales y funcionarios del Ministerio de Hacienda. Entonces, como que está muy determinado cuál será el criterio.

También nos comentaban que a pesar de que el Consejo ya tiene tiempo de existencia, falta uniformidad en criterios. Es difícil ponerse de acuerdo e ir creando uniformidad en la forma de

interpretar la norma tributaria en cuanto al procedimiento, la esencia y en las propuestas a la Administración Tributaria.

En este sentido, nosotros en la Procuraduría, al ser una institución tan novedosa nos hemos esforzado mucho porque la decisión final se tome con el apoyo de mi equipo.

Por otra parte, los criterios que deriven de las recomendaciones son publicados para que haya transparencia y consistencia o congruencia en las interpretaciones. Esto permite que cualquier persona pueda acceder a la página electrónica y ver nuestros criterios que, modestamente, están redactados en forma análoga a la de una tesis.

Así por ejemplo, hemos sostenido que si un contribuyente tiene algún error de forma en su procedimiento para internar mercancía al país, pero corrige esa situación y además se demuestra que jamás generó la hipótesis de causación, no pierda su derecho de fondo, ya que en este caso, se le negaba la aplicación de la tasa cero de IVA al contribuyente porque el error de forma aparentaba que no había exportación.

Queremos que se destaque el fondo del asunto para hacer más justa la relación fisco-contribuyente. Me da gusto, porque he tenido noticias de que este contribuyente ganó su asunto en la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Entonces, procuramos tener una interpretación consistente, que tanto el Servicio de Administración Tributaria, el Instituto Mexicano del Seguro Social, el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), así como los propios contribuyentes conozcan qué es lo que estamos diciendo, de qué forma lo estamos diciendo, y cuáles son los criterios que pueden esperar. Esto es, tener una línea argumentativa.

Ahora, en cuanto a la publicidad de los actos de defensa, en **Prodecon** las recomendaciones se publican en tiempo real. Entiendo que las propuestas de revisión que realiza el Consejo en España son públicas, las publican en su página en la memoria anual, pero no las publican en tiempo real, sino posterior.

Respecto de la fuerza coactiva de las recomendaciones, hemos reflexionado mucho sobre el tema, incluso es una pregunta segura para las personas que quieren laborar en el área de quejas de **Prodecon**. Nuestra opinión es que definitivamente no deben ser coactivas, pues dejaríamos de ser un observador de derechos para convertirnos en un Tribunal más. Esto complicaría el sistema tributario judicializándolo aún más.

La fuerza de la recomendación no coactiva está en que lo hace un observador ajeno y transparente que pone el énfasis –como dirían en Estados Unidos de hace varios siglos, que pone la mancha escarlata–, sobre la autoridad que ha tenido una conducta indebida. Esto nos permite publicar la recomendación, no solamente en tiempo real, sino dar un boletín

de prensa. Los boletines tienen un efecto de carambola, y por ello, varias autoridades han preferido llegar a un acuerdo dentro del Estado de derecho.

Del mismo modo, tenemos otra facultad muy importante, podemos denunciar a la autoridad en las vías administrativa y penal. En virtud de recomendaciones, hemos iniciado varias denuncias por responsabilidad administrativa. En la vía penal, tuvimos un caso en donde autoridades de la Tesorería del Gobierno del Distrito Federal utilizaron constancias apócrifas durante el procedimiento de auditoría, por esta razón realizamos una denuncia penal.

Por tanto, esa es la fuerza del observador del pueblo, ser simplemente una voz autorizada. Hemos elaborado varios documentos al respecto, con una postura de ética contributiva.

Por lo que atañe a las propuestas, hemos tenido casos difíciles en los que no hay aceptación por parte de las autoridades fiscales. Hemos tenido también casos verdaderamente complicados. Hubo uno en que estábamos contemplando llegar a la Comisión Interamericana de Derechos Humanos si fuera necesario.

Este es el caso de un contribuyente que por más de 19 años sufrió la acción persecutoria del fisco. Al llegar a la Procuraduría, el contribuyente traía un crédito de tres millones de pesos; sin embargo, dos contadores expertos realizaron cálculos durante una semana, y advirtieron que el señor no debía tres millones de pesos, sino sólo un millón. Su crédito original databa de 1994 y eran 445 mil pesos.

La administración tributaria pasada aceptó la recomendación y bajó el crédito a un millón (porque era lo que procedía por derecho), y la administración actual aceptó cancelar este crédito, porque ya era una cuestión de derechos humanos fundamentales.

Es muy importante señalar que el nuevo artículo 146 del Código Fiscal de la Federación (que muchos han criticado) no amplía el plazo de prescripción a diez años. La Procuraduría propone que aunque la prescripción se interrumpa por cualquier gestión de cobro del acreedor, el total del plazo no exceda de diez años.

En el caso de este contribuyente, el fisco había obrado correctamente, podría haberlo perseguido por 18 años, porque iniciaba el procedimiento de ejecución y luego lo interrumpía y con esto no se consumaban los cinco años de la prescripción. Sin embargo, obviamente el fisco estaba dentro de las peores prácticas. La propuesta de modificación al artículo 146 de la Reforma Hacendaria, va hacia eso. Aún tenemos todavía muchos retos, pero también hemos nacido con algunas fortalezas.

## **Tema Tres: Problemas recurrentes o sistémicos**

### **Antonio Cayón Galiardo**

El tercer tema que vamos a ver hoy es todavía más subjetivo pues requiere seleccionar entre unas decenas de miles de quejas, las más relevantes. Por ello, la culpa y responsabilidad de la selección de temas obviamente es mía.

El primer caso que voy a compartir con ustedes parte de lo que habíamos advertido antes: quejas de funcionamiento y cuestiones de derecho. Esta división también es mía, lo inventé para ordenar las materias.

Las quejas de funcionamiento, me imagino que son universales y pasarán en Francia, en Colombia, allí donde hay un Consejo u organismo similar para la defensa del Contribuyente.

En primer lugar, cuando hay servicios de asistencia en donde la administración ayuda al contribuyente, éste se queja de que no se le brinda la ayuda debida como él quería o esperaba. Es una contradicción, pero así sucede.

En segundo lugar están los retrasos en las actuaciones, sobre todo cuando se trata de la devolución de dinero al contribuyente. Desde el tercer día siguiente a aquel en que el contribuyente presenta su declaración y no hay devolución, empieza a inquietarse; no siempre tienen razón, pero es un motivo constante de contrariedad. En otras ocasiones los retrasos son ciertos y el contribuyente sí tiene razón.

También la conducta de los funcionarios es razón de quejas. Los contribuyentes, en ocasiones, entran en colisión con la autoridad por el trato que reciben por parte de un funcionario. Esto no necesariamente es así debido a que el funcionario no los haya atendido como esperaban, con las expectativas que tenían; además son situaciones de muy difícil prueba.

En las cuestiones de derecho, por el contrario, no recibimos muchas propuestas normativas, salvo de algunos contribuyentes que nos piden el cambio de la Constitución, algo que nosotros obviamente no podemos tramitar. En ocasiones sí hay alguna propuesta de modificación normativa que naturalmente recibe el estudio y la tramitación correspondiente. Lo que sí hay, son discrepancias de derecho con la administración.

De este indeterminado plantel de quejas y de motivos, voy a seleccionar algunas que son cuestiones de fondo. En algunos de estos casos tengo un criterio; en otros, tendré que seguir estudiando hasta alcanzar un criterio al respecto, porque no siempre tengo claro qué es lo que se debería hacer y dónde está la medida proporcional, justa, o adecuada para resolver un determinado problema.

El embargo de créditos es un tema que elijo porque creo que también ustedes pueden participar de estas reflexiones. Es el caso del contribuyente que no ha pagado a la administración y la administración dicta la orden de embargo de un crédito. El caso más fácil, se le embarga un sueldo (una parte del sueldo es inembargable pero hay otra parte embargable).

El pagador del sueldo recibe la orden de embargo y retiene la parte del sueldo a que está obligado por la orden de embargo, pero no la ingresa a la administración, y aquí viene el problema.

La pregunta –que tiene un fundamento en derecho– es: ¿quién es ahora el deudor, el contribuyente que no pagó y, por lo tanto, le puedo exigir el pago?; y ¿cuál es el efecto de aceptarse esto?

Hay que dar una respuesta muy clara, porque se pueden plantear muchos problemas, no sólo tributarios. Por ejemplo, ¿qué ocurre si el pagador del sueldo entra en quiebra?, ¿quién puede reclamar el dinero que ha retenido, de quién es ese dinero? Hay muchas preguntas jurídicas en el aire.

Considero que la retención del pagador del sueldo debería ser liberatoria para el contribuyente, ya que ha sufrido el sacrificio económico y lo ha sufrido por orden de la Administración Tributaria. Entonces, la acción recaudatoria de la administración debería ser respecto de la persona que retuvo e incumplió la orden de embargo.

Otro caso de un problema jurídico más general, es respecto del valor de los datos en poder de la Administración. Aquí, sucintamente planteo un tema: la presunción de legalidad y la presunción de veracidad. En ocasiones, estos conceptos son confundidos por los aplicadores del derecho. La ley dice que se presumen ciertos y hay quién dice que esto ya es presunción de legalidad, son cosas completamente distintas.

La presunción de legalidad tiene el efecto de invertir la carga de accionar, y la presunción de veracidad, la inversión de la carga de la prueba, pero nada más. Esto nos lleva a un tema que es el uso que hace la administración de los datos que obran en su poder. La administración por mil vías, por mil conductos obtiene datos e información y los utiliza en las comprobaciones que hace de los contribuyentes, auditorías, inspecciones, etcétera y cuantifica las deudas con base en esta información.

La pregunta es: ¿Cuál es el valor de esos datos e información en poder de la administración? Porque evidentemente, el hecho de que entren en poder de la administración y esta los use, no cambia la presunción de legalidad del acto administrativo, por una presunción de veracidad de los hechos contenidos en ese acto, ¿Esto cómo lo resolvemos?

La respuesta, a mi juicio, está en la Ley General Tributaria. La respuesta sólo puede ser una: depende del origen del dato. Si el dato me lo da el propio contribuyente es un reconocimiento de un hecho. En tal caso, se invierte la carga de la prueba a partir de ese momento. Si el dato se obtiene de un registro público, tampoco hay problema, la presunción de veracidad es para la información que tenga el registro público correspondiente. Pero si el dato me lo ha contado un tercero, la respuesta que da la Ley General Tributaria es que la administración tiene que acudir a ese tercero para contrastar el dato. Las preguntas son ¿qué pasa si no lo contrasta?, ¿qué ocurre a partir de aquí?, les dejo abierto ese problema.

### ***Diana Bernal Ladrón de Guevara***

Son múltiples los problemas que se les presentan a los contribuyentes en la práctica, y efectivamente, como decía Antonio, somos pocos conocidos ambos y somos instituciones de minorías. Sin embargo, quisiera destacar que en la Procuraduría hemos recibido desde personas físicas de la tercera edad pensionadas, hasta grandes contribuyentes.

Hemos tenido varios casos de pensionados que les inmovilizan su cuenta bancaria y acuden a la Procuraduría para ver qué es lo que pueden hacer. Yo creo que en México los contribuyentes más vulnerables son los de pocos ingresos ya que en México realmente ha habido un *boom* del amparo fiscal.

Un ejemplo, son las personas físicas que perciben ingresos únicamente por intereses reales, y que en un año de calendario tienen menos de cien mil pesos de intereses reales. Estas personas no podían presentar declaración anual por lo que no podían acreditar el impuesto efectivamente pagado contra el impuesto real, para tener un saldo a favor, ni tampoco podían presentar sus deducciones personales.

Tuvimos el caso de una persona de 59 años y su hermano de 85 años que se encontraban en este supuesto. Realmente para estos pequeños ahorradores que viven precisamente de su ahorro, es muy insensible que no puedan tener deducciones de sus gastos médicos.

Sin embargo, este tema jamás había sido llevado a la Suprema Corte de Justicia, lo que es muestra de la complejidad y el costo que puede representar un amparo fiscal. Esa es otra fortaleza que tiene la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, puede litigar e incluso argumentar la inconstitucionalidad de normas fiscales.

Este caso es una experiencia exitosa porque no solamente logramos que tanto la Segunda y Primera Sala declararían la inconstitucionalidad de este precepto, sino que el Jefe del SAT, desde antes de resuelto el litigio, gire una disposición interna o circular para que sean aceptadas las declaraciones de estos sujetos, que además es una propuesta que ya está incorporada en la ley.

También vemos problemas de amas de casa que recibían cartas invitación, muchas veces por depósitos para la manutención de su familia y que no saben cómo aclarar y acuden a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Asimismo tenemos problemas de grandes contribuyentes, o digamos contribuyentes que son empresas fuertes (y no por eso sufren menos) y que al ser auditados empiezan a ver que sus deducciones son rechazadas.

Hemos tenido recientemente el caso de una empresa bastante fuerte que se dedica a la construcción. Esta empresa había presentado una serie de gastos, debidamente facturados, por prestación de servicios, que se compulsó con los proveedores. La empresa había declarado más de 300 millones en ingresos acumulables y las casas habitación estaban construidas.

Sin embargo, una Administración local argumentaba que sus operaciones eran inexistentes porque si bien presentó factura, hubo *compulsa* con los proveedores, estaba ahí el complejo construido, presumía que el complejo no existía porque el contribuyente no demostró cuántos empleados tenía su proveedor (la empresa contrató los servicios de construcción) y no demostró si estaban dados de alta en el Seguro Social. Luego, cuando la empresa demostró lo anterior, la autoridad todavía no cedía, decía que el contribuyente no informó al respecto de quién llevaba la bitácora y cuándo llegaban los trabajadores albañiles a construir.

Este caso también es de éxito porque la última respuesta del Servicio de Administración Tributaria es que va a revocar la liquidación. Entonces, sí hay una sensibilidad por parte de la autoridad, pero también hay un problema ya que hay muchas declaratorias de inexistencia de operaciones y de rechazos de deducciones.

Otro problema es que para las devoluciones se está pidiendo documentación excesiva. Este tema se platica con los Administradores, pero lo que la Procuraduría sostiene es que la autoridad tiene todo el derecho a fiscalizar una devolución, la facultad la otorga la ley en su artículo 22, pero no vía requerimiento, porque vía requerimiento se desplaza la carga de la prueba al pagador de impuestos, de tal manera que prácticamente él se haga la fiscalización.

El requerimiento no debe llegar a una serie de excesos en cuanto a la documentación que se solicite, en todo caso, si se considera que no es procedente la devolución del contribuyente, se debe acudir a la fiscalización.

Otro problema es el de la inmovilización de cuentas bancarias –que cuántos dolores de cabeza nos dio–. La inmovilización no se determinaba en el aseguramiento precautorio, pues a veces no había ni siquiera adeudo. En ocasiones se inmovilizaba todas las cuentas del contribuyente sin darle aviso. Afortunadamente, trabajamos en coordinación con el Servicio de Administración Tributaria, como lo dice la propia iniciativa que presenta el Presidente de la República, se consiguieron avances.

Ahora en ningún caso se podría inmovilizar toda la cuenta, ya que con esta reforma que ha sido votada por las dos cámaras, se tendrá que hacer una liquidación provisional y posterior pero indefectiblemente, en tres días, si mal no recuerdo, se tendrá que notificar al contribuyente para que no *vaya de Herodes a Pilatos*, viendo quién fue el que le inmovilizó la cuenta.

Finalmente está lo de los vicios formales. No es posible que le apostemos a que el contribuyente se equivoque. Las recomendaciones internacionales de la OCDE para el cumplimiento cooperativo y la relación mejorada hablan de esto. Si el contribuyente quiere pagar, se le debe apoyar. El fisco no debe apostarle a que por un error formal, el contribuyente sea sujeto de un impuesto que realmente no causó, o que por un vicio de forma, se le actualiza esa hipótesis.

En efecto, hay mucho por hacer, pero no por eso puedo dejar de mencionar los avances. Los Acuerdos Conclusivos propuestos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ya fue aceptada por el Presidente de la República, lo presentó como iniciativa al Congreso, y ya fue votada por ambas cámaras. A través de estos Acuerdos, cualquier contribuyente podrá acudir a la Procuraduría para solicitar la conclusión anticipada de su auditoría a través de una propuesta de calificación de hechos.

La autoridad responderá a esta propuesta de calificación de hechos, **Prodecon** intervendrá como intermediaria, según lo dice la propia iniciativa, como facilitadora y testigo, pero además deberá cuidar que se respeten los derechos de los contribuyentes y se cumplan con las disposiciones jurídicas. Entonces, ahí está la Procuraduría; Resta mucho por hacer, pero creo que vamos por el camino correcto. Gracias.



La exper

espá

f

me

Experiencia  
Española  
frente al caso  
Mexicano



**Panel temático:  
La lucha contra el fraude y la elusión fiscal  
global. Los derechos del contribuyente**



## Semblanzas curriculares

### *Maestro Jorge Narváez Hasfura*



Es Abogado en Derecho por la Escuela Libre de Derecho, Maestro en Derecho por la *University of Notre Dame* y especialista en Impuestos Corporativos, Precios de Transferencia y Planeación Fiscal Internacional.

Es integrante de la Comisión de Derecho Fiscal de la Barra Mexicana, Colegio de Abogados; del *International Bar Association*, del *International Fiscal Association*, así como miembro fundador del grupo Análisis Tributario Legislativo.

Actualmente es socio-director del despacho *Baker & McKenzi*.

### *Licenciado Manuel Elías Tron Pérez Kühn*



Es Licenciado en Derecho por la Universidad Panamericana, cursó especialidades de posgrado en Derecho Económico y Corporativo y en Derecho Fiscal. Es el primer Presidente de Latinoamérica del *International Fiscal Association* (IFA), a nivel global.

En el ámbito académico, se ha desempeñado como profesor en materias relacionadas con el Derecho Fiscal en diversas universidades. Además, es autor de numerosos artículos en publicaciones especializadas y conferencista frecuente en temas fiscales internacionales en México y en el extranjero.

Durante los últimos años, ha sido constantemente nombrado entre los primeros lugares de rankings internacionales, como uno de los especialistas más representativos en México. Actualmente es socio director de Tron Abogados.

### ***Doctor Manuel Hallivis Pelayo***



Es egresado de la Universidad Iberoamericana, con mención honorífica. Tiene dos maestrías, una en Derecho por la Universidad de Tulane y otra en Administración Pública por la Universidad de Michigan. Es egresado del tercer curso de Instituciones y Técnicas Tributarias del Centro Interamericano de Administradores Tributarios en el Ministerio de Economía y Hacienda de España y Doctor en Derecho por la UNAM.

Tiene más de 30 años de experiencia en la docencia impartiendo cátedras en diferentes diplomados y a nivel licenciatura en la Universidad Iberoamericana, en el doctorado en Derecho Fiscal en la Universidad de Salamanca, en la maestría en Derecho Administrativo en la Universidad Panamericana y en posgrados en Derecho, así como en Contaduría y Administración en la UNAM.

En el aspecto profesional tiene una experiencia de más de 35 años en donde ocupó cargos en la Secretaría de Hacienda, en la Contaduría Mayor de Hacienda, en Fertimex y el Instituto Mexicano del Seguro Social.

En diciembre de 1996 fue nombrado Magistrado de Sala Regional del hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; En septiembre de 2002 fue promovido a la Sala Superior y en 2008 fue nombrado por un nuevo período de 15 años como Magistrado de la Sala Superior, donde se desempeña brillantemente en la actualidad.

### ***Licenciado Roberto Schatan Pérez***



Es Economista graduado de la *University of Success* en Inglaterra, y con títulos de posgrado en la *California State University* de San Diego, y en la *University of California, Los Ángeles*, en California.

Ocupó el cargo de Administrador Central en la Administración General de Grandes Contribuyentes del SAT. En enero de 2007 fue encargado de la Auditoría de Precios de Transferencia. Asimismo, fue la autoridad competente en la materia y delegado de México en el "Grupo de trabajo sobre imposición, empresas multinacionales del Comité Fiscal de la OCDE".

Actualmente se desempeña también brillantemente como asesor en asistencia técnica del Departamento de Finanzas Públicas de la División de Política Tributaria del Fondo Monetario Internacional en Washington.

## Introducción

*Diana Bernal Ladrón de Guevara*

Por un lado está la lucha contra el fraude y la elusión fiscal, tema que preocupa mucho a las economías internas de los Estados y a la economía global; Para muestra, podemos mencionar la lucha que en este momento están dando tanto la OCDE como la Unión Europea y diversos Estados como los Estados Unidos contra el fraude y la elusión fiscal; y por otro lado, están los derechos de los que pagan impuestos y quienes con sus aportaciones hacen posible el sostenimiento del gasto público.

Para la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como defensor no jurisdiccional de los pagadores de impuestos, es muy importante y además oportuno analizar las acciones internacionales y nacionales que se están tomando para combatir estos fenómenos y al mismo tiempo, reflexionar sobre el papel de los derechos del contribuyente en estas estrategias.

Como Procuraduría, hemos dicho desde marzo del año pasado que consideramos un derecho fundamental de quien paga impuestos, el que todos paguen de acuerdo a sus posibilidades, que todos ayuden a llevar la carga pública. Si esto no es así, las cargas van a ser cada vez más fuertes y sobre un menor número de contribuyentes.

Por eso es que es un derecho fundamental del pagador de impuestos que haya –y lo hemos dicho hasta con estas palabras para efectos mercadológicos– tolerancia cero al fraude y a la evasión fiscal, tolerancia cero para quien mediante maquinaciones o acciones dolosas, evade o elude el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Como ustedes saben, hay declaraciones importantes por parte de la OCDE sobre acciones conjuntas de los Estados para combatir el fraude a la ley. La OCDE elaboró un documento titulado *Addressing Based Erosion and Profit Shifting* en donde se destacan las 15 acciones con las que la OCDE pretende que los estados miembros, e incluso los no miembros, combatan a nivel internacional la elusión y la evasión fiscal.

Sin embargo, como es común en los procesos humanos, este tema requiere ser puesto en una balanza, donde se analicen las razones de pesos y contrapesos. Pues, al otro lado están los derechos del pagador de impuestos. Se habla mucho de este documento de la OCDE sobre el combate al *Base Erosión and Profit Shifting (BEPS)*, pero se habla poco del otro documento también muy reciente de la OCDE sobre *Cooperative Compliance*, que viene a sustituir al *Enhanced Relationship*.

En aquél documento de la OCDE, se advierten dos escenarios: si estamos viendo conductas agresivas, elusivas o evasivas, hay que ir con todo; pero si estamos viendo a contribuyentes que están en el padrón, que revelan su información, y que quieren cumplir de la mejor forma, desde luego hay que darles certeza, seguridad jurídica, capacidad de respuesta, apertura,

proporcionalidad, transparencia, y una serie de buenas prácticas que la OCDE, con gran énfasis, también está llevando a cabo.

Yo me atrevo a decir que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente debe ser la promotora en este país de esta nueva relación con el fisco en donde el pagador de impuestos se enfoque como un aliado, y en donde la Administración Tributaria le brinde las condiciones para la mejor relación posible y tenga una aproximación de servicio con el contribuyente.

La Unión Europea también ha elaborado varios documentos sobre el tema que nos ocupa. En uno, del seis de junio del 2012, se señala la decisión de hacer un combate global a la evasión, y en diciembre del mismo año, otro documento estableció el objetivo de combatir la elusión y el fraude fiscal. En el último, se propone como una de las acciones para combatir la evasión y elusión fiscal, hacer dos códigos, uno de derechos del contribuyente y otro de mejores prácticas, para luego otorgárselos a los contribuyentes.

## Pregunta Uno:

¿Qué conceptos globales existen sobre evasión y elusión fiscal?

*Manuel Hallivis Pelayo:* Quiero agradecerle a doña Diana Bernal Ladrón de Guevara por esta oportunidad de participar en este coloquio celebrado en este maravilloso escenario del Castillo de Chapultepec, cuestión que verdaderamente me honra. Muchas gracias, señora Procuradora.

Además, quiero manifestar que también me honra compartir este foro con todos los distinguidos panelistas, todos ellos muy estimados amigos, el Doctor don Antonio Cayón Galiardo, Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente de España; don Manuel Tron, Presidente mundial de la IFA; el Licenciado Roberto Schatan, del Fondo Monetario Internacional; y el Maestro Jorge Narváez, Consejero independiente de **Prodecon**.

Ante los retos que nos presenta la globalización para que nuestro sistema tributario responda a las expectativas nacionales, es necesario que sea eficiente y justo.

Nuestro sistema fiscal se basa en la autodeterminación de los gravámenes, lo que significa que es el propio contribuyente el que fija o calcula y determina la cantidad que debe pagar al fisco federal en cumplimiento a la legislación correspondiente.

Este principio constituye un requisito esencial para cualquier país pues resultaría, además de absurdo y costoso, imposible que la autoridad tributaria pretendiera realizar directamente la detección y determinación de las contribuciones a cargo de todos los que deben pagarlas.

En México se aplica este sistema en forma generalizada desde el 1º de abril de 1967, pero aun desde antes, ya se había considerado este sistema en impuestos como el Impuesto Sobre la Renta o el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles. Este sistema de autodeterminación de los gravámenes incorporó un elemento de confianza en el sostenimiento del gasto público, ya que la autoridad espera a que sea el contribuyente por sí solo, el que de forma espontánea establezca cuánto es lo que le tiene que pagar al fisco para contribuir al gasto público, y aplicar para esto las leyes tributarias.

Sin embargo, para que un sistema fiscal así funcione, es necesario que la observancia de las obligaciones tributarias se realice con los requerimientos y periodicidad establecidos por las leyes; es decir, que todos cumplan en forma espontánea y oportuna con sus obligaciones, tanto de pago como formales.

En caso de que esto no suceda así; es decir, que no se dé un cumplimiento voluntario, masivo, espontáneo y oportuno, la sociedad en su conjunto resiente las consecuencias del incumplimiento, ya que, independientemente del costo social o económico de perseguir al incumplido, el Estado ve reducidos sus ingresos y, por lo tanto, mermadas sus posibilidades de alcanzar sus fines de justicia distributiva y desarrollo.

Adicionalmente –y esto es muy importante en este foro–, como la carga de los gastos públicos recae con mayor peso en los que sí cumplen sus obligaciones tributarias, el principio de equidad tributaria sufre distorsiones que llevan y conllevan graves repercusiones tanto sociales como económicas, además de que el Estado, como dijimos, ve reducidos sus ingresos y mermadas sus posibilidades de acción.

El incumplimiento, cuando se trata de obligaciones de pago, tiene dos facetas: la elusión y la evasión propiamente dicha. La elusión implica, como su nombre lo indica (vamos a visualizar a un boxeador, la palabra elusión para ellos es muy fácil), eludir, evitar, sustraerse al pago del impuesto, aprovechando un hueco o resquicio de la legislación tributaria sin incumplir o violar ningún precepto. En otras palabras, implica evitar o disminuir lo que sería justo, de conformidad con su capacidad contributiva, pero sin incumplir ninguna norma legal.

Existen algunas variaciones a la elusión, como es la economía de opción, que implica optar por un ahorro o por la opción que resulte menos costosa, por eso se llama así. Simplemente se trata de utilizar algún resquicio para disminuir el gravamen. De hecho algunos autores, que siguen al Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, equiparan a esta economía de opción con la planificación, insisten en que no es contraria a la ley. Existe también una variación extrema, que es dejar de realizar una actividad gravada o no consumir un producto para no pagar el impuesto, esto evidentemente no entraría dentro de lo que tendríamos que analizar.

Pero por otra parte, tenemos a la evasión que se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto incurriendo en conductas ilícitas; es decir, violatorias de la ley, ya sea porque realice lo que la ley prohíba o porque omita efectuar lo que la ley ordena.

La evasión, evidentemente, constituye una violación a la ley, fomenta la competencia desleal y, algo muy importante, motiva a los cumplidos a evadir; dicho de otra forma, no inhibe el incumplimiento.

Cuando se sirve de medios ilícitos, el contribuyente está incurriendo en una infracción tributaria o aún en un delito. Es necesario que aclaremos que la elusión implica no entrar a la relación tributaria, mientras que la evasión implica salirse de ella por medios no autorizados por la ley, o contra los medios autorizados por la ley.

No sólo es un atentado a los derechos pecuniarios del Estado, sino que causa graves alteraciones tanto a la equidad de la distribución de la carga fiscal, como a la moral pública y a la consecución de los fines de justicia y desarrollo. Al no pagarse los impuestos, se menoscaban el bienestar y la prosperidad públicos, que son bienes jurídicos que necesariamente gozan de la protección de la ley. Estas infracciones producen daño o lesión inmediata y directa a los bienes que la ley protege, pero además ofenden las condiciones fundamentales de la convivencia civil.

Para generar el cumplimiento voluntario, resulta indispensable que el fisco cuente con un aparato administrativo adecuado que facilite la observancia de las normas tributarias, pero que también que haga sentir al incumplido las consecuencias de su omisión. Para esto, las acciones de control y comprobación que le permiten al fisco detectar las infracciones con oportunidad, requieren de un necesario complemento, que es precisamente lo que dejamos trunco: un sistema eficaz de infracciones y sanciones que permita coaccionar adecuada y justamente el cumplimiento.

**Manuel Elías Tron Pérez Kühn:** Muchas gracias. Aprovecharé también para agradecer, en primera instancia, esta invitación, y la posibilidad, como decía el Magistrado Hallivis de compartir esta mesa con tan destacadas personalidades.

Hoy estamos en la época de la globalidad y estamos asistiendo a un gran debate donde todos opinamos, todo mundo aporta sus ideas. Decía hace un rato el Senador, que incluso legisladores están muy ocurrentes y muy citados y con muchas participaciones. Igual nos pasa en el tema fiscal, hoy es un tema de moda, es un tema relevante, y tenemos que tener mucho cuidado cuando usamos estos conceptos que el Magistrado Hallivis definía.

Resulta que muchos de los documentos internacionales que se citan, utilizan e invocan frente a tribunales, están escritos en distintos idiomas y corresponden a distintos sistemas jurídicos donde evasión, elusión y fraude fiscal se definen de manera distinta.

Así por ejemplo, en todos los documentos en donde encuentren el término inglés, “*tax evasion*”, es equivalente a fraude. Por otra parte, evasión fiscal en francés, es precisamente la conducta que el Magistrado Hallivis describía como “elusión fiscal”. Es decir, la estrategia de planeación, tomando ventajas de las alternativas que da la ley, y en este caso, en la ley en Francia en específico, el concepto correcto para la conducta ilícita es precisamente “fraude fiscal”, que se escribe exactamente igual que en español.

Entonces hay que tener mucho cuidado cuando acudimos a los documentos y a las traducciones, porque no necesariamente son precisos y es muy fácil incurrir en este tipo de confusiones. Por lo tanto, probablemente a lo largo de la charla habrá necesidad de hacer alguna precisión al respecto.

**Antonio Cayón Galiardo:** Bueno, también tengo que empezar agradeciendo a la Procuradora la invitación a este panel, que me pone en la responsabilidad de compartir la mesa con estas personas a quienes he leído, a quienes he tenido oportunidad de oír en algunas ocasiones.

Voy a hacer una pequeña aportación y espero no contribuir a la confusión, ya que muchas veces, es lo que se hace en estas oportunidades. El tema es tremendamente complejo, además se ha puesto de relieve en un plan internacional. Posiblemente la divisoria entre lo que menoscaba o no a la Hacienda Pública, no queda en absoluto claro; o, no es relevante si el acto es lícito o si no lo es, cuando hay menoscabo. Hay lo que se llama ahora la planificación fiscal agresiva, y los documentos de la OCDE, como yo los he podido interpretar, no hacen diferencia.

En un plan interno sin embargo, la posición de mi colega el doctor Hallivis, es clarísima. Desde un plan interno hay una pregunta última. La pregunta es: ¿a quién sanciono y a quién no sanciono? Porque cuando está tipificada la conducta, como una infracción, no hay vuelta de hoja, está muy claro el tema, la ley nos dice que hay que sancionar.

El problema es cuando nos trasladamos del ilícito materialmente penal a la artificiosidad de los negocios. Ahí hay una línea divisoria: ¿hay un ilícito civil? ¿Tengo que sancionarlo todo o no sanciono nada? Aquí quiero hacer la misma reflexión que un economista al investigar el concepto del lujo para saber qué podía someterse a tributación. Él llegó a la conclusión de que el lujo es “todo lo que se permite mi vecino y yo no consigo permitirme”.

Lo mismo aplica en este caso. ¿Qué es lo ilícito? ¿La mera artificiosidad se puede sancionar o no se puede sancionar? Yo creo que la artificiosidad se puede sancionar cuando hemos transgredido la divisoria, cuando hay un ilícito de naturaleza civil. Esto es, cuando la causa del negocio –es una teoría muy compleja– está distorsionada y se ha utilizado con causa ilícita (los viejos códigos civiles hablaban de los negocios sin causa, causa ilícita, etcétera). La pregunta clave es ¿Esto lo puedo sancionar o no?

## Pregunta Dos:

¿Cuál ha sido la respuesta de los Estados frente a los fenómenos de evasión y elusión fiscal tanto a nivel global como a nivel interno?

**Roberto Schatan Pérez:** Es mi primera oportunidad para agradecer la invitación de participar en este coloquio. Agradezco también al equipo de **Prodecon** por todo el apoyo en organizarlo y su gran hospitalidad.

La manera en que los países han reaccionado, sobre todo en esquemas de mención internacional, ante la dificultad del combate a la elusión y la evasión fiscal, es haciéndose de instrumentos antielusivos de dos tipos: antielusivos específicos y generales, así es como la literatura les llama y los distingue.

Las medidas antielusivas específicas están dirigidas a posibles resquicios de la ley que son particulares, definidos y específicos. En estos casos, la ley le da la potestad a la autoridad fiscal para corregir y poner límites a lo que el contribuyente puede hacer en su planeación fiscal.

Por ejemplo, estoy pensando en la medida de capitalización del gasto donde la legislación establece un máximo determinado de intereses que el contribuyente podrá deducir, según el país.

Este es un ejemplo de medida antielusiva específica que tienen todos los países. Así hay de muchas clases. Hay una familia muy amplia de medidas antielusivas específicas. Pero los países han avanzado y se han dado instrumentos antielusivos generales también.

Las medidas antielusivas generales son más controversiales. Son aquellas que le permiten a la autoridad dictaminar las operaciones de los contribuyentes en función del fondo más que de la forma. Abuso de ley, es otro de los nombres que tiene y que le permite la autoridad tener un instrumento general con el que no necesita argumentar los detalles de cada caso ya que le permite a la autoridad no estar en rezago permanente entre el avance de la ley o a las modificaciones de ésta y las planificaciones fiscales de los contribuyentes.

Es sabido por todos nosotros que los contribuyentes reaccionan con mucha más rapidez que la autoridad para encontrar los resquicios y obtener una ventaja elusiva; es lo normal, es lo que se espera que suceda.

La autoridad reconoce los resquicios, pero a veces la letra de la ley no corresponde a su espíritu y existe la posibilidad de “abusar” de ella. Si la autoridad tiene este instrumento general (de que la planeación es tal, y que la forma está específicamente diseñada para obtener una ventaja fiscal), cuando los actos no responden al espíritu de la ley tiene la posibilidad de determinar el impuesto de acuerdo a la realidad económica de la operación y no necesariamente a los contratos formales que haya acordado el contribuyente.

Hay algunos países que iniciaron con esto hace mucho tiempo, Australia tiene una ley del año 36 con disposiciones de “fondo sobre forma”. De igual manera, los países de la OCDE se han movido en la misma dirección y han incorporado a sus leyes disposiciones de este tipo. Lo mismo se observa en países en desarrollo como China e India.

En México, esto ha sido mucho más difícil. Lo mismo ocurre en Brasil y Perú, porque claro, la inseguridad jurídica por la discrecionalidad de la medida, también es de cuidado. Pero a pesar de esas desventajas, los países los han adoptado.

**Jorge Narváez Hasfura:** Gracias Diana. Gracias por la invitación a este importante evento. Es un honor para mí compartir este panel con estas luminarias del área tributaria nacional e internacional.

Ciertamente creo que estamos en un momento totalmente coyuntural en donde los paradigmas que hasta ahora hemos tenido respecto de los conceptos tradicionales tributarios están a punto de cambiar, quizá pueda ser un plazo de dos o cuatro años.

El tema de la evasión y la elusión admite algunas connotaciones que pueden ser distintas dependiendo del idioma, pero también dependiendo de la legislación. Recuerdo alguna vez cuando se le preguntaba a un juez en Inglaterra respecto de la diferencia entre la evasión fiscal y la elusión, éste se limitó a decir que “es el ancho de los barrotes de la prisión”. O sea, elusión y evasión es un abuso y tienen distinta penalidad.

Además del tema, muy importante que se ha expresado en la mesa respecto de la evasión y la elusión fiscal, es que hoy en día existe también lo que en inglés se denomina “*Tax Arbitrage*”, que es buscar la economía de opción, buscar una alternativa para de forma legal reducir la carga impositiva.

Para esto no solamente existe la colusión de los contribuyentes, también hay un número de jurisdicciones a nivel internacional que permiten legalmente utilizar cierto número de estrategias o de figuras que están a la orden del contribuyente.

Si se utilizan estas estructuras ciertamente a nivel global corporativo, se va a lograr una reducción muy importante de los impuestos que de otra forma se hubieran generado.

Cuando se da esta situación, hay un cierto malestar por parte de muchos gobiernos; y algunos gobiernos han sido muy vocales desde hace algunos años respecto de estas posibilidades que existen a nivel internacional para que grandes corporativos y grandes contribuyentes utilicen estas estructuras y reduzcan su base de manera importante pagando un impuesto muy reducido.

A raíz de esta molestia, el Grupo de los 20 (G-20) en Los Cabos en 2012, instruyó a la OCDE a que procediera a analizar el tema y genere una serie de recomendaciones para que fueran

adoptadas por los miembros del G-20. Se pretendió identificar estas prácticas y empezar a diseñar herramientas para que estas prácticas fueran controladas por las autoridades a nivel nacional e internacional.

En la declaración que hace el G-20, se reconoce que el actual Sistema Tributario Internacional ha generado una cantidad muy importante de oportunidades tributarias, lo que a su vez ha forjado una cantidad igualmente importante de retos para las autoridades tributarias de cada país. Como se mencionaba antes, la tecnología avanza de manera impresionante y es difícil que la legislación pueda alcanzar a la tecnología desde un punto regulatorio.

Finalmente, también tenemos a las autoridades fiscales que con sus procedimientos tradicionales de auditoría difícilmente van a poder atacar en tiempo este tipo de estructuras.

Así, el G-20 encarga a la OCDE la tarea de identificar estas estrategias y como resultado, la OCDE emite un primer documento a principios de este año con seis recomendaciones y posteriormente en junio emite un documento con 15 recomendaciones muy interesantes que seguramente durante el transcurso de esta plática las vamos a revisar.

Una recomendación muy importante es respecto de la obligación de transparencia de los contribuyentes, transparencia con las autoridades para que en tiempo real, muestren sus estructuras fiscales a manera de que las autoridades puedan analizarlas tomando en cuenta los derechos de los contribuyentes. Sin esto creo que el proyecto BEPS no tendrá un gran futuro.

### **Pregunta Tres:**

**¿Cómo juegan la evasión y la elusión fiscal en los derechos del contribuyente?**

**Antonio Cayón Galiardo:** ¿Cómo juegan la evasión y la elusión fiscal en los derechos del contribuyente? Yo siempre he pensado por la experiencia española que los códigos de derechos y de garantías de los contribuyentes hacen una aportación fundamentalmente didáctica. De alguna manera, al contribuyente se le defiende con todo el ordenamiento jurídico, y en algunas ocasiones el tener un código expreso puede incluso ser de riesgo por dos razones:

Primero, porque en ocasiones hay matices en estos códigos de los derechos de los contribuyentes respecto de lo que son los sistemas de garantías del ciudadano en general, sin ningún apellido, sin ningún calificativo de contribuyente.

Segundo, porque si dejamos fuera algo del código, nos vamos a encontrar con que muchos van a plantear el dilema de que no está en el código, como si el código fuera un mundo cerrado del que ya no se puede salir para invocar otro derecho que estaba por ahí reconocido. A mí me parece que tiene efecto didáctico, pero no del todo.

Si me permite, en mi presentación se hacía una pregunta que era ¿Cómo juegan la elusión y la evasión fiscal en el combate de los derechos con el contribuyente? Esta pregunta me suscitaba una cuestión que es retórica. Alguien se preguntaría, ¿cómo afecta al desarrollo de la empresa la protección de los consumidores? Frente al desarrollo de nuestra empresa, naturalmente los derechos del contribuyente sí se van a ver afectados en la lucha contra el fraude.

¿En qué sentido? Doy una respuesta que califico de inocente porque es muy teórica. En un plan internacional, si un sistema protege los derechos del contribuyente elimina incertidumbres al inversor extranjero; y en un plan interno el defraudador no obtiene la prima de la ventaja competitiva al trabajar sin costos fiscales. Esta sería la respuesta de libro.

Pero vamos a hacer una respuesta más pensada. En la lucha contra el fraude hay que velar por el respeto a los derechos y garantías de las personas. Los instrumentos de que se dotan los poderes públicos en esa lucha aceptan e inciden en los derechos del contribuyente.

Cuando los poderes públicos invocan la lucha contra el fraude y le piden al legislador instrumentos para esa lucha, normalmente el legislador se manifiesta dócil porque el fraude fiscal es un título que legitima a pedir instrumentos de lucha.

Y, cuando el fraude fiscal no es un título suficiente, el interés fiscal se asocia a otros títulos que están de moda como blanqueo y fuga de capitales. ¿Quién en el Legislativo se resiste a dotar de instrumentos al poder público para luchar contra el fraude, el blanqueo y la fuga de capitales? Entonces, nos encontramos con instrumentos que sí afectan a garantías.

En un plan internacional estamos ante el derecho blando que nadie sabe muy bien qué es, como lo del lujo que decíamos antes. Tenemos revisiones motorizadas de convenios de doble imposición, cláusulas anti-abuso que había que incluir, convenios que tenían una cierta antigüedad, y tenemos también el tema de la interpretación dinámica de los convenios por parte de los tribunales de Justicia.

En un plano interno, está sufriendo la calidad de las normas porque se redactan disposiciones motorizadamente que no tienen textos claros. De igual forma, tenemos normas retroactivas y de otro tipo.

Si piensan sobre cómo las medidas anti-abuso afectan a los derechos de los contribuyentes, verán que se incorporan medidas sancionadoras y medidas que refuerzan el crédito tributario, que pueden afectar los derechos de los contribuyentes. Se ha mencionado hoy sobre la ampliación de los plazos de prescripción o de caducidad, la ampliación del número de sujetos que van a verse obligados al pago del tributo solidariamente y supuestos en que se anticipan los pagos para garantizar el cobro del tributo.

Hay medidas que agarran la posición de los contribuyentes y que también se han mencionado esta mañana aquí. La creación de nuevos deberes formales y sanciones en caso de

incumplimientos y los límites a la impugnación son otros de los instrumentos con los que se está dotando a los poderes públicos para combatir el fraude y que afecta nada menos que al derecho fundamental de la tutela judicial efectiva.

Hay una afectación a las garantías de los contribuyentes en virtud de medidas que están facilitando la función administrativa. Por ejemplo, ampliar las posibilidades de medidas cautelares o anticipar medidas cautelares es un tema que se está viendo en muchos ordenamientos y que inciden en las garantías de los contribuyentes.

También pensemos en la inversión de la carga de la prueba, cuántas disposiciones nuevas aparecen con un enunciado que comienza diciendo: se considerará que son ficciones, o son presunciones las que se introducen en el ordenamiento; o pensemos en la ampliación de las prerrogativas de la administración, esa potestad calificadora, esas cláusulas anti-abuso de carácter general; no digamos si entramos en las cooperaciones interadministrativas donde el intercambio de información, los convenios y convenciones en materia de ayuda a la recaudación están ahí a la orden del día, pero en muchas ocasiones sin consideración a la protección de los derechos de los contribuyentes.

Para recapitular, ¿Cómo juegan en este combate los derechos y garantías contra el fraude? La respuesta es en cuatro partes. Primero, se favorece al cumplidor; segundo, se dota de un marco jurídico adecuado a la internacionalización económica cuando un ordenamiento jurídico respeta los derechos y garantías de los contribuyentes; tercero, se evita que se adopten medidas legislativas desproporcionadas con relación a las finalidades que se persiguen; y por último, se está contribuyendo a mejorar el clima de relaciones de la administración con los contribuyentes.

**Manuel Elías Tron Pérez Kühn:** Les pido su venia para hacer una reflexión de párvulos de no más de tres minutos. Insisto, no se nos puede olvidar que el derecho (el derecho, las normas tributarias y dentro de las tributarias las sancionadoras, las normas generales anti-abuso) es un fenómeno relacional. El derecho necesariamente implica la relación entre dos partes. No podemos imaginar una norma jurídica en el abstracto, sin personas o con una sola persona sin una relación.

En estas relaciones son básicamente de dos tipos: hay relaciones de igualdad y relaciones desiguales por naturaleza, relaciones donde hay una autoridad que manda y un sujeto que obedece.

En las relaciones de igualdad podemos elegir el rol que queremos jugar. Así en la compraventa un día compramos, otro día vendemos y otro día decidimos prestar servicios o consumirlos.

La relación autoridad - ciudadano es una relación que nos viene dada por ley, es una relación que deriva del Estado y de su capacidad de imperio. Por tanto, el ser contribuyentes es algo que deriva de la ley, perdonarán el anglicismo, no es un fenómeno aspiracional. En este sentido,

todavía no conozco un niño que al preguntarle qué quiere ser, dice: “quiero ser contribuyente”; dicen: “yo quiero ser pintor, yo quiero ser poeta”. Pues no, hoy dicen que es aspiracional la tasa del 35% del Impuesto Sobre la Renta, entonces quisiéramos ganar lo suficiente para estar ahí.

Pero hablando en serio, al estar ahí el sujeto obligado por el imperio de la ley al cumplimiento de una norma que le es impuesta, su responsabilidad concluye jurídicamente hablando, con el cumplimiento de la misma. Es decir, si el sujeto cumple con la norma y aplica la norma que está prevista y creada correctamente, no lo podemos responsabilizar, no podemos hacer al ciudadano corresponsable del éxito o del fracaso recaudatorio.

El éxito o fracaso recaudatorio de un sistema es responsabilidad del Estado, no del contribuyente. Si el contribuyente cumple la norma, lleva su contabilidad, realiza las obligaciones formales y paga lo que le corresponde tomando la elección que mejor le plazca porque la ley así lo permite, no le podremos después imputar una conducta deshonesto, co-ética, inmoral, abusiva o agresiva. Si el sistema no funciona cambiemos el sistema, pero no pretendamos que el contribuyente que a lo que está obligado es a cumplir con la ley venga y trate de cumplirla adivinando lo que había detrás, tal vez, de la mente del legislador.

Comparto un pequeño ejemplo que para mí es muy ilustrativo. Para ir a prestar servicios de la Ciudad de México a Cuernavaca existen dos vías. La primera es una vía muy buena que mide 60 kilómetros. Es una carretera moderna muy bien trazada con peraltes, con seguridad, con ayuda, con vigilancia y que me permite estar allá por una cuota para el uso. Existe otra vía que mide 12 kilómetros más, mide 20% más que la otra, es muy angosta, hay mucho tráfico, está llena de baches, de hoyos, de niños que corren, de pelotas que se atraviesan, de animales y tarda mucho más, pero es gratuita. Yo puedo decidir ir por la vía larga y complicada para llegar porque no me da la gana pagar la cuota de la autopista.

Entonces si vemos a las normas anti-abuso desde este ejemplo tan sencillo, ¿me descalificarían en mi elección y me obligarían a pagar la cuota de la autopista porque el único beneficio que obtuve al tomar esa decisión fue el beneficio de no pagar ese impuesto, esa cuota?

No debemos olvidar que, en efecto, el tema es la causa del negocio. La pregunta no es si me ahorré o no la cuota de la autopista, la pregunta es qué fui a hacer a Cuernavaca. Si fui a Cuernavaca a realizar un negocio lícito, a generar un ingreso por el que voy a pagar impuestos, qué más da el camino que tome mientras sea en el lícito ejercicio de mi actividad profesional. Si me ahorro o no me ahorro la cuota pareciera no ser el tema y ojalá no nos perdamos por ahí.

**Manuel Hallivís Pelayo:** Para que no haya discusiones respecto de qué es evasión y qué es elusión me voy a referir a la doctrina española, que es la misma que la doctrina mexicana. Respecto del ejemplo mencionado, se advierte el tema de la economía de opción. Precisamente la economía de opción se advierte con el señor que se va por la libre aunque no sepa bien a qué va a Cuernavaca, simplemente dejó de realizar la actividad gravada.

Aquí el punto es qué es lo que la ley castiga, si no está castigado, evidentemente está dentro de lo que puede hacer el particular. Precisamente el problema es dónde se marca esa línea entre lo que se puede y no se puede hacer, y eso lo hace el legislador, no lo hacemos ninguno de los que estamos aquí presentes.

Ahora bien, se habla mucho de castigar, pero el problema más bien es cómo motivar un adecuado cumplimiento. Ahí están iniciativas como la de la IFA, que se basan precisamente en mejorar las relaciones de contribuyente a través de la confianza.

Otra cuestión, perdería el tiempo el fisco en estar buscando conductas que se encuentran dentro de la ley, porque las encuentra, pero si a fin de cuentas los tribunales terminan dando la razón al particular. Si lo que se quiere es mayor recaudación, hay que fijar bien la ley, y no estoy criticando aquí a ninguna Administración Tributaria, desde mi posición como juez, considero importante reparar en: ¿qué es lo que me fija?, ¿quién me fija la línea?, la línea me la fija la ley.

**Jorge Narváez Hasfura:** Estoy totalmente de acuerdo con Manuel Tron, en el sentido de que, ciertamente si la ley lo permite uno puede perfectamente escoger la vía más económica. Sin embargo, me parece que se han dado muchos o importantes abusos respecto de esta interpretación. Muchas veces pasa que tenemos una disposición, se interpreta de una forma tal y después, hay una reforma a ese artículo que cierra esa primera etapa y empieza a surgir unos entuertos y acabamos con unas leyes que no tienen ni pies ni cabeza porque han sido parches a interpretaciones que se han dado por parte de los contribuyentes a estas disposiciones.

Ciertamente si está en la ley no es un tema de moralidad o de ética, aplicar esa ley y obtener el beneficio es correcto; hasta hoy creo que ahí estamos. Pero ante este problema es que a nivel internacional se está reaccionando para cambiar radicalmente ese acercamiento.

Actualmente, regresando al espíritu de la ley, los tratados se crean precisamente para evitar la doble imposición, pero nunca fueron pensados para crear la “doble no imposición” que ciertamente en algunas circunstancias se da por las propias legislaciones internas de varios países que permiten ciertas estructuras.

Lo que está pasando hoy con el proyecto BEPS es que precisamente busca atacar esos temas para lograr meter *en carril* a aquellas jurisdicciones que precisamente dan este tipo de beneficios, para que no exista la competencia desleal entre jurisdicciones para atraer inversiones ofreciendo bajos impuestos. El camino a seguir es delimitar perfectamente esas reglas para que no existan abusos y se pague la contribución que es justa para que otros contribuyentes a nivel nacional o internacional, como los contribuyentes cautivos, no sufran las causas tributarias por una escasa recaudación.

Entonces, sí podemos decir, que existe elusión que es lícita, no creo que sea inmoral como lo ha calificado a veces el gobierno colombiano. Creo que es perfectamente válida, pero ciertamente es algo que no se puede mantener más, tiene que haber un cambio importante al respecto.

**Roberto Schatan Pérez:** No puedo ofrecer una mejor definición de elusión o evasión fiscal que mis distinguidos panelistas, soy abogado y economista, pero quisiera debatir este asunto desde la perspectiva de un ex-servidor público que tuvo que hacer un buen número de auditorías y que vio muchas planeaciones fiscales, y que de algún modo tuvo que aplicar la ley con todos sus huecos y sus deficiencias.

Yo creo que en los casos extremos no hay duda. Cuando un contribuyente esconde ingresos y no los declara, estamos ante un caso de evasión fiscal y en la mayoría de los países esta situación de fraude no tiene problemas.

Cuando el contribuyente aplica la letra de la ley y la letra de la ley contiene un error, por ejemplo una mecánica de actualización equivocada, no puede estar haciendo algo ilegal.

En relación a la intención de la ley está eludiendo parcialmente el impuesto, está pagando menos de lo que debería ser si la mecánica en la ley fuera la correcta, pero el error no es de él, el error está en la ley. Es un caso de elusión que no creo que deba tener ninguna consecuencia legal para el contribuyente, lo está haciendo de manera legal, tiene su derecho a hacerlo.

Es deber de la autoridad corregirlo. Sabemos que el proceso de corrección es tortuoso y muy complicado y pueden pasar años antes de convencerse la propia autoridad que se tiene que corregir y después convencer al Congreso. Luego, una vez que se presenta la iniciativa, a ver qué sale del Congreso. Puede ser una corrección o algo todavía peor de cómo estaba inicialmente. Sabemos que eso es muy complicado, pero ese es el proceso.

Pero hay una banda intermedia muy amplia. La ley es interpretable y la razón puede estar de una u otra parte. La autoridad tiene el deber de interpretarla de modo tal que defienda los intereses del fisco y legítimamente los intereses sociales. Por ello aplica la ley con su interpretación del tema.

Nada más difícil que la interpretación de los asuntos fiscales internacionales. No hace falta explicar a esta audiencia los temas de precios de transferencias. Sabemos que las empresas multinacionales que actúan en varias jurisdicciones tienen la posibilidad de transferir utilidades de una jurisdicción a otra para minimizar su carga fiscal global, y que esto lo pueden hacer manipulando los precios con los que hacen sus transacciones entre partes relacionadas.

Tan es esto un problema, que el G-20 ha dado un mandato a la OCDE para que produzca nuevos estándares internacionales para minimizar estas dificultades. Pero la interpretación como problema que ha generado la necesidad de repensar el modelo fiscal internacional, es algo muy distinto.

Les comparto una breve historia. El modelo de referencia, o de cómo los precios de transferencia deben de ser aplicados, ha estado bajo mucha presión de distintos orígenes en los últimos años. A los académicos, en especial los economistas, nunca les ha gustado el

sistema en donde las transacciones entre partes relacionadas se tienen que valorar de acuerdo a los precios o valores de mercado. Esto porque sienten que los comparables que son las referencias de mercado que necesitamos para determinar esos valores y para dividir la carga tributaria de manera justa entre los distintos países donde la multinacional opera, es referente de difícil existencia.

Existe la idea de que las empresas multinacionales son mucho más eficientes que otras organizaciones empresariales. Entonces, si la obligación del sistema es que tenemos que pensar de forma abstracta en una subsidiaria como si fuera una entidad independiente negociando a precios de mercado, nos lleva a pensar en algo que muchos economistas dicen que es imposible, porque la empresa transnacional tiene ventajas de escala y de eficiencia que les hace operar a precios que son distintos a empresas independientes. Así, los comparables por lógica no existen y el sistema, si todo eso fuera cierto, (no comparto enteramente esta visión) no sería operante.

Esta es la opinión de los académicos, pero las presiones vienen de muchas otras fuentes. Las propias empresas multinacionales han criticado el sistema porque les implica un costo de operación muy alto, el costo de documentar que los precios de transferencia son precios de mercado.

La OCDE está atenta a la crítica del mundo empresarial de que el sistema ya no era funcional. Pero también las organizaciones no gubernamentales (ONG's) tienen su propia crítica, sobre todo las ONG's europeas, que apuntan como la carga, o las utilidades de las empresas transnacionales estaban exageradamente concentradas en jurisdicciones donde no tenían mayor actividad económica.

Cito un viejo dato relativamente, pero de los pocos que existen en la materia. En el año 2005 las empresas multinacionales norteamericanas concentraban el 40% de sus utilidades fuera de los Estados Unidos, entre estas Irlanda, las Bermudas, las Islas Vírgenes Británicas y otros, en donde estaba menos del 1% de su fuerza laboral.

Es evidente que la empresa multinacional tiene la capacidad de trasladar sus utilidades a lugares donde no sufren mayor imposición fiscal generando una serie de distorsiones, problemas de asimetrías y de competencias desleales.

BEPS recién empieza y no sabemos qué acuerdos se van a tomar. Los caminos a seguir son muy distintos y qué bueno que haya discusión; que bueno que los países hayan acordado mejorar el sistema que tenemos para evitar el problema que acabo de mencionar. Pero hay riesgos también, y uno de los riesgos es que se interprete que todo lo que se hace en estas planeaciones fiscales es legal, y que por lo tanto, las utilidades desproporcionadamente se concentran en pocas jurisdicciones donde no hay Impuesto Sobre la Renta o donde éste es muy bajo.

Pero las cosas son interpretables y son muchos casos los que he visto donde esto se logra aplicando conceptos de interpretación desde el principio. Para mi gusto, las normas existentes hoy no son apropiadas, son indebidas y deberían ser castigadas por ley.

**Antonio Cayón Galiardo:** A mí me parece que hemos oído la intervención fundamental, primero porque sitúa el tema en el ámbito del derecho internacional que no es exactamente el mismo que el ámbito del derecho interno.

Es decir, la forma de internacionalización de las empresas ha cambiado. En un primer momento las empresas se internacionalizan clonándose, una empresa alemana abre filiales en distintos Estados de la Unión, pero están haciendo lo mismo que hacía la Alemana. Después las empresas se internacionalizan con una disgregación funcional. En un sitio fabrica; en otro comercializa; en otro país se financia; en otra tiene su consultoría; y en otra la *holding* de dirección.

Lo que se pone de manifiesto en este tema es que los Estados que están contribuyendo a la formación de las utilidades de esa gran multinacional, no ven en sus bases imponibles interiores el problema del derecho internacional reflejada en su contribución, y por eso dicen que se está abusando del derecho internacional, planteamiento que me parece exacto.

En la Unión Europea hay un proyecto que ha estado en debate por mucho tiempo, es respecto de la base imponible consolidada común. Hay que determinar la riqueza total del grupo, y a partir de ello empieza el problema de cómo se debe distribuir la riqueza del grupo entre los distintos países para que la sometan a tributación en la parte de riqueza que se ha generado en cada territorio.

El tema es tan complejo que se necesitaría avanzar paso a paso. El primer paso es llegar a un cierto acuerdo armonizador en las normas contables para determinar el resultado del grupo. No es posible determinar las utilidades del grupo con normas contables distintas.

Si tenemos suerte en la Unión Europea, saldremos del lío fenomenal en el que estamos montados y que aquí somos capaces de aportar un puntito de luz en este asunto.

**Manuel Hallivis Pelayo:** Realmente creo que es un movimiento que no va a tener más que esa conclusión, ya los países se están poniendo de acuerdo para que en lugar de hacer convenios bilaterales se hagan convenios multilaterales. Eso no gusta a algunos, pero evidentemente el tema es que los países se coordinen, que se pongan de acuerdo para que todos estemos hablando de lo mismo.

Pero quisiera regresar un poco a las bases, lo que se habla en la OCDE es de la erosión de la base, y perdón que pueda parecer que estoy neceando, pero en este momento, la base la fija la ley. También quisiera que nos pusiéramos de acuerdo con lo que se dijo sobre la interpretación, de que algunos malinterpretan y, ¿otros "bien interpretan"? La última palabra la tienen los tribunales, y por ahí debemos empezar.

Segundo, no confundamos a los países de influencia anglosajona con los países como nosotros que somos de influencia romano-germánica; y no confundamos la interpretación del derecho internacional con la interpretación del derecho nacional.

La interpretación del derecho internacional le costó mucho tiempo a la ONU. Desde 1947 era una asignatura pendiente y fue hasta 1962 cuando la Comisión de Justicia de la ONU se encargó de ella. Después de cuatro años de trabajo, citaron a la Convención de Viena, lo que duró dos años, y para 1969 empezaron a firmar la mayor parte de los países.

Hasta el día de hoy, se ha firmado por 95 países. Países como Estados Unidos que no la firmaron, de todas maneras sus tribunales la han adquirido como derecho propio.

Para nosotros, la interpretación de las normas de carácter internacional, los convenios para evitar la doble tributación y los tratados de libre comercio se aplican como dicen los artículos 31 al 33 de la Convención de Viena; es decir, iniciando por el método literal, luego con el método sistemático contextual y al final con el objeto o fin del tratado, éste último ha generado una serie de problemas.

Si así se interpreta el derecho internacional, ¿cómo llega uno al derecho nacional tratándose de derecho internacional? A través de la famosa cláusula 3-2 que contienen todos los convenios, todos los tratados y el modelo de convenio de la OCDE, que establece que sólo se va recurrir al derecho internacional cuando haya un término no definido en el tratado, y nada más exclusivamente para ese término, dice: "A menos que del contexto se infiera otra cosa". Esto ha llevado también a muchas discusiones.

Así, el derecho nacional sólo va a recurrir a normas internacionales cuando haya términos no definidos, porque evidentemente que a todos los jueces nos resulta más fácil juzgar utilizando nuestro propio derecho, pero eso sería violentar las normas internacionales. Si el tratado nos da la solución, debemos de aplicar el tratado.

Hablando de normas exclusivamente nacionales, en específico del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, que ha sido criticado acremente porque se dividió en dos párrafos, etcétera, cabe señalar que después de mucho tiempo, la Corte ya ha llegado a cómo se debe de utilizar el artículo y nos ha permitido tener seguridad jurídica en la interpretación de las normas tributarias.

Básicamente lo que nos dice la Corte es que tenemos que, en una primera etapa, saber qué es lo que dice la norma al utilizar cualquier método de interpretación; y luego, en una segunda fase, aplicarlo estrictamente.

Por último, hemos hablado mucho aquí de las cláusulas antielusión y de la sustancia *versus* la forma. Hay que tener cuidado con la sustancia *versus* forma, porque no es ninguna novedad. Desde 1919, con el ordenamiento tributario del Reich, a instancias de Enno Becker, se empezó a tratar este tema que dio lugar a las discusiones entre forma y fondo o sustancia y forma.

## Pregunta Cuatro:

¿Qué te parece el plan de Acción para combatir la erosión de la base a nivel global?,  
¿Consideras que las 15 acciones del Plan son correctas?

*Manuel Elias Tron Pérez Kühn:* Es un documento fascinante, porque estamos llegando al agotamiento del modelo que estamos viviendo; pero para bien o para mal, es el que tenemos y son las reglas que existen y con las que tenemos que vivir en este momento.

Pero todo indica que el modelo al agotarse no está generando el éxito recaudatorio que se esperaba, todos los países se quejan. Cada vez que oigo estas discusiones, que oigo a los políticos de los distintos países hablar sobre el tema, me recuerdan a la esposa de un buen amigo que invariablemente termina sus discusiones diciendo: "No es que yo gaste mucho, es que tú ganas poco".

Lo que dice la OCDE es interesante, abandona un poco los conceptos de elusión y evasión –porque si nos metemos a la justicia intrínseca y a la causa del negocio, el tema se vuelve muy complejo–, hablar de base común consolidada que se refiere a: "vamos a reunirlo todo y después veremos cómo nos distribuimos esa riqueza global generada", es donde tenemos que encontrar un sistema.

Lo que me gusta de este proyecto es que es una propuesta para ponerse de acuerdo. Así, se abandona la tradicional imposibilidad para armonizar de la que hablaba Giuliani Fonrouge.

Ya nos dimos cuenta del ejemplo mencionado anteriormente, como las empresas que fabrican, distribuyen, y comercializan cada uno en distintos países, y en todos estos ellos cumplen impecablemente con la ley, ahora son los malos de la película. Esto me recuerda a algunos legisladores aquí en México que hablan de los terribles abusos que han cometido las empresas en la consolidación, cuando éstas, no han hecho más que aplicar la ley como la consolidación.

Volviendo al documento de la OCDE, lo que es una maravilla, es un planteamiento de acción a dos y tres años con calendarios muy específicos para revisar.

Concluye con algo que a mí me da un poco de temor, y es que a lo mejor no estoy tan contento con el plan. Dice el plan de acción que el Secretario General de la OCDE, José Ángel Gurría, presentó a los jefes de Estado del G-20 el 6 y 7 de septiembre en San Petersburgo, el cual aprobaron por unanimidad, que se necesita diseñar un instrumento multinacional para modificar en una sola sentada, más de tres mil instrumentos bilaterales que hoy existen de doble imposición.

Pretender llevar este nuevo modelo carece de sentido. Las negociaciones individualizadas llevaría de 10 a 15 años y cada negociación individual costaría una fortuna. Estamos hablando

de algo que nunca hemos visto, que es un instrumento multilateral a través del cual de “golpe y porrazo”, por ejemplo, México estaría modificando más de 50 tratados, con todos los efectos que eso nos puede provocar, pero que tiene que ser coordinado, porque no va a alcanzar el 100% de la utilidad para satisfacer a todos.

### **Pregunta Cinco:**

**El propio *Action Plan* señala tres tipos de medidas: inmediatas, mediatas y a largo plazo, ¿crees que no es factible esa inmediatez en la aducción de algunas medidas?**

**Manuel Elías Tron Pérez Kühn:** Evidentemente hay algunas medidas que sí son viables; sin embargo, otros como la modificación en la aplicación de los convenios de doble imposición en función del cumplimiento estricto del objeto y la no promoción de la doble no imposición, la OCDE se tomó dos años para pensar cómo desarrollar un instrumento y nosotros lo pusimos en el artículo 4 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a días de que acordamos que estaríamos dos años estudiando. Ese es el tema, tenemos que darle su tiempo a las cosas, porque esto tiene una trascendencia que no estamos midiendo, porque además, no existe la experiencia.

### **Pregunta Seis:**

**¿Cómo ves que una de las medidas a nivel global, la cláusula antielusión, se haya propuesto como una solución al interior de los Estados?**

**Jorge Narváez Hasfura:** Si vemos los comentarios de la OCDE al respecto, estos señalan que en ocasiones los propios países pueden incluir en sus legislaciones domésticas cláusulas generales antielusivas, y que estos no van a contradecir los términos de los tratados porque no necesariamente se oponen las cláusulas a los tratados.

Lo que los tratados buscan es evitar una doble tributación, y al mismo tiempo, no permitir una “doble no imposición”.

Desde mi punto de vista, no creo que haya algún tema que impida que un gobierno o un Estado incluyan una cláusula antielusiva para proteger la aplicación de los tratados.

### **Pregunta Siete:**

**¿Crees que si las naciones no deciden tomar estas acciones globales antielusivas y antievasivas seguiremos viendo estas crisis económicas cíclicas tan terribles?**

**Roberto Schatan Pérez:** Primero quisiera referirme a lo que considero no será la solución que el concierto de países va acordar: un sistema de base común consolidada que ha sido estudiado por la Unión Europea, pero sólo estudiado, hay un documento o una iniciativa para adoptar el sistema.

Este sistema que en inglés se le conoce como *Formule Poshome*, en vez de ocupar el referente de mercado para valorar cada una de las transacciones entre las partes relacionadas que operan a nivel internacional, toman la base tributaria global de la empresa multinacional y a través de una fórmula, que los países tendrán que acordar, dividirse ese pastel de utilidades para que las empresas tributen en los distintos países.

Hay un sistema doméstico que más o menos funciona así, es el de los Estados Unidos en donde cuando hay una empresa que opera en distintos Estados, utiliza una fórmula basada en tres elementos: las ventas, la mano de obra (la nómina), y el valor de los activos, para determinar la potestad tributaria de cada uno de los Estados.

Quienes proponen la *Formule Poshome* a nivel global, proponen los mismos elementos en la fórmula que determine, ¿cómo es que los países deben dividir la base tributaria que genera la empresa multinacional?

Pero ahora pensemos por un minuto, ¿qué significa esto?, sobre todo para los países en desarrollo. Si las ventas es uno de los elementos centrales, significa que los países mono exportadores de materias primas pierden su base tributaria, sería una expropiación bárbara de su base tributaria. Quienes proponen esto en Estados Unidos dicen que haría que las empresas petroleras paguen más impuestos en Estados Unidos. Claro, es cierto, pero estas empresas no le caen bien a nadie, y por tanto no hay un efecto político cuando dicen esto.

Pero lo mismo sería válido para las empresas exportadoras de cobre y para las empresas exportadoras de aceite de coco, entre otros. Es decir, a muchos países que viven fundamentalmente de la exportación de materia prima, en especial los más pobres, les expropiarían su base tributaria porque la materia prima no se consume en su país.

En cuanto al valor de los activos, en el sistema actual, uno de los problemas que sufrimos es que los activos principales de muchas empresas (sobre todo las de alta tecnología) son altamente movibles y fácilmente ubicables en un paraíso fiscal porque son intangibles y en consecuencia sólo necesitan un registro y luego adjudicarle las regalías o los beneficios del intangible a esa jurisdicción.

Lo mismo pasa con el sistema de *Formule Poshome*, los activos se pueden ubicar con la misma facilidad en paraísos fiscales y la base tributaria sería para esa jurisdicción. Por tanto, no se resuelve uno de los problemas principales que tenemos en el sistema.

Por último, si la nómina es otro de los elementos, imagínense cómo nos comparamos en México donde nuestro salario promedio es entre una octava y una décima parte de lo que es en Estados Unidos, nuestra base tributaria también se va a ir a otro lado.

La economía política de este sistema es muy complicada, ¿cómo hacer una fórmula para que 160 países estén de acuerdo con ella y rendir su potestad tributaria de ahí en adelante? Yo lo veo muy complicado y no creo que esa sea una solución.

Sin embargo, pensando más positivamente, considero que las discusiones en la BDC van bien encaminadas, se han apuntado algunos de los problemas centrales que necesitan solución. Algunos de estos son problemas que les preocupan mucho más a los países desarrollados, que los países en desarrollo.

Uno de los problemas centrales que *BEPS* implícitamente está atacando, es un tema que ya tiene algún tiempo en discusión, es el problema de los intangibles, de cómo atribuir utilidades a los intangibles y cómo estos se pueden mover a través de la frontera.

Para terminar, quiero insistir en que hay muchos asuntos que hoy por hoy se pueden resolver con una interpretación más estricta del sistema que tenemos, y que los países bien podrían ponerse de acuerdo en esa interpretación, lo que han eludido hasta ahora.

Tenemos situaciones donde es evidente que si se aplican los precios de mercado no podría haber la transferencia de utilidad de un país a otro. Es decir, en la medida que no se utilicen precios de mercado, la planeación es ilegal, porque la ley obliga a usar precios de mercado cuando hay transacción entre partes relacionadas; cuando eso no se hace, pues no es legal.

### **Pregunta Ocho:**

**Con base en el documento Cooperative Compliance: A Framework from Enhanced Relationship to Cooperative Compliance de la OCDE, ¿es derecho del contribuyente cumplir con el texto de la ley solamente o es su obligación cumplir con el texto y con el espíritu de la ley?**

**Antonio Cayón Galiardo:** Una pregunta inocente. Algo que se ha quedado en el tintero y debe salir cuando se habla de la base imponible consolidada común. Posiblemente lo que no es viable a nivel mundial es posiblemente viable a un nivel más reducido dentro de la Unión Europea.

Una reflexión, los problemas de las multinacionales planteados indudablemente son enormes, porque además la riqueza que manejan en términos proporcionales es brutal.

En tanto se alcanzan soluciones normativas más estables por una vía, también se puede ensayar. Parece ser que nos va a venir la vía de los arbitrajes. No soy amigo de los arbitrajes, porque puede consolidar un mundo de resoluciones de conflictos para los grandes y otro mundo de resoluciones de conflictos para los pequeños. Hay que pensar mucho por qué camino vamos, pero al final, a lo mejor se encuentra.

Atiendo a la pregunta sobre respetar el espíritu de la ley, y no solamente la letra. Esta afirmación nos lleva a los orígenes de los problemas. ¿Quién dice cuál es el espíritu de la ley? Porque muchas veces, nos lo dicen cuando llevamos seis años de aplicación de la ley, que es cuando el asunto llega al tribunal supremo y éste asienta la jurisprudencia y nos dice el espíritu de la ley; mientras tanto, está en discusión el espíritu de la ley.

Vuelvo a replantear el tema, estamos entre la forma y el fondo. En la experiencia española, que es donde puedo decir algo, el tema se ha incorporado a nuestro ordenamiento como una especie de excusa absolutoria. Así, si un contribuyente ha desplegado una actividad tendiente al conocimiento del significado de la ley, y llega a una conclusión, aunque sea distinta de la administración, los tribunales, no lo pueden sancionar porque hay una excusa absolutoria. Se está ante un claro error de derecho, y un contribuyente no es sancionable por un error de derecho.

Esa es la utilidad que se ha dado a esa cláusula en el derecho español y que lleva funcionando ya desde hace 40 años prácticamente.

## Comentarios Finales

**Manuel Elías Tron Pérez Kühn:** Respecto de la plática previa, insisto en que los países se tienen que poner de acuerdo; respecto de la interpretación, creo que ya hemos avanzado mucho en ese sentido; y respecto del cumplimiento de la ley, existe la necesidad de leyes precisas, claras, estables y sistemáticas. Eso acabaría con muchos de los problemas que hemos comentado.

**Roberto Schatan Pérez:** Sobre el tema de *Cooperative Compliance*, la colaboración para hacer cumplir de la manera más eficiente al contribuyente con sus obligaciones fiscales es por supuesto deseable. Debe ser una meta en la relación entre fisco y contribuyente, pero sobre todo, con el gran contribuyente que es quizás donde se establecen los casos más complejos.

Esto exige otro nivel de comunicación y confianza, incluso de la institución tributaria y sus propios funcionarios, porque el concepto de *Cooperative Compliance* le otorga un cierto margen de discreción al funcionario para llegar a la solución razonable de la situación que aqueje al contribuyente.

Ser razonable o llegar a la solución razonable no es como está construido el sistema de contrapesos al interior de la institución. Los órganos de control internos no están establecidos exactamente para ese propósito, no le favorece en su propia naturaleza una medición de razonabilidad en el comportamiento de los funcionarios que ellos vigilan; la manera de hacerlo es mucho más blanco y negro, desafortunadamente.

Entonces cuando el funcionario no liquida o no pelea los últimos tres pesos que podría haber liquidado, corre un riesgo con sus órganos internos de control; porque el órgano interno de control no tiene en su mira el costo que implica el litigio.

Entonces, al Estado le puede resultar peor liquidar los últimos tres pesos, puede ser más conveniente acordar y cobrar los primeros 17. Pero el órgano interno de control a lo mejor no lo va a ver así.

En México los auditores responden a omisiones en su obligación con su propio peculio, estamos hablando del día que pueden ser decenas o cientos de millones de dólares. El contribuyente diría así: "*Cooperative Compliance*, pero entre que lloren en mi casa, yo liquido los últimos tres pesos".

Entonces se necesita de otra filosofía, de otro sistema interno para que esto pueda funcionar. Es lo que considero, y lo digo por haber trabajado en el SAT algunos años.

**Manuel Elías Tron Pérez Kühn:** No puedo más que coincidir con ustedes amigos, en que tenemos las posturas del G-20 y de la OCDE, que finalmente son un grupo de autoridades fiscales que están medidas con la misma vara poniéndose de acuerdo para ver cómo cobran más.

El diálogo con los contribuyentes y los representantes de los principales contribuyentes a nivel de OCDE deben aferrarse mucho. La queja de no ser atendidos ni escuchados es permanente, e incluso, me atrevería decir que ha sido escandalosa los últimos dos años. Entonces, ahí hay una falta de diálogo.

Por lo que hace a atender al espíritu de la ley, hace muchos años, en los 80's, salió al debate. Recuerdo que en alguna discusión en la Barra Mexicana de Abogados, decían: "Pues si van a querer que atendamos al espíritu de la ley, además de mi contador y mi abogado, voy a necesitar un medio adivino o pitoniso que venga y se comunique con ese espíritu y me diga qué quiso decir y para dónde se supone que tenía yo qué llegar".

Desafortunadamente, mientras no exista una regla que diga: El contribuyente está obligado a pagar la cantidad más alta que resulte de las alternativas que presenten, creo que siempre tendrá la libertad de optar por alguna vía mientras sea lícita correctamente aplicado a los principios. Lo que no está demostrando que el sistema se está agotando y tenemos que cambiarlo.

**Jorge Narváez Hasfura:** Totalmente de acuerdo, coincido con lo que mencionan los panelistas en este tema. Pensar en el espíritu de la ley como tal resultaría más perjudicial de lo que hoy en día podemos prever.

## Preguntas y Respuestas del Público

**1.- ¿En qué medida la elusión y evasión son platillos exclusivos de las grandes empresas y muchas internacionales?**

**Roberto Schatan Pérez:** No tengo una respuesta empírica a la pregunta, pero mi intuición es que la evasión y la elusión se da en ambos extremos de la distribución. Las empresas internacionales, por supuesto, tienen a su disposición la mejor asesoría para planear y minimizar el pago de impuestos, y sin duda lo hacen.

En el otro extremo, en el pequeño contribuyente que está siempre muy seguido al borde la informalidad, la evasión también es tremenda aunque pueden ser de montos mucho más pequeños para cada uno de los contribuyentes y pueden ser menos relevantes como agregados para el Estado. Para el Estado lo crucial es la evasión de los grandes contribuyentes, ahí es donde están sus recursos.

**2.- ¿Qué tanto la evasión y elusión es propiciada por la frase “ladrón que roba ladrón”?**

**Manuel Elías Tron Pérez Kühn:** Los motivos del incumplimiento tiene diversas fases. Son razones psicológicas, sociológicas, de falta de certeza de algunas normas, de cuestiones estructurales del propio sistema, y de la falta de eficiencia de la autoridad para detectar a los incumplidos.

Definitivamente no creo que uno de los temas sea esa frase, no creo que sea un fundamento para dejar de pagar los impuestos.

El maestro Tipke habla de moral tributaria y lo define como el confiado. No quisiera decirlo pero tiene una palabra un poco más cáustica refiriéndose a los incumplidos. Dice: “Yo no pago mis impuestos, porque tampoco los pagan otros, yo no pago mis impuestos, porque yo creo que utilizan mal el gasto”. Esos son pretextos.

Todos tenemos obligación de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, como bien lo dice el artículo 31, fracción IV, de la Constitución. Desde 1960 la Corte determinó con jurisprudencia que aun cuando no se encuentren en el capítulo de garantías individuales, hoy llamadas derechos fundamentales, los derechos consignados en el Artículo 31, fracción IV, son derechos fundamentales.

### 3.- ¿Cómo puede **Prodecon** proteger los derechos del contribuyente, cuando la autoridad presume de un fraude fiscal?

*Jorge Narváez Hasfura:* Yo sugiero que se acuda directamente a **Prodecon** y se presente una queja. Esta se canalizará por los conductos procedentes y, como lo ha demostrado en muchas ocasiones, va hacer el acercamiento correspondiente con las autoridades haciéndose de los hechos y esclareciendo la situación real.

*Diana Bernal Ladrón de Guevara:* Me gustaría agregar que en sí, como tal, no existe el término fraude a la ley, sino que deriva de una interpretación de los tribunales.

En la experiencia de **Prodecon** hemos advertido que en algunas ocasiones, las autoridades dicen que las operaciones son inexistentes porque no se cumplieron con determinados requisitos formales en las deducciones, o porque los contribuyentes no realizaron una serie de investigaciones en relación a sus proveedores.

Sobre este tema incluso hemos realizado una recomendación que va a ser cumplida.

### 4.- ¿Por qué los diputados dieron marcha atrás en relación a los dictámenes fiscales?

*Manuel Elías Tron Pérez Kühn:* Aquí hay todo un tema de eficacia del instrumento de dictamen fiscal, que además es un tema muy sensible para la Contaduría, y sin duda fue pensado como un instrumento de mucha utilidad.

Sin embargo, no podemos dejar de observar que es la transmisión neta del costo de la fiscalización del contribuyente; para que contrate a un profesional independiente para que haga una revisión bajo los criterios y con los temas de autoridad. En la aplicación práctica se ha vuelto muy complicado, aparentemente quedará como opción para algunos contribuyentes a partir de cierto monto.

Mi percepción es que a la autoridad fiscal le parece que esto acarrea muchos más problemas que beneficios a los pequeños contribuyentes, porque no tienen la calidad, el cuidado ni el enfoque correcto.

Pero por otro lado, creo que hoy, ante la exigencia y ante las nuevas medidas sancionadoras, ¿Quién le va a decir que no a la autoridad que pide más facultades para poder hacer valer que no haya fraude? Le estamos quitando escalones de asistencia a un contribuyente en un entorno fiscal terriblemente complejo.

Honestamente yo no veo ese debate, porque no dejamos a los contribuyentes que elijan su ayuda, que busquen su asesoría y que verdaderamente vengán acompañados. Hoy hay un nivel tal de complejidad que pobre contribuyente que esté solo y trate de cumplir con sus declaraciones.

**5.- ¿Por qué nadie habla de moral pública, de gasto público, de responsabilidades públicas, de control de abusos, dispendios, oscuridad jurídica, corrupción, etcétera?**

**Antonio Cayón Galiardo:** De alguna manera ya se ha contestado a este tema. Es verdad que la relación es de un ciudadano con su administración y con sus poderes públicos, el ciudadano no disiente mucho.

Ayer veía un debate en una de las cadenas de televisión aquí en México en la que los jóvenes discutían y hacían aportaciones sobre la reforma fiscal. Muchos de ellos decían que la primera reforma fiscal era la reforma del gasto público.

Esto se siente exactamente igual a 10 mil kilómetros de aquí, el ciudadano siempre le va a reprochar a los poderes públicos que su dinero no está bien empleado. A esto contribuyen también los escándalos de corrupción pública que saltan con toda razón y con toda la lógica a las páginas de los medios de comunicación.

La preocupación va en el sentido de que cada quien cumpla con lo que tiene que cumplir, que es un deber de contribuyente, como antes se ha dicho.

Pero también es verdad, que se tiene el derecho a exigir dos cosas: que los demás paguen en la medida que deban pagar; y a que haya un sistema de control del empleo de los fondos públicos que sea razonablemente objetivo, fiable y eficaz. Este último también es un derecho del contribuyente, empleando la palabra derecho en un sentido muy amplio, porque propiamente no es un derecho, no es accionable ante un tribunal.

En definitiva estamos siempre en ello, en sentido de elevar la piedra hasta la cima de la montaña y cuando hemos avanzado un largo camino la piedra se nos cae, porque aparece otro escándalo de un fraude fiscal de un jugador de fútbol que nos demuestra que los ricos no pagan, de un fraude de corrupción que demuestra que se están llevando el dinero a manos llenas. Y esto naturalmente justifica la posición de aquellos que no quieren pagar impuestos.

Para cerrar mi intervención un poco en tono de broma, dice un abogado que es un gran asesor fiscal en España, que si un contribuyente le gusta ser contribuyente, cosa curiosa, a ese ciudadano que quisiera pagar impuestos hay que incapacitarlo por pro-legalidad, sencillamente.

El deber cívico de pagar los impuestos no tiene ni honor ni gloria de ningún tipo. Ninguna esposa despide a su marido el día del pago del impuesto con grandes alabanzas. En absoluto, lo ve cabizbajo y triste.



La exper

espá

f

me

Experiencia  
~  
añola  
frente al caso  
mexicano



**Galería Fotográfica**



# Inauguración



# Coloquio



# Panel Temático





*Manuel Hallivis Pelayo*



*Roberto Schatan Pérez*



*Jorge Narváez Hasfura*



# Procuraduría de la Defensa del Contribuyente



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

**César Edson Uribe Guerrero**  
*Coordinador General Ejecutivo*

**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 Sistémicos y Estudios Normativos*

**Minerva Hernández Ramos**  
*Subprocuradora de Cultura Contributiva y Coordinación Regional*

**Ricardo Evia Ramírez**  
*Secretario General*

**Coordinación:**  
*Dirección de Cultura Contributiva*

**Diseño:**  
*Sergio Macín*



La experiencia  
**española**  
frente al caso  
**mexicano**

---

Memorias del Coloquio:  
"Los Derechos del Pagador  
de Impuestos"

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

Marzo 2014

La Lucha contra el Fraude y la Elusión Fiscal Global.  
Los Derechos del Contribuyente

Instrumentos de Defensa de los  
Derechos y Garantías del Contribuyente