



Prodecon

**Devolución de IVA:
La experiencia de PRODECON
ante la doctrina europea**

**Serie de Cuadernos de la Procuraduría
de la Defensa del Contribuyente**

Número

XVI



**Procuraduría
de la Defensa
del Contribuyente**

PROTEGE • DEFIENDE • OBSERVA

Presentación

Promover una nueva cultura contributiva entre la sociedad mexicana es uno de los principales objetivos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Resulta por tanto de vital importancia la difusión de los estudios, análisis e investigaciones que la **Prodecon** como organismo técnico especializado en los derechos de los contribuyentes, realiza de manera permanente acerca de la obligación ciudadana de contribuir y sobre los derechos fundamentales que, en correlación, deben ser reconocidos y garantizados a quienes con sus contribuciones sostienen el gasto público de México.

La función de estos cuadernos es presentar estudios jurídicos y constitucionales con visiones multifacéticas sobre temas tributarios, sin descuidar aspectos éticos y humanistas, ya que se trata de documentos sobre temas actuales, relevantes y de utilidad para los contribuyentes, los estudiosos en la materia y los ciudadanos en general.

Se pretende con esta Serie de Cuadernos que el lector encuentre una herramienta de interés y utilidad que le permita un mayor acercamiento a la nueva cultura contributiva.



Diana Bernal Ladrón de Guevara
Procuradora de la Defensa del Contribuyente

Devolución de IVA: La experiencia de **PRODECON** ante la doctrina europea



ÍNDICE

I. Introducción	3
II. Aspectos generales de las devoluciones y los derechos en los que incide	5
III. La devolución de IVA en México	16
IV. Doctrina europea sobre las devoluciones de IVA: lecciones para México	30
V. Conclusiones	50
VI. Bibliografía	52

I. Introducción

El Estado tiene a su cargo la realización de múltiples actividades encaminadas a satisfacer necesidades tanto de carácter individual como colectivas. Para cumplir con sus funciones, debe contar con toda clase de recursos, principalmente de carácter financiero; es decir, el Estado debe disponer de los medios económicos necesarios para cumplir con sus objetivos.

Una fuente de obtención de recursos son las contribuciones, entre éstos, los impuestos. El Estado detenta la potestad tributaria, sin embargo dicha potestad se encuentra limitada por los derechos humanos. En este sentido, imposición, recaudación y sanción deben desarrollarse respetando los derechos que pertenecen a toda persona y a los derechos que pertenecen a las personas como contribuyentes.

Así, cuando un contribuyente, por cualquier razón, aporta al Estado más impuestos de los que le toca contribuir, tiene derecho a que la cantidad excedente le sea devuelta. Sólo así la contribución será respetuosa de los derechos humanos.

No obstante, en el desarrollo de sus actividades, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se ha percatado de una serie de problemáticas con las que se encuentran los contribuyentes al solicitar sus devoluciones del IVA.

En vista de lo anterior, este cuaderno busca, no sólo exponer los problemas con la devolución del IVA en México, sino explorar la doctrina europea (jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos), para encontrar lecciones que puedan servir a nuestro país para una mejor protección de los derechos del contribuyente.

Después de esta introducción, el cuaderno presenta los aspectos generales de las devoluciones y los derechos en los que incide. De esta manera, da un panorama general de la devolución de impuestos tratando los tipos de devolución y los fundamentos de la devolución. Asimismo, se refiere a la relación entre la devolución de impuestos y los derechos de propiedad, capacidad contributiva y equidad tributarias.

Seguidamente, se aborda el problema de devolución del IVA en México. Para ello se explica someramente el funcionamiento general del IVA en nuestro país y se mencionan los preceptos legales más importantes que regulan la devolución. Para exponer la situación actual de la devolución del IVA, nos apoyamos en el Análisis Sistémico 11/2013 y en la Recomendación Sistémica 002/2014, ambas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en donde se muestran las problemáticas a las que se enfrentan los contribuyentes cuando solicitan devoluciones de IVA.

En otro apartado, se realiza un estudio de la doctrina jurisprudencial europea respecto del tema de la devolución de impuestos, especialmente a partir del reconocimiento de la devolución como posesión protegida por el derecho a la propiedad. Con la ayuda de las sentencias emitidas por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, se extraen los criterios más significativos y que pueden servir en México para brindar una mejor protección a los derechos del contribuyente en materia de devoluciones.

II. Aspectos generales de las devoluciones y los derechos en los que incide

1. Devolución de impuestos: tipos y fundamento

Contribuir a los gastos públicos es una de las obligaciones constitucionales de los ciudadanos, la cual se efectúa por medio del pago de las contribuciones establecidas en las leyes.

Derivado de esta obligación, surgen situaciones en las que los contribuyentes se encuentran en posibilidad de obtener devoluciones por las cantidades que pagan en exceso. Cuando esto ocurre, surge un derecho a favor de los contribuyentes que consiste en que dicho excedente le sea reintegrado conforme los lineamientos establecidos en ley para tal efecto.

La devolución de impuestos es una institución compleja porque comparte dos matrices: sustantiva y procesal, al declararse un derecho y regularse su procedimiento.

Así, la devolución constituye un fenómeno de la actividad financiera por el que los sujetos pasivos tributarios tienen derecho a recuperar contribuciones que pagaron al Estado a través de la Administración Tributaria. La finalidad primordial de la devolución es la restitución por parte de la Administración Tributaria al sujeto pagador de impuestos de las cantidades de contribuciones que éste ingresó, pero que no le corresponde pagar. Pero también existe un procedimiento por medio del cual se realiza la restitución del pago en exceso.

Ahora bien, conforme a la teoría alemana que fue acogida en la Ordenanza Tributaria de 1919, se distinguió entre dos casos genéricos de devolución, diferenciando los términos *steuerstattung* y *steuervergüttung*. El primero se refiere a la restitución de impuestos satisfechos sin ser exigibles (devolución de un ingreso indebido propiamente), mientras el segundo hace referencia a la devolución de ingresos legítimamente percibidos o recaudados.¹

¹ Martínez-Carpasco Pignatelli, José Miguel, *La devolución de lo indebido tributario en el derecho de la comunidad europea*, tesis presentada para aspirar al grado de Doctor bajo la dirección del Dr. D. Gabriel Casado Ollero, Barcelona, Universidad de Barcelona, vol. 1, p. 17.

Desde entonces existe la tendencia a separar la devolución. En México, como en varios países, hablamos de devoluciones como resultado del pago de lo indebido y devoluciones por saldo a favor. Así, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación dispone que las autoridades fiscales devolverán a los contribuyentes las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En este sentido, el derecho a la devolución que consagra dicho precepto, puede derivar de la existencia de un pago de lo indebido, o bien, de un saldo a favor.

Ahora bien, el pago de lo indebido se refiere a todas aquellas cantidades que el contribuyente enteró en exceso, es decir, montos que el particular no adeudaba al fisco federal, pero que surgieron por el pago de una cantidad mayor a la que le impone la ley de la materia.² Es decir, montos pagados que el particular no debió pagar. El pago de lo indebido puede nacer por un error de hecho (cálculo aritmético) o de derecho atribuible al contribuyente, o bien, a la autoridad al determinar ilegalmente el crédito fiscal.

En cambio, el saldo a favor no deriva de un error de cálculo aritmético o de apreciación de los elementos que constituyen la obligación tributaria a cargo del contribuyente, sino de la aplicación de la mecánica establecida en la ley de la materia.³

En estos casos, nos encontramos ante pagos realizados *ab initio* conforme a derecho, pero que posteriormente han de ser devueltos total o parcialmente, por razones de la técnica fiscal utilizada.

Se trata de ingresos sobrevenidos; esto es, ingresos que en el momento de exigirse eran debidos por ser conforme a la ley, pero que se tornaron indebidos por concurrir ciertas circunstancias.

Por ejemplo, cuando los pagos parciales de ISR de asalariados son mayores a lo que corresponde una vez aplicadas las deducciones personales al realizar la declaración del ejercicio o cuando el IVA acreditable es mayor que el IVA trasladado, el resultado es un saldo a favor del contribuyente. Este último caso es el que nos interesa para este estudio.

Saldo a favor	Pago de lo indebido
Es originado por las mecánicas previstas en las disposiciones de ley.	Es originado por realizar un pago derivado de un error aritmético o de la aplicación incorrecta de las disposiciones fiscales.

² Tesis CCLXXX/2012, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XV, diciembre de 2012, p. 528, de rubro: "PAGO DE LO INDEBIDO Y SALDO A FAVOR. CONCEPTO Y DIFERENCIAS".

³ *Idem*.

Así, el sistema fiscal mexicano reconoce distintos tributos que originan devoluciones a favor de los sujetos pasivos, sin que respondan propiamente al concepto de devolución de ingresos indebidos. No obstante, en ambos casos, se trata de cantidades que fueron entregadas a la Administración Tributaria, pero que no corresponde al contribuyente pagar, y por tanto, el contribuyente tiene derecho a que dichas cantidades le sean reintegradas. Es decir, el fisco se encuentra obligado a devolver las cantidades pagadas indebidamente o en exceso y las que procedan conforme a las leyes.

En el caso de pagos de lo indebido, y aún en los casos de saldos a favor, parte de la doctrina fundamenta el derecho a la devolución de impuestos en el derecho civil, especialmente en la teoría del enriquecimiento ilícito que busca proteger la propiedad.

Refiriéndonos a México, el Código Civil Federal señala respecto del enriquecimiento ilegítimo, que:⁴

- El que sin causa se enriquece en detrimento de otro, está obligado a indemnizarlo de su empobrecimiento en la medida que él se ha enriquecido.
- Cuando se reciba alguna cosa que no se tenía derecho de exigir y que por error ha sido indebidamente pagada, se tiene obligación de restituirla.

En este sentido, cuando una persona recibe en calidad de pago una suma de dinero o cualquier otra prestación que no se le debe, está obligada a devolver la cosa recibida, pues no hay causa legítima que justifique su apropiación. El pagador tiene derecho a exigir le sea devuelto el contenido de la prestación pagada en exceso.

Esto puede ser trasladado a la relación jurídico-tributaria, de tal manera que se puede afirmar que cuando un contribuyente paga más contribuciones de lo debido, ya sea por algún error o como resultado de la mecánica establecida en la ley, el Estado tiene obligación de devolverle tales cantidades, pues de otra forma, se estaría enriqueciendo de manera ilegítima.

Otra parte de la doctrina considera que el derecho a la devolución de impuestos surge *ex lege*; es decir su fuente es la ley que lo establece. De esta manera, y desde el punto de vista del fisco, la devolución puede ser definida como una obligación *ex lege*, conexas con la obligación tributaria, con un contenido pecuniario y cuyo sujeto pasivo es un ente público, su nacimiento se verifica

⁴ Cfr. Artículos 1882 a 1895, Código Civil Federal.

con la realización del presupuesto de hecho fijado por la ley que supondrá la obligación del Estado de devolver el ingreso indebido.⁵

Según esta doctrina, el presupuesto de hecho que hace surgir la obligación y la consecuencia jurídica se van a encontrar siempre en ley. Por ejemplo, para el caso mexicano, del artículo 22 del CFF se advierte que un presupuesto de hecho es que el pagador de impuestos pague contribuciones indebidamente. La consecuencia jurídica es que le sea devuelto lo que pagó indebidamente.

Desde esta perspectiva, el derecho a la devolución a favor del contribuyente y la obligación correlativa a cargo del Estado de devolver, tiene su fuente en la ley; hay derecho y obligación en tanto la ley lo dispone.

El Poder Judicial de la Federación ha arropado este fundamento del derecho a la devolución de impuestos al sostener que:

La devolución de saldos a favor prevista en el citado numeral reviste la naturaleza jurídica de una obligación legal estatal cuyo origen, fundamentalmente, se sustenta en el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que si bien el Estado tiene derecho a obtener de los contribuyentes los tributos previstos en la ley, cuando éstos pagan en exceso conforme a lo ordenado legalmente, el citado principio exige que el fisco federal devuelva lo indebidamente percibido.⁶

Una tercera postura respecto del fundamento del derecho a la devolución es que tiene su sustento en el derecho constitucional de proporcionalidad tributaria, que se basa en que el pago del tributo debe estar en relación directa con la capacidad contributiva del sujeto.

De esta manera, en virtud del derecho a la proporcionalidad en las contribuciones establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, cualquier contribución pagada que no se encuentre dentro de la capacidad contributiva del sujeto pasivo debe ser devuelta hasta en tanto se respete la capacidad que tiene el contribuyente de concurrir a los gastos públicos.

⁵ Luchena Mozo, Gracia María, *Retenciones e ingresos a cuenta en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, España, Ediciones de la Universidad de Castilla La Mancha, 1997, p. 115.

⁶ Tesis 1a. CLXXXI/2012, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XII, septiembre de 2012, p. 506, de rubro: "DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. LA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 22, PÁRRAFO DÉCIMO QUINTO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1o. DE OCTUBRE DE 2007, CONSTITUYE UNA OBLIGACIÓN LEGAL ESTATAL".

Nosotros acogemos una postura ecléctica al considerar que tanto el fundamento que censura el enriquecimiento ilícito –y por tanto, protege la propiedad–, como el que refiere a la capacidad contributiva, son correctos.

Respecto de la visión de la devolución como obligación *ex lege*, aunque no la consideramos errónea, advertimos que es insuficiente. Aceptar como válida esta postura sería tanto como afirmar que el derecho a la devolución es una mera concesión del Estado.

Por otra parte, observamos que el derecho a la devolución se vincula con otros derechos, entre los que podemos mencionar: el derecho a la capacidad contributiva, el derecho a la equidad y el derecho a la propiedad. Estos derechos actúan como límites a la potestad tributaria del Estado, pues si bien el Estado puede imponer contribuciones, éstas tienen que guardar un equilibrio con los intereses individuales de tal manera que se respeten los derechos de los contribuyentes.

En este sentido, la devolución de impuestos se constituye en un mecanismo que permite que la contribución se realice dentro de ciertos parámetros para respetar derechos como la propiedad, la equidad y la proporcionalidad tributaria.

2. Devolución de impuestos y derecho a la propiedad

Hayek establece que en un Estado de Derecho se restringe al gobierno únicamente al ámbito coercitivo y el gobierno puede violar la esfera privada sólo como castigo a la violación de una ley establecida y anunciada.⁷

No obstante, como sabemos, la consolidación de la propiedad privada como derecho fue la base del surgimiento de los Estados liberales y del constitucionalismo, pero posteriormente el modelo de propiedad privada se fue modificando para afrontar los desequilibrios internos, de tal manera que se introdujeron correctivos al modelo, con lo que se replanteó la relación entre el Estado y los propietarios, pero sin que se hiciera nulo el derecho a la propiedad.

En el caso de México, hubo un desarrollo similar. La Constitución de 1857, al basarse en los principios del sistema liberal, aducía a un régimen de propiedad liberal.⁸ En cambio, la Constitución de 1917 (artículo 27) refiere a la

⁷ Hayek, Friedrich A., *The Constitution of Liberty*, Chicago, The University of Chicago Press, 1960.

⁸ La Constitución de 1857 sostenía un derecho fundamental que admitía pocas y leves restricciones.

propiedad originaria de la Nación y derivada para las personas, con lo que, para muchos autores, quedo muy reducida la concepción de propiedad privada.⁹

Con la Constitución de 1917, “en vez de ser considerado un derecho natural que debía permanecer intocado e inalterado por el Estado, [la propiedad privada] pasó a ser un derecho relativo, derivado de un derecho superior (el de la propiedad originaria de la Nación), sujeto en razón de ello a la posibilidad de regulación ‘fuerte’ por parte del propio Estado, por medio de la imposición de las “modalidades” que dicte el interés público”.¹⁰

No obstante el intervencionismo del Estado en materia de propiedad privada, no se abandona en su totalidad la concepción liberal, por lo que aún en México, la propiedad privada es considerada un derecho fundamental que puede ser defendido contra actos de autoridad contrarios a la Constitución.

El derecho adquiere mayor fuerza con lo dispuesto en el artículo 14 constitucional que exige como requisito a la privación de la propiedad la previa audiencia y el debido proceso; y con lo dispuesto en el artículo 16 constitucional que requiere un mandamiento escrito de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento para que una autoridad pueda ejercer actos de molestia que interfieran con la familia, domicilio, papeles o posesiones.

Por otra parte, la Convención Americana de Derechos Humanos reconoce en su artículo 21 el derecho a la propiedad privada al establecer que a) toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes;¹¹ b) tal uso y goce se pueden subordinar al interés social por mandato de una ley; y c) que dicha privación se hará mediante pago de una justa indemnización.

⁹Aunque es pertinente señalar que la idea de propiedad originaria y el régimen de propiedad derivado del mismo, está directamente conectado a la voluntad del Congreso Constituyente de 1917 de sentar las bases de una reforma agraria que permitiera terminar con la concentración de la tenencia de la tierra en pocas manos. Cfr. Serna de la Garza, José María, *El régimen constitucional de la propiedad en México*, presentado en el Congreso Internacional de Derecho Comparado Asia-México, celebrado el 4 a 6 de octubre de 2005, en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, p. 7, <http://www.juridicas.unam.mx/sisjur/dercompa/pdf/2-112s.pdf>. Fecha de consulta: 25 de febrero de 2015.

¹⁰*Ibidem*, p. 10.

¹¹Aunque no se hace referencia al concepto de propiedad privada en sí sino a bienes, válidamente se puede concluir que se protege a la propiedad en virtud de que el concepto de bienes es coincidente con el de propiedad. Los bienes se definen como aquellas cosas materiales apropiables, así como todo derecho que pueda formar parte del patrimonio de una persona; el concepto de bienes comprende los muebles e inmuebles, los elementos corporales e incorporeales y cualquier otro objeto inmaterial susceptible de tener un valor. Cfr. Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Caso Ivcher Bronstein vs. Perú*, Sentencia de 6 de febrero de 2001, párr. 122, http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec_74_esp.pdf. Fecha de consulta: 17 de marzo de 2015.

Cabe mencionar también, que en el estudio y consideración de los trabajos preparatorios de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, el derecho a la propiedad privada fue uno de los derechos más extensamente debatidos en el seno de la Comisión. Desde el primer momento, las Delegaciones manifestaron la existencia de tres corrientes ideológicas: una tendencia a suprimir del texto del proyecto toda referencia al derecho de propiedad; otra a consagrar el texto del proyecto tal y como fue presentado, y una tercera posición conciliadora que reforzaría la función social de la propiedad. Finalmente, prevaleció el criterio de incorporar el derecho de propiedad en el texto de la Convención. Cfr. Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Caso de la Comunidad Mayagna (Sumo) Awas Tingni v. Nicaragua*, Sentencia de 31 de agosto de 2001, nota al pie 57, http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_79_esp.pdf. Fecha de consulta: 17 de marzo de 2015.

Por su parte, la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948 establece en su artículo 17 que: toda persona tiene derecho a la propiedad, individual y colectiva y que nadie será privado arbitrariamente de su propiedad.

Por tanto, con la reforma constitucional en materia de derechos humanos de 2011 que abre el sistema jurídico mexicano al ordenamiento internacional se incorporan los tratados y convenios en materia de derechos humanos al derecho interno con rango constitucional, asimismo, se reconoce el derecho derivado de estos instrumentos jurídicos internacionales y de la jurisprudencia de las jurisdicciones internacionales reconocidas por el Estado mexicano.

Por tanto, las normas que se desprenden de Convención Americana de Derechos Humanos y la Declaración Universal de Derechos Humanos, son ahora derecho directamente vinculante con rango constitucional en México, entre estos, las relativas al derecho de propiedad.

Así, tanto en el contexto nacional como internacional, existe el derecho a la propiedad privada, no obstante deba estar en equilibrio con el interés social; de tal manera que se viola el derecho a la propiedad cuando las afectaciones a ésta no se justifican en función de un interés social.

Establecido el derecho a la propiedad privada, toca analizar su relación con las contribuciones en general y con la deducción de impuestos en particular. La relación entre propiedad privada y contribuciones ha estado presente desde hace mucho en nuestro desarrollo jurisprudencial, pues recordemos que aún antes de que se reconocieran los derechos de proporcionalidad tributaria, la SCJN estableció la protección judicial contra los impuestos exorbitantes y ruinosos.

Si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derechos de los contribuyentes, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, eso no obstante, la lesión de aquellos derechos constituye una violación de las consignadas en los artículos 14 y 16 constitucionales.¹²

Tanto en el contexto nacional como en el contexto interamericano, existe el derecho a la propiedad privada, no obstante deba estar en equilibrio con el interés social; de tal manera que se viola el derecho a la propiedad

¹² Tesis aislada, (administrativa), s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. LXV, p. 3831, de rubro: "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN LOS".

cuando las afectaciones a ésta no se pueden justificar en función de un interés social.

Sabemos y estamos de acuerdo con que el Estado necesita de las contribuciones de los particulares para realizar su fin de bien común. También sabemos y estamos de acuerdo con el principio de solidaridad como fundamento de las contribuciones. No obstante, cuando un contribuyente paga contribuciones que resultan más de las que constitucional y legalmente debería pagar, no sólo el pago de contribuciones se torna injusto (no proporcional e inequitativo), sino que incide también en el derecho de propiedad del contribuyente empobreciéndolo, sin causa justificada y enriqueciendo ilegítimamente al fisco.

En este sentido, siempre que una persona pague contribuciones que excedan lo debido, el fisco está obligado a restituirle ese excedente mediante la devolución de impuestos, para no violentar el derecho de propiedad.

En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional Colombiano mediante Sentencia C-796 de 2000, en donde estableció que el enriquecimiento sin causa en materia tributaria vulnera el derecho de propiedad del contribuyente.

De la lectura del texto censurado surge claramente que se está reconociendo por el texto enjuiciado un tributo distinto al legalmente previsto, cuando se autoriza el error como fuente de la obligación y a pesar de ello no se permite evitar el enriquecimiento sin causa. Y ese enriquecimiento vulnera igualmente el derecho de propiedad del contribuyente, que salvaguarda desde luego la Constitución, porque afecta su patrimonio al menos en la misma proporción en que el Estado se enriquece, enriquecimiento que resulta ilícito aún, como ocurre aquí, con motivo de un error del sujeto pasivo. Tal como está concebido el texto acusado el Estado se estaría aprovechando, sin causa válida, de esa equivocación.¹³

Asimismo, estableció que el objeto de la devolución de impuestos no se puede excusar en el error del contribuyente.

No puede el Estado cobrarle a los contribuyentes tributos por encima de los previstos en la ley vigente, ni siquiera a pretexto de que en el supuesto que ello ocurra resulta ser el producto de un error que no quiso ni buscó, y mucho menos cuando el Estado, como sucede en el

¹³ Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-796 de 2000, <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=14516>. Fecha de consulta: 18 de marzo de 2015.

caso sub-lite, persigue ese enriquecimiento adoptando una ley que prohíbe la devolución del pago indebido por error.¹⁴

Si bien es cierto que la mencionada sentencia habla de un error atribuible al contribuyente, lo esencial es que el enriquecimiento ilegítimo del Estado daña el derecho a la propiedad del contribuyente, por lo que toda contribución en exceso debe ser devuelta.

3. Devolución de impuestos y derecho de contribuir conforme a la capacidad contributiva

La capacidad contributiva es entendida como la potencialidad real de pago de contribuciones, de tal manera que se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo.¹⁵

Así, tal como dispone la SCJN, uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones es la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tenga una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción.¹⁶

Entonces debe existir congruencia entre la contribución y la capacidad contributiva de los causantes. Por tanto, la capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos.¹⁷

Lo anterior constituye el sentido positivo de la capacidad contributiva. No obstante este derecho también se manifiesta de una manera negativa prohibiendo a la autoridad recaudar cantidades superiores a las debidas y obligándola a reintegrar al particular sumas obtenidas injustificadamente.¹⁸

¹⁴ *Idem.*

¹⁵ Tesis P.J. 109/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, noviembre de 1999, p. 22, de rubro: "CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS".

¹⁶ Tesis P. LXXIX/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VIII, diciembre de 1998, p. 241, de rubro: "CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA".

¹⁷ Tesis P.J. 10/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XVII, mayo de 2003, p. 144, de rubro: "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES".

¹⁸ Tesis XI/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIV, julio de 2001, p. 9, de rubro: "PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURÍDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVA".

De esa manera, la devolución de impuestos se vincula con la capacidad contributiva en su expresión negativa. Esto es, no se debe relacionar la devolución con la capacidad de pago que tiene el sujeto obligado, pues, de ser así, al ponderar que la devolución en sí misma no es una magnitud o medición del hecho imponible o de la base tributaria, nunca se vulneraría la capacidad contributiva.

Es así que la devolución de impuestos se relaciona con el aspecto negativo de la capacidad contributiva al requerir se reintegren los ingresos que fueron recaudados en exceso o que, por la mecánica de la contribución, deben devolverse al particular.

4. Devolución de impuestos y derecho a la equidad tributaria

En el caso de la equidad tributaria, sirve para ponderar la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar cargas excesivas o beneficios exagerados para algunos.

La equidad implica que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación deben guardar idéntica situación frente a la norma jurídica que la regula, lo que a su vez, implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos que se ubiquen en una situación diversa.¹⁹

Relacionado con la devolución, la equidad actúa no solamente exigiendo que los particulares que se encuentran en una misma posición frente al hecho imponible entreguen cantidad igual de dinero, sino obligando al Estado a reparar la desigualdad que nace cuando una persona entrega una cantidad superior a la debida, reintegrándole el quebranto patrimonial sufrido injustificadamente. Esto es, tratándose de cantidades enteradas indebidamente al fisco, los derechos de proporcionalidad y equidad tributaria exigen que el legislador establezca los mecanismos para devolver al contribuyente las sumas indebidamente percibidas.²⁰

De esta manera, como ha señalado el Poder Judicial, tratándose de los derechos de proporcionalidad y de equidad tributaria, la eficacia tutelar no debe entenderse constreñida únicamente a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pues rige para todas aquellas relaciones de índole adjetiva o sustantiva que nazcan como consecuencia de la potestad tributaria. En la medida en que la proporcionalidad y equidad tributaria son

¹⁹ *Idem.*

²⁰ *Idem.*

el soporte fundamental de las relaciones jurídicas que pueden establecerse entre fisco y particulares, resulta innegable que entre las relaciones jurídicas, se encuentra la que surge cuando el particular tiene derecho a obtener la devolución.²¹

Así podemos advertir que la devolución de impuestos está relacionada con los fundamentos de la tributación y sus límites. Esta figura jurídica ha surgido por la necesidad social y económica de remediar ciertos efectos negativos y proteger el patrimonio del contribuyente de cargas exorbitantes y arbitrarias que desequilibran la relación jurídico-tributaria.²²

Entonces, el derecho a la devolución de impuestos se constituye en una manifestación concreta de la capacidad contributiva y de la equidad tributaria, así como de la protección del derecho de propiedad.

En suma, el derecho a la devolución de impuestos puede entenderse como salvaguarda del patrimonio de los obligados tributarios y de los derechos de los ciudadanos como contribuyentes, de tal manera que exista equilibrio entre los intereses sociales y los particulares. No está demás recalcar que si no hay devolución de las cantidades de contribuciones pagadas indebidamente o en exceso, los derechos de propiedad, capacidad contributiva y equidad sufren un serio revés.

²¹ *Idem.*

²² Dávila Reaño, Jacqueline del Rosario, "Devolución de pagos indebidos y pagos en exceso", Ponencia presentada en el III Congreso Internacional de Derecho Tributario, Tribunal Administrativo Tributario, llevado a cabo del 9 al 11 de junio de 2014 en Panamá, pp. 1 y 2, <http://www.tribunaltributario.gob.pa/publicaciones/ponencias-del-iii-congreso-internacional-de-derecho-tributario/655-jacqueline-davila-reano-devolucion-de-pagos-indebidos-y-pagos-en-exceso-iii-cidt/file>. Fecha de consulta: 27 de febrero de 2015.

III. La devolución de IVA en México

1. Funcionamiento general del IVA

Hemos señalado en el capítulo anterior que el saldo a favor no deriva de un error de cálculo aritmético o de apreciación de los elementos que constituyen la obligación tributaria, sino de la aplicación de la mecánica establecida en la ley de la materia; de modo que los pagos se realizan conforme a derecho, pero posteriormente han de ser devueltos total o parcialmente, por razones de la técnica fiscal utilizada.

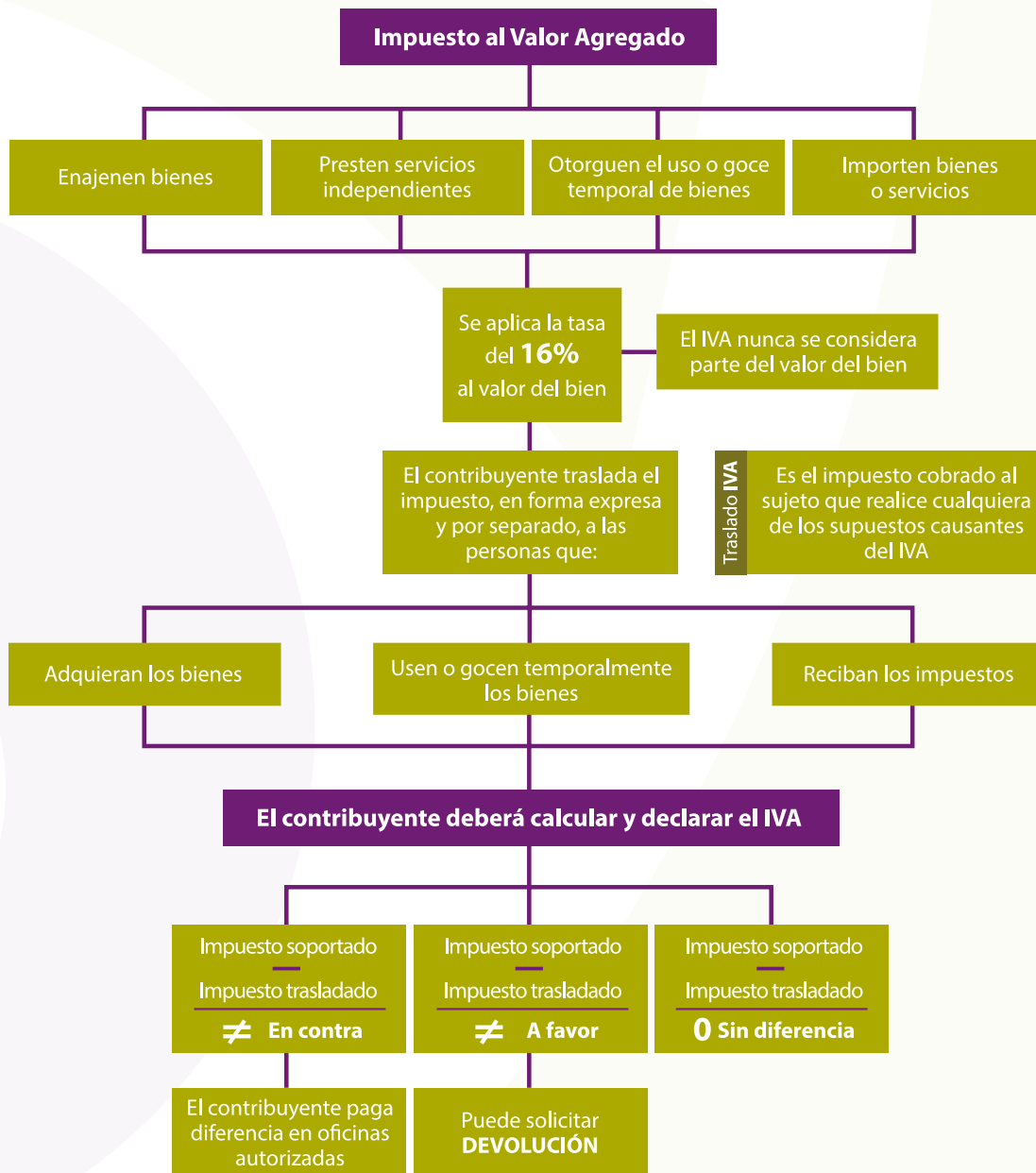
Esto se da en el caso del IVA en donde el derecho a la devolución nace cuando el impuesto soportado es mayor que el impuesto trasladado. Recordemos que en el caso de los impuestos indirectos como el IVA, quien efectivamente debe pagar el impuesto es el consumidor final, no obstante, el impuesto se entera a lo largo de la cadena de producción. Es decir, aunque en el precio final pagado por el consumidor se incluye el impuesto, es enterado por cada uno de los agentes económicos que intervienen en la cadena.

Entonces, el contribuyente disminuye al impuesto que debe pagar (impuesto soportado, que él pagó, por ejemplo al comprar productos), el impuesto trasladado (impuesto que retuvo a los consumidores finales, por ejemplo, de las ventas que realizó) mediante la fórmula y procedimiento correspondiente.²³

En otras palabras, el sujeto pasivo de las cuotas de IVA devengadas en sus transmisiones puede deducir el IVA soportado en sus adquisiciones, de manera que la cantidad a ingresar a la Administración Tributaria será la diferencia entre ambas.

Sin embargo, cuando el IVA soportado es mayor al devengado o trasladado, le corresponde al contribuyente una devolución igual a la diferencia.

²³ Carrasco Iriarte, Hugo, "Acreditamiento de impuestos" en *Diccionario de Derecho fiscal*, 3ª ed., México, Oxford, 2008, p. 7.



2. Preceptos legales en torno a la devolución del IVA

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución mexicana establece la obligación de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.

Por su parte, el artículo 22 del CFF establece que las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. Asimismo, dispone que tratándose de impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución.

De igual forma, tratándose de impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado. Lo anterior, sin perjuicio del acreditamiento de los impuestos indirectos a que tengan derecho los contribuyentes.

Además, el artículo 2º, fracción II, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, establece el derecho a obtener las devoluciones de impuestos que procedan en términos del CFF y de las leyes aplicables.

En este sentido, el Estado tiene derecho a obtener de los contribuyentes las contribuciones que se establezcan en ley, pero de igual forma, tiene la obligación de devolverles las cantidades pagadas en exceso en virtud de los mecanismos establecidos.

El CFF establece las directrices a las que la autoridad debe ceñir su actuación para la devolución de saldos a favor, enseguida mencionamos las más importantes para efectos de este trabajo (artículos 2º y 22-A del CFF):

- Cuando en una solicitud de devolución existan errores, la autoridad requerirá al contribuyente para que mediante escrito y en un plazo de 10 días, aclare dichos datos, apercibiéndolo que de no hacerlo, se le tendrá por desistido de la solicitud.
- La autoridad debe efectuar la devolución dentro del plazo de 40 días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud.
- La autoridad puede requerir al contribuyente datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y estén relacionados con la propia devolución, formulando requerimiento en un plazo no mayor de 20 días a partir de la presentación de la solicitud de devolución.

- La autoridad puede efectuar un segundo requerimiento de información o documentación, el cual deberá estar relacionado con la documentación aportada en el primer requerimiento, formulando requerimiento dentro de los 10 días siguientes a la fecha en que el contribuyente haya cumplido el primer requerimiento.
- Sólo en el supuesto de que el contribuyente no dé cumplimiento a los requerimientos dentro de los plazos establecidos para tales efectos, la autoridad lo podrá tener por desistido de la solicitud de devolución.
- La autoridad puede iniciar facultades de comprobación para verificar la procedencia de la devolución; esto será independiente del ejercicio de otras facultades que ejerza para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- El fisco federal debe pagar la devolución que proceda en forma actualizada, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta aquél en el que la devolución esté a disposición del contribuyente.
- Cuando las autoridades fiscales realicen la devolución sin ejercer facultades de comprobación, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente, quedando a salvo las facultades de comprobación de la autoridad. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos.
- Cuando los contribuyentes presenten una solicitud de devolución de un saldo a favor o de un pago de lo indebido, y la devolución se efectúe fuera del plazo, las autoridades fiscales pagarán intereses.

De lo anterior se desprende una serie de reglas para hacer efectivo el derecho a la devolución; asimismo se desprende una serie de facultades regladas, así como discrecionales de las autoridades para proceder a las devoluciones de saldos a favor.

Respecto de las facultades regladas, debemos señalar que su cumplimiento es obligatorio. Es decir, la autoridad no tiene la opción entre actuar o no actuar, pues la propia ley exige imperativamente su acatamiento. En caso de no acatar la norma, la autoridad actúa de forma ilegal.

De esta manera, la autoridad se encuentra obligada a respetar puntualmente los plazos y términos tanto para efectuar la devolución, como para la formulación de requerimientos de informes o documentación.

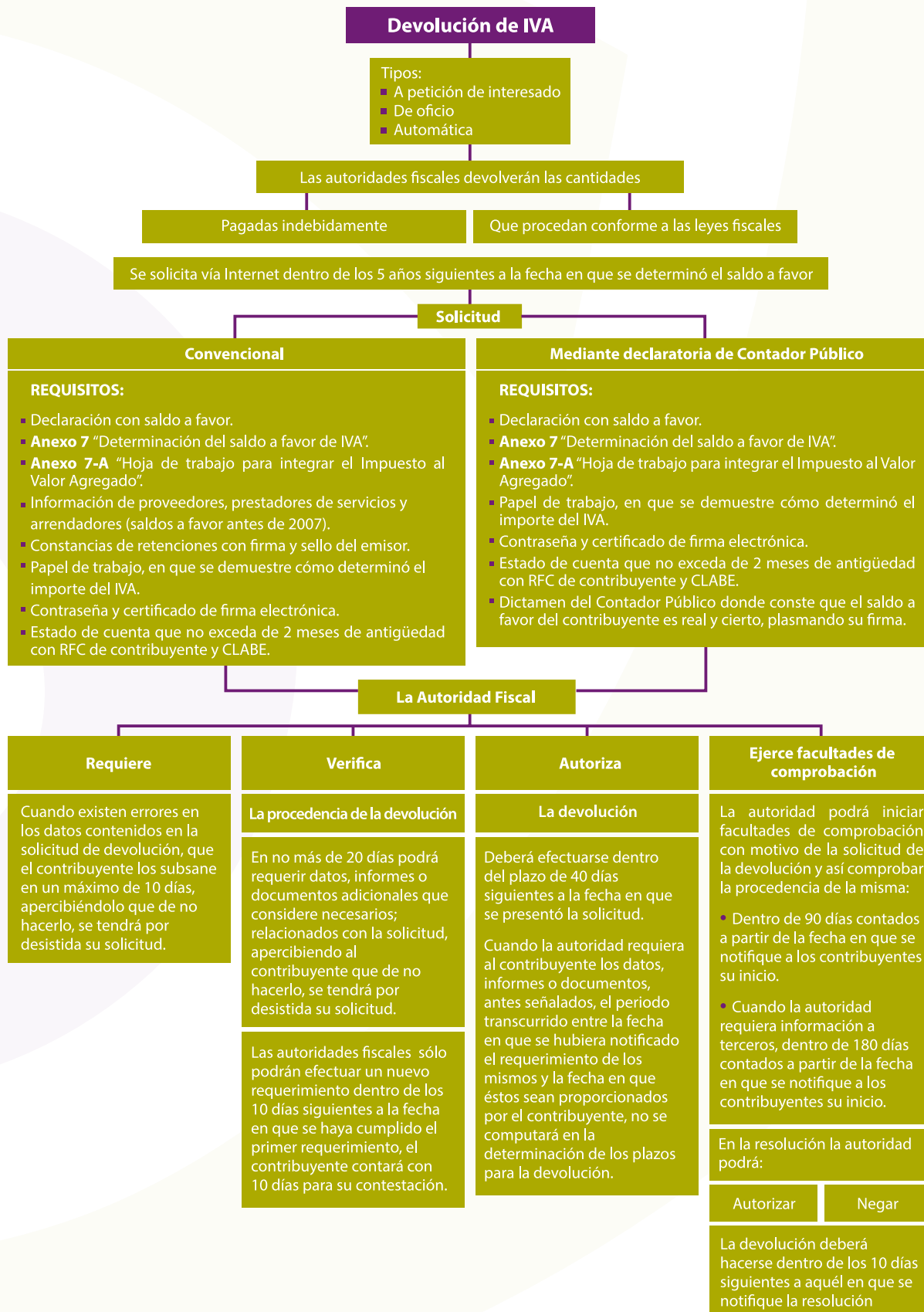
En el caso de las facultades discrecionales, la autoridad dispone de un margen de libertad para apreciar la oportunidad o conveniencia de ciertas acciones dentro de ciertos límites; es decir, cuenta con la posibilidad de actuar o decidir entre una o más opciones y ejercer libre, pero prudencialmente, sus atribuciones con vista en el objetivo por el que la ley le concede esa facultad.²⁴

Así, en materia de devoluciones, la autoridad puede o no realizar hasta dos requerimientos al contribuyente para comprobar la procedencia de la devolución; de igual manera, puede o no ejercer facultades de comprobación, pues se tratan de facultades discrecionales.

No obstante, al ejercer las facultades discrecionales, la autoridad se encuentra compelida a acreditar fehacientemente, tanto la necesidad de su requerimiento como el vínculo o relación que éste guarda con la propia devolución y, en caso de que formule un segundo requerimiento, a que éste verse sobre lo aportado por el contribuyente al solventar el primero, atendiendo a los principios de congruencia y consistencia que norman los procedimientos, especialmente los de carácter administrativo.

En consecuencia, la autoridad que goza de facultades discrecionales, debe ejercerlas con moderación, pues de lo contrario incurre en prácticas excesivas o arbitrarias. Así, la autoridad debe justificar plenamente todos sus actos discrecionales, por ejemplo, por qué considera necesario requerir información o documentación adicional a la presentada con la solicitud de devolución; es decir, debe manifestar la causa o razón de la solicitud, señalando con precisión los motivos que la llevaron a realizar tal requerimiento. De no ser así, los requerimientos se pueden presumir negligentes y arbitrarios.

²⁴ De esta manera, la facultad administrativa discrecional está sujeta a la medida y no puede constituirse en un poder indefinido o ilimitado, pues siempre estará supeditada a la realización de los fines específicos que le han sido encomendados por el ordenamiento jurídico. *Cfr.* Corte Constitucional de Colombia, Sentencia No. C-031/95, de 2 de febrero de 1995, p. 477, <http://www.leyex.info/juris/C-031-95.htm>. Fecha de consulta: 13 de marzo de 2015.



Nota: Cuando la devolución se efectúa fuera de plazo, se generan intereses

3. Situación de la devolución de IVA: Problema sistémico en la devolución

No obstante el marco legal de devolución de impuestos que revisamos en el apartado anterior, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, mediante el Análisis Sistémico 11/2013²⁵ determinó la existencia de una problemática en virtud de la “Dificultad a la que se enfrentan los contribuyentes para obtener, por parte de la autoridad fiscal, devoluciones de saldos a favor en materia del Impuesto al Valor Agregado”.

En dicho análisis se sostuvo medularmente que la problemática consiste en que:

- Las autoridades de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF) no dan a conocer a los contribuyentes los motivos y fundamentos con base en los cuales rechazaron sus solicitudes de devolución, pues en muchas ocasiones aparece en el portal electrónico del SAT como “No autorizada”, sin que se den a conocer los motivos y fundamentos para ello, práctica que se estima ilegal e irregular.
- Las autoridades de la AGAFF no respetan los plazos para requerir o para resolver sobre las solicitudes de devolución, lo cual resulta atentatorio de lo establecido en el artículo 22 del CFF, generando con ello incertidumbre en los pagadores de impuestos.
- Hay una extralimitación en el ejercicio de las facultades que el artículo 22 del CFF concede en esta materia a las autoridades; ya que en muchos casos los requerimientos, además de extemporáneos, resultan inconducentes, pues no guardan una relación advertible con el impuesto cuya devolución se solicita.

Con prácticas como estas, la autoridad retrasa las devoluciones, haciendo nugatorios los derechos de los contribuyentes establecidos en el artículo 22 del CFF, en cuanto a plazos y oportunidad en materia de trámites de devolución, lo que se constituye en una práctica administrativa ilegal e irregular; ya que al ser abrumadora la información y documentación que se le requiere al pagador de impuestos –trámite que por regla general debiera ser expedito y concluirse en los plazos legales–, se torna muy prologando y con una serie de cargas probatorias para el contribuyente; las cuales, además de resultar de difícil realización, exceden la facultad de las autoridades.

²⁵ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Análisis Sistémico 11/2013, México, PRODECON, <http://www.prodecon.gob.mx/portal/Documentos/AnalisisSistémico11.pdf>.

La Procuraduría advirtió que al efectuar los requerimientos, la autoridad fiscal pretende allegarse de elementos no idóneos para resolver las solicitudes de devolución; pues a través de una indebida práctica administrativa, traslada a los contribuyentes una carga probatoria sobre la sustancia material y económica de sus operaciones, lo que no debe efectuarse a través del requerimiento que prevé el sexto párrafo del artículo 22 del CFF, ya que, allegarse de este tipo de elementos, es propio del ejercicio de las facultades de comprobación que tienen las autoridades.

Debido a lo anterior y en un afán de investigar el problema sistémico relativo a las devoluciones de impuestos, **PRODECON** requirió a diversas Cámaras, Colegios y agrupaciones de contribuyentes, información relacionada con las prácticas de la autoridad en la devolución del IVA y las problemáticas específicas que les ocasionan.

Se recibieron varias respuestas que reiteraron la existencia de la problemática, pues de forma generalizada se denunciaron malas prácticas que se traducen en retrasos y aplazamientos injustificados de las devoluciones solicitadas por los contribuyentes, afectando la estabilidad y desarrollo de sus actividades, ocasionando graves violaciones a sus derechos.

Estas malas prácticas consisten en:

- 1. Información deficiente en el portal de Internet del SAT.** Los contribuyentes no pueden conocer con certeza el estatus que guarda su solicitud, pues únicamente se publican frases ambiguas tales como en “En Revisión” o “No Autorizada”.
- 2. Requerimientos extemporáneos.** La autoridad solicita a los contribuyentes documentación e información fuera de los plazos establecidos en ley.
- 3. Requerimientos innecesarios y excesivos.** La autoridad formula requerimientos de información y documentación que ya obran en su poder; además, a través de este tipo de solicitudes de documentos e informes, la autoridad fiscaliza sistemáticamente a los contribuyentes fuera del ejercicio de facultades de comprobación.
- 4. Requerimientos gravosos.** Sistemáticamente las autoridades del SAT formulan un segundo requerimiento de información y documentación que pudieron solicitar desde el primer requerimiento, o bien, que no guarda congruencia con este último.

5. Motivaciones ambiguas e incorrectas. Se tiene por desistidos a los contribuyentes de sus solicitudes con motivaciones ambiguas e incorrectas. Por ejemplo, sin precisar los documentos que les hicieron falta, se les contesta con vaguedad: "De los documentos aportados, no fue posible comprobar la procedencia de la devolución".

6. Falta de resolución fundada y motivada. Los contribuyentes no conocen las razones específicas por las que la autoridad los tiene por desistidos de su devolución.

7. Inicio injustificado de auditorías fiscales. La autoridad inicia facultades de comprobación dentro del trámite de devolución sin dar a conocer a los contribuyentes las causas específicas para ello.

Por lo anterior, **PRODECON** realizó una investigación más a fondo del problema sistémico y encontró una serie de malas prácticas administrativas, que se plasmaron en la Recomendación Sistémica 003/2014²⁶ y que se ilustran con el siguiente caso.

²⁶ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Recomendación Sistémica 03 / 2014, de 5 de mayo de 2014, México, **PRODECON**, <http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/RecomendacionesSistemicas/2014/recomendacion-sistemica-03-2014/index.html#p=6>.

Empresa dedicada a la manufactura de la industria automotriz, dedicada a la exportación, por lo que tributa con una tasa de IVA de 0% en exportaciones. Además, la empresa está inscrita en el programa Industria Maquiladora de Exportación (INMEX).

La empresa solicita su primera devolución de IVA en junio de 2013.

Mala práctica	Descripción
Requerimientos excesivos	Autoridad requiere a la empresa información y documentación, consistente en alrededor de 30 datos y documentos para resolver la solicitud de devolución (fines de junio de 2013)
Requerimientos gravosos	<p>Entre los documentos que requiere la autoridad están:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Motivos o circunstancias especiales que originan el saldo a favor. ■ Infraestructura y personal con que cuenta. ■ Lugar donde se encuentran sus instalaciones. ■ Clientes contratados y en proceso de contratación. ■ Original y copia de sus facturas, estados de cuenta bancarios, registros contables correspondientes a las operaciones con sus 5 principales clientes. Además, número de comprobante, fecha de expedición, nombre y RFC del cliente, concepto por el que se expide, importe de la operación, fecha de cobro de las facturas, número de cuenta en la que se depositaron, número que correlacione las facturas con los pagos del estado de cuenta bancario, subtotales por cliente y sumas totales. ■ Tres operaciones más significativas realizadas con proveedores nacionales, proporcionando facturas, pólizas de cheque, estados de cuenta bancarios con fecha de importe de los pagos, cruces de auditoría, nombre y RFC de cada proveedor, fecha y número de la factura, número de cheque o de transferencia bancaria, importe de la operación, etc. ■ Descripción del concepto de mercancía importada, pedimentos, destino final de la mercancía (indicando si la utilizó durante su proceso de producción o la vendió directamente a terceros y especificando por qué la mercancía fue importada es indispensable para su actividad), número de pedimento, patente aduanal, aduana, fecha y tipo de pedimento, valor de la operación. ■ Un ejemplar de registros contables: "libro diario" y "libro mayor analítico".
Requerimientos excesivos y gravosos	Además, la autoridad requirió formalismos tales como: original para cotejo y copia fotostática del requerimiento que la propia autoridad le notificó a la empresa; y toda la documentación foliada y acompañada de escrito libre en el que se desglose cada uno de los puntos solicitados y el número de folio que le corresponde.
La empresa solventó el requerimiento el 25 de julio de 2013 y a mediados de agosto de 2013, el SAT le notifica un segundo requerimiento	
Motivaciones ambiguas e incorrectas	<p>Al realizar nuevo requerimiento, la autoridad señala que del primero: "no se pudo verificar a detalle las operaciones realizadas", sin mencionar a cuáles operaciones se refería.</p> <p>Entre otras cosas, la autoridad solicita al contribuyente toda la documentación de otras tres operaciones más significativas con tres de sus principales proveedores.</p>
La empresa solventa el requerimiento dos días después	
Información deficiente en el portal del SAT	<p>El 20 de septiembre aparece como autorizada la devolución en la página de Internet del SAT y en proceso de depósito.</p> <p>El 23 de septiembre, sin justificación alguna, el estatus de la devolución solicitada aparece como "pago cancelado", y el 26 del mismo mes, como "no autorizada".</p>

Debido a la intervención de **PRODECON**, el SAT acordó favorablemente las devoluciones el 30 de abril del 2014.

Siguiendo con el tema de las malas prácticas administrativas, en la Recomendación Sistémica mencionada se establece que posiblemente las gestiones para verificar la procedencia de las devoluciones se ejercieron con mayor rigidez, lo que se justifica para aquéllos contribuyentes que solicitan devoluciones improcedentes o fraudulentas, pero, de ninguna manera, debe ser una práctica generalizada de la autoridad que ponga en riesgo la viabilidad de los contribuyentes que se dedican a una actividad productiva bajo un régimen fiscal determinado.²⁷

PRODECON señaló con claridad que conforme al artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, las actuaciones de los pagadores de impuestos se presumen de buena fe. Por tanto, no basta con que la autoridad estime que existen devoluciones fraudulentas o simuladas, sino que es obligatorio para la autoridad fundar, motivar y acreditar, de manera fehaciente, en cada caso particular, los actos ilegales.

Presumir de manera genérica que en virtud de simulaciones o actos fraudulentos, deben desestimarse las solicitudes de devolución del IVA, no respeta el debido proceso establecido en los artículos 14 y 16 constitucionales.

Por lo anterior, **PRODECON** consideró que las autoridades del SAT, de manera particular las de AGAFF, encargadas de instrumentar la devolución de los saldos a favor del IVA, realizan malas prácticas que derivan en graves afectaciones jurídicas y económicas a los contribuyentes.

A. Afectaciones jurídicas

En cuanto a las afectaciones jurídicas, las malas prácticas señaladas anteriormente violan los derechos de: seguridad jurídica, que otorga certeza al gobernado en relación a sus bienes y derechos; legalidad, que obliga a que los actos de autoridad estén sustentados en el marco de la ley; debida fundamentación y motivación, que implica que al emitir un acto de autoridad, se citen las normas jurídicas que sustentan el acto y se expresen los razonamientos lógico-jurídicos por los que se consideran aplicables tales preceptos; de propiedad, que otorga al particular la garantía de no ser privado arbitrariamente de aquélla; y de proporcionalidad tributaria, que significa que cada gobernado contribuya al gasto público de acuerdo con sus posibilidades económicas.

²⁷ *Ibidem*, p. 15.

Se vulnera la seguridad jurídica cuando la autoridad proporciona información deficiente en su página de Internet para darle a conocer al contribuyente el estatus de su devolución, pues el contribuyente desconoce las razones y motivos por las cuales su solicitud no fue autorizada. En caso de que se encuentre en revisión, y no se dé mayores detalles, se coloca al contribuyente en un estado de incertidumbre absoluta.

De igual forma, se vulneran los derechos de legalidad y certeza jurídicas cuando se formulan requerimientos de información o documentación que no se encuentran relacionados con la devolución. Al respecto, el artículo 22 del CFF sólo permite requerir información y documentos vinculados con la solicitud de devolución. Por tanto, el requerimiento de cualquier información o documento que no esté relacionado con la solicitud de devolución, es ilegal.

También se vulnera la legalidad cuando la autoridad tiene por desistido al contribuyente de su solicitud de devolución argumentando de forma genérica que no aportó la documentación o información suficiente, pues el artículo 22 del CFF dispone que sólo se puede tener por desistido al contribuyente cuando no cumpla el requerimiento dentro del plazo otorgado.

Se vulnera la legalidad cuando se solicita información o documentación –aun estando relacionadas con la devolución– con la que se pretende acreditar circunstancias más allá del trámite de la devolución, como la existencia de operaciones. Si la autoridad tiene tales pretensiones, sólo puede hacerlo dentro del ejercicio de sus facultades de comprobación, pero nunca dentro del trámite de devolución.

Ahora bien, las facultades de comprobación dentro del proceso de devolución que autoriza el párrafo noveno del artículo 22 del CFF, son facultades con características particulares, pues su ejercicio se justifica dentro del trámite de devolución, únicamente para verificar la procedencia de la solicitud correspondiente.

Así, cuando se inician estas facultades de comprobación, la autoridad debe expresar qué documentos o información proporcionada o no por el contribuyente, es motivo del inicio de tales facultades.

Asimismo, se vulnera la legalidad y seguridad jurídicas cuando la autoridad no respeta los plazos establecidos en el artículo 22 del CFF

para realizar la devolución o para realizar requerimientos. En cuanto a la seguridad jurídica, los contribuyentes, al no recibir requerimiento dentro de los plazos establecidos, pueden presumir que el trámite iniciado fue procedente y crease una expectativa equívoca, incluso en cuanto a la disposición de recursos.

En lo referente a la fundamentación y motivación, al omitir señalar los motivos, razones y fundamentación normativa que dio lugar a la negativa de la devolución, a los requerimientos o al inicio de facultades de comprobación, o cuando dichos motivos y razones son insuficientes, la autoridad hace un uso excesivo e irracional de sus facultades discrecionales, pues en todos los casos, debe justificar fehacientemente sus actos y comprobar el uso prudencial de esas facultades.

Es de señalar que la autoridad fiscal fue dotada de facultades discrecionales en el proceso de devolución a fin de que estuviera en posibilidad de detectar oportunamente solicitudes improcedentes o fraudulentas, pero nunca se pretendió que estas facultades resultaran en trámites molestos. Esto se comprueba con la exposición de motivos de la iniciativa de la Ley que establece y modifica diversas leyes fiscales,²⁸ en donde se señala:

En materia de la devolución de saldos a favor en las contribuciones, las actuales disposiciones de ley no permiten a la autoridad realizar una revisión exhaustiva. Esto es así en virtud de la obligación de efectuar la devolución en plazos limitados. Lo anterior impide detectar oportunamente solicitudes de devoluciones improcedentes y, en ocasiones, fraudulentas, con un grave perjuicio para el fisco. Es por ello que se propone establecer la posibilidad de que las autoridades fiscales puedan solicitar información adicional, suspendiendo por una sola vez el plazo que establece el Código Fiscal de la Federación para efectuar la devolución y reanudándose al recibirse dicha información.

Por tanto, aun y cuando las facultades discrecionales resulten necesarias para salvaguardar el interés público, se deben utilizar de forma tal que no se afecten de manera desproporcional los intereses de los gobernados.

Respecto de la proporcionalidad, siempre que por cualquier mala práctica no se realice la devolución, o no se realice en tiempo, estos actos hacen que el contribuyente pague más de lo que le corresponde pagar, en este sentido, no paga conforme a su real capacidad contributiva.

²⁸ Exposición de motivos a la iniciativa de Ley que establece y modifica diversas leyes fiscales, de 7 de noviembre de 1996, http://transparencia.senado.gob.mx/historico_respuestas/content/2007/3-Marzo/F_0515_07_1.pdf. Fecha de consulta: 13 de marzo de 2015.

Por último, cuando la autoridad, sin razón, retrasa o no realiza la restitución de los recursos económicos del contribuyente, se actualiza una transgresión al derecho humano a la propiedad, pues la autoridad mantiene recursos que no le corresponden, empobreciendo sin razón al contribuyente que ve disminuido sus recursos.

B. Afectaciones económicas

La devolución de saldos a favor de los contribuyentes juega un papel de suma importancia en la esfera económica y financiera de éstos, ya que la propia estructura de la Ley del IVA da la posibilidad de acreditar el impuesto pagado, logrando con esto que el proceso productivo o comercial del contribuyente no se vea incrementado en sus costos, lo que sólo se alcanza si obtiene de manera oportuna su devolución.

La restitución oportuna a los pagadores de impuestos de las cantidades pagadas en exceso representa, ante todo, la disposición de liquidez, lo que permite la reinversión, pago de pasivos, cumplimiento de obligaciones, entre otros; por el contrario, el retraso en las devoluciones pone en riesgo la propia existencia de los negocios ya que puede ocasionar gastos extraordinarios, como el pago de intereses por préstamos.

Las malas prácticas en los trámites de devolución del IVA limitan la circulación de capital, impiden el desarrollo ordinario de las actividades empresariales y afectan gravemente los intereses de los negocios, aunado a que coartan el derecho de disponer y utilizar los recursos.

IV. Doctrina europea sobre las devoluciones de IVA: lecciones para México

En Europa se ha ido reconstruyendo la relación entre el contribuyente y el Estado, superando el antiguo nexo súbdito monarca de antaño, sobre la base de derechos subjetivos del contribuyente y un amplio desarrollo jurisprudencial.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha tenido un papel principal en la construcción y respeto de los derechos de los contribuyentes, pues ha generado importante jurisprudencia al solucionar diversas controversias relevantes para nuestra materia, tales como controversias respecto de la no discriminación en materia tributaria en razón de nacionalidad, la devolución de ingresos fiscales indebidos, la seguridad jurídica y confianza legítima, la violación del principio de proporcionalidad, la prohibición de establecimiento de aranceles y de exacciones de efecto equivalente, la prohibición de establecimiento de barreras para-arancelarias y de medidas de efecto equivalente, entre otras.²⁹

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) no se ha quedado atrás, pues también ha desarrollado jurisprudencia respecto de asuntos tributarios y los ha relacionado con el derecho de propiedad. Este Tribunal tiene por función la protección de los derechos fundamentales, en el marco de la Convención Europea de Derechos Humanos. Entre estos derechos a proteger están también los de los ciudadanos como contribuyentes.

Así, en el ámbito europeo de derechos humanos y de la Unión Europea, existen derechos que limitan la actuación tributaria de los Estados. En el caso del TJUE, Martín Jiménez señala que “existen garantías, derechos y principios que limitan no sólo al legislador y al ejecutivo comunitarios sino también al legislador de los Estados miembros y sus Administraciones”.³⁰

El autor establece que la metodología usada por TJUE para proteger los derechos se basa en dos criterios: la mayor progresividad, en donde se buscan las formulaciones más juiciosas o mejor fundadas; y la funcionalidad, por medio de la cual se tienen en cuenta las peculiaridades del ordenamiento de la Unión Europea, en que el concreto derecho va a ser integrado.³¹

²⁹ Masbernat Muñoz, “Garantías constitucionales del contribuyente: crítica al enfoque de la doctrina nacional”, *Ius et Praxis*, Talca, 2002, v. 8, no. 2, http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122002000200010#Martin2001. Fecha de consulta: 03 de marzo de 2015.

³⁰ Martín Jiménez, Adolfo J., “El Derecho Financiero Constitucional de la Unión Europea”, *Revista Española de Derecho Financiero*, España, Civitas, enero-junio 2001, no. 109-110.

³¹ *Idem*.

En el caso de la devolución del IVA, constituye un derecho reconocido, de tal manera que, únicamente a condición de que la carga económica que el tributo indebidamente recaudado hizo recaer en el sujeto pasivo haya sido neutralizada en su totalidad, podrá negarse la devolución de una parte de dicho tributo por el motivo de que dicha devolución generaría un enriquecimiento sin causa para el sujeto pasivo. De esta manera, sólo como excepción, la devolución puede negarse cuando dé lugar a un enriquecimiento sin causa.³²

En este sentido, vale la pena mirar hacia esa jurisprudencia para extraer lecciones que puedan servir para una mejor protección de derechos humanos de los contribuyentes en México.

1. Doctrina europea sobre el derecho a la propiedad: las cantidades correspondientes a la devolución de impuestos como propiedad

Para entender la perspectiva europea sobre la relación entre el derecho a la propiedad y la imposición, es necesario partir del Protocolo 1 a la Convención Europea de Derechos Humanos, que establece que: “Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la Ley y los principios generales del derecho internacional”; y que: “Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas”.

De esta manera, como ha establecido la jurisprudencia del TEDH, el primer y más importante requisito del artículo 1 del Protocolo 1 es que cualquier injerencia de la autoridad pública en los bienes o posesiones de una persona debe ser lícito. Sólo se autoriza la privación de propiedad si dicha injerencia está “sujeto a las condiciones establecidas por la ley”. Asimismo, el artículo 1 del Protocolo 1 reconoce que los Estados tienen el derecho de controlar el uso de la propiedad mediante la aplicación de “leyes”, de donde se desprende que tiene que existir un equilibrio entre los derechos e intereses individuales y los derechos e intereses generales.

Por otra parte, es de señalar que el Estado de Derecho como principio fundamental de toda sociedad democrática, es inherente a todos los artículos de la Convención. De ello se sigue que la cuestión sobre el justo equilibrio alcanzado entre las exigencias del interés general de la comunidad y las

³²Cfr. Tribunal de Justicia de la Unión Europea, caso *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága* (C-191/12), Sentencia de 16 de mayo de 2013, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=137423&doclang=ES>. Fecha de consulta: 10 de marzo de 2015.

exigencias de la protección de los derechos fundamentales de la persona es relevante sólo una vez que se ha establecido que la injerencia en cuestión satisface el requisito de legalidad y no fue arbitraria.³³

Ahora bien, lo interesante para efectos de nuestro estudio es que el TEDH considera a las devoluciones de impuestos como propiedad o posesiones del contribuyente aún antes de que efectivamente se realice la devolución. Es decir, la devolución a que tiene derecho el contribuyente es una posesión, y por tanto, cae bajo la protección del artículo 1, Protocolo 1, del Convenio.

En este sentido, el TEDH ha establecido de manera reiterada que un solicitante puede alegar una violación del artículo 1 del Protocolo 1, en la medida en que las decisiones impugnadas se relacionen con sus “posesiones”, en donde “posesiones” abarca “posesiones existentes” o activos, incluidas las reclamaciones, respecto de las cuales el solicitante puede argumentar tener al menos una “expectativa legítima” de obtener el goce efectivo de un derecho de propiedad. Por el contrario, la esperanza de reconocimiento de un derecho de propiedad que ha sido imposible de ejercer efectivamente, no puede ser considerada “posesión” en términos del artículo 1 del Protocolo 1, ni el reclamo condicional como resultado del incumplimiento de la condición.³⁴

Como se advierte, antes que de hecho exista una devolución, no puede considerarse una posesión existente, pero sí una expectativa legítima de goce efectivo del derecho a la propiedad.

En específico, tratándose del IVA, el contribuyente o causante auxilia a la Administración Tributaria en su recaudación. En resumen, no es el sujeto quien debe ver reducido su patrimonio por pagar el impuesto; es decir, no debe realmente pagar el impuesto, pues esto corresponde al consumidor final, aunque la determinación y entero del impuesto al fisco están a cargo de la persona que realice el hecho generador: por ejemplo, quien enajena bienes, presta servicios independientes, otorga el uso o goce temporal de bienes, etc.

Respecto de la devolución como posesión, se explica en el caso *Aon Conseil et Courtagage S.A. and another v. France*,³⁵ en donde una empresa corredora de seguros erróneamente pagó IVA no obstante contaba con una exención.

³³ Cfr. Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Caso *Latridis v. Greece* (31107/96), Sentencia de 25 de marzo de 1999, párr. 58, [http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58227#{"itemid":\["001-58227"\]}](http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58227#{). Fecha de consulta: 18 de marzo de 2015.

³⁴ Cfr. Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Casos: *Kopecký v. Slovakia* (44912/98), Sentencia de 28 de septiembre de 2004, párr. 34, [http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-66758#{"itemid":\["001-66758"\]}](http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-66758#{); *Prince Hans-Adam II of Liechtenstein v. Germany* (42527/98), Sentencia de 12 de Julio de 2001, párrs. 82 y 83, [http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-59591#{"itemid":\["001-59591"\]}](http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-59591#{); y *Gratzinger and Gratzingerova v. the Czech Republic* (39794/98), párr. 69, [http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-22710#{"itemid":\["001-22710"\]}](http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-22710#{). Fecha de consulta: 18 de marzo de 2015.

³⁵ Cfr. Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Caso *Latridis v. Greece* (31107/96), Sentencia de 25 de marzo de 1999, párr. 58, [http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58227#{"itemid":\["001-58227"\]}](http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58227#{). Fecha de consulta: 18 de marzo de 2015.

En este caso, el TEDH discernió sobre si existía posesión según el artículo 1 del Protocolo sobre las cantidades de IVA pagadas por error, y determinó que constituían un activo o bien de los demandantes, por tanto, eran una posesión en términos de la primera parte del artículo 1 del Protocolo 1. La Corte determinó que la empresa tenía, por lo menos, una legítima expectativa de obtener la devolución.

Así, el derecho a la devolución de impuestos está protegido por el derecho a la propiedad. Esto también se advierte claramente en el caso *"Intersplav vs. Ucrania"*,³⁶ en donde una empresa tenía derecho a determinadas devoluciones del IVA debido a que sus operaciones estaban orientadas a la exportación y, por tanto, según la legislación ucraniana, causaban el 0% de IVA.

El Estado de Ucrania argumentó que las cantidades por concepto de devolución de IVA no eran propiedad (posesión) del contribuyente porque aún estaban en disputa. Al respecto, el TEDH estableció que el derecho a la devolución del IVA constituye un bien en posesión para efectos de la Convención Europea de Derechos Humanos y no requiere la revisión judicial previa de un reclamo para validar la elegibilidad del reembolso.

Señaló también que la sistemática falta de liquidación del IVA era una carga excesiva para los contribuyentes y, en consecuencia, contraria al justo equilibrio entre las exigencias del interés público y la protección del derecho de propiedad; es decir, la interferencia en la posesión era desproporcional.

De esta manera, queda claro que hay una expectativa legítima de propiedad en el derecho a la devolución del IVA y que, por tanto, este derecho está protegido por el derecho a la propiedad.

Si bien estos argumentos dados por el TEDH no son obligatorios para el caso mexicano, sirven como marco de referencia, especialmente si consideramos que esa doctrina es compatible con nuestro desarrollo jurisprudencial, pues ya el Poder Judicial de la Federación se ha pronunciado en el mismo sentido al señalar que:

³⁶ Cfr. Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Caso *Intersplav v. Ukraine* (803/02), Sentencia de 9 de enero de 2007, <http://hudoc.echr.coe.int/webservices/content/docx/001-78872?TID=ihgdqbxnfi>. Fecha de consulta: 3 de marzo de 2015.

La devolución de las cantidades pagadas indebidamente al fisco y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales no es una “facultad discrecional” de la autoridad fiscal sino una obligación legal de devolver dichas cantidades. Existe una facultad discrecional cuando la ley otorga a las autoridades administrativas prerrogativas para decidir a su arbitrio lo que consideren correcto en una situación determinada. La base toral de las facultades discrecionales es la libertad de apreciación que la ley otorga a las autoridades para actuar o abstenerse, con el propósito de lograr la finalidad que la propia ley les señala, por lo que su ejercicio implica, necesariamente, la posibilidad de elegir, entre dos o más situaciones, la cual queda sujeta a los requisitos de fundamentación y motivación exigidos por el artículo 16 de la Constitución Federal, que permite que los actos discrecionales sean controlados por la autoridad jurisdiccional. En la hipótesis antes referida, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación no establece una facultad discrecional de la autoridad hacendaria, sino una obligación reglada, de devolver las cantidades pagadas indebidamente al fisco y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales, al señalar que: “Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado ...”; por tanto, **es inconcuso que es un deber de la autoridad hacendaria devolver las cantidades pagadas indebidamente al fisco y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales, no sólo a petición del interesado sino, incluso, deberá hacerlo oficiosamente, pues al percibir indebidamente el fisco determinadas cantidades sin tener derecho a ello o de manera excesiva, se afecta el patrimonio del gobernado, lo que evidentemente transgrede un derecho sustantivo como es el de propiedad, protegido por la garantía individual consagrada en el artículo 16 de la Constitución Federal.**³⁷

Como se advierte, desde una interpretación sistemática de nuestro ordenamiento jurídico nacional, y utilizando la doctrina europea como directriz, llegamos a la necesaria conclusión de que en México la devolución de impuestos está protegida por el derecho humano a la propiedad.

³⁷ Tesis I.1o.A.107 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVIII, noviembre de 2003, p. 967, de rubro: “FISCO. DEVOLUCIÓN DE LAS CANTIDADES PAGADAS INDEBIDAMENTE AL Y DE LAS QUE PROCEDAN CONFORME A LA LEY. ES UNA FACULTAD REGLADA Y NO DISCRECIONAL”.

2. El derecho a la devolución del IVA es independiente de comportamientos fraudulentos de terceros

En muchas ocasiones se pretende combatir el fraude en el IVA limitando el derecho a la deducción del IVA soportado y, por ende, limitando el derecho a la devolución. Esto es, con el argumento explícito o implícito de prevenir el fraude contra el fisco, las administraciones tributarias toman medidas que afectan el derecho a la devolución de impuestos, ya sea negando la devolución total o parcial, demorando la devolución, o derivando responsabilidades subsidiarias, entre otros; con los consiguientes perjuicios económicos que, en ciertos casos, pueden producir daños irreparables.

La doctrina europea ha estudiado ampliamente esta cuestión, pues debido a las características del mercado único en la Unión Europea, el fraude al IVA en las operaciones intracomunitarias, conocido como fraude carrusel,³⁸ es uno de los mayores problemas que enfrenta el sistema fiscal europeo.³⁹

Debemos aclarar que en México el panorama es distinto, pues como no se comercializa bajo un esquema de frontera abierta, difícilmente puede darse el fraude carrusel, aunque sí existen otras maneras para defraudar al fisco mexicano con el IVA, por ejemplo: facturarlos y no enterarlos, exportaciones ficticias por las cuales se reclaman devoluciones, entre otras.

En este sentido, los criterios establecidos por la doctrina europea respecto del fraude en IVA y las devoluciones nos pueden servir para determinar cuándo ciertas medidas que pretenden prevenir el fraude son desproporcionales y vulneran el derecho a la devolución y otros derechos del contribuyente.

³⁸ La razón del fraude está en el abuso de la normativa reguladora del IVA en las entregas intracomunitarias, sobre todo, del sistema transitorio establecido en la Sexta Directiva, que está basado en la tributación en destino.

El fraude básico en las operaciones intracomunitarias consiste en que el adquirente comunitario vende los bienes a un tercero, repercutiendo el IVA aplicable para operaciones internas, pero no declara a la Hacienda Pública el IVA repercutido, ni el que debió auto-repercutirse en el procedimiento de auto-facturación anteriormente mencionado. Cuando la Administración intenta reclamar el pago de esas cuotas de IVA al adquirente intracomunitario se encuentra con que éste ha desaparecido, encontrándonos con lo que se conoce comúnmente en la Unión Europea como *Missing Trader*, o “trucha” en el argot de los funcionarios españoles.

Por su parte, el adquirente interno obtiene devolución de ese IVA que soportó en la factura pero que nunca se ingresó.

El fraude carrusel propiamente dicho comienza cuando el adquirente interno vende los mismos bienes (previamente adquiridos de un *Missing Trader*, y cuyo IVA nunca se ingresó) a otro *Missing Trader* de otro Estado miembro. Y puede ocurrir que los mismos bienes estén circulando por varios países, dando vueltas, en el que cada salida de mercancías de un país obtiene la devolución de un IVA teóricamente soportado pero que nunca se ha ingresado en las respectivas Haciendas de los países comunitarios.

La situación es especialmente grave cuando la misma mercancía retorna al país de origen para ser objeto de una nueva entrada intracomunitaria. Cfr. Camino Álvarez, Blanca, *Perspectivas en la lucha contra el fraude carrusel tras el Libro Verde sobre el futuro del IVA*, Trabajo presentado al XIV Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2012, en Cuadernos de Formación, España, IEF, Colaboración 3/14, vol. 17/2014 p. 78. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2014_17_03.pdf. Fecha de consulta: 4 de marzo de 2015.

³⁹ Miranda Fuertes, Nuria y Navascués Aybar, Susana de, *El fraude de IVA en las operaciones intracomunitaria. Medidas y propuestas para combatirlo*, Trabajo presentado al III Curso Avanzado en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2011, en Cuadernos de Formación, España, IEF, Colaboración 10/12, vol. 15/2012, p. 77, http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2012_15_10.pdf. Fecha de consulta: 4 de marzo de 2015.

Varios Estados miembros de la Unión Europea han intentado, a través de distintos mecanismos, combatir el fraude carrusel y demás fraudes del IVA. Las primeras propuestas han ido encaminadas a eliminar el derecho a la deducción cuando el adquirente forma parte de una cadena de comercialización donde existe un operador incumplidor que devenga el IVA y no lo ingresa. Sin embargo, estas propuestas han sido rechazadas por el TJUE y también por el TEDH, mediante jurisprudencias que han dejado claro que el derecho a la devolución no debe restringirse con el argumento de evitar un fraude al fisco, especialmente si el contribuyente no sabía que estaba inmerso en una cadena de fraude. Esto se advierte de los casos que a continuación se mencionan.

A. Jurisprudencia sobre devolución del IVA del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Entre los casos resueltos por el TJUE respecto de devoluciones, encontramos el de *Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. y Bond House Syxtems Ltd vs. United Kingdom*,⁴⁰ en donde el Tribunal resolvió los asuntos acumulados relacionados con la negativa de los Tribunales del Reino Unido (*Hight Court of Justice-England & Wales-Chancery División*) de solicitudes de devolución del IVA ingresado por la compra en el Reino Unido de microprocesadores, que después fueron revendidos a otro Estado miembro.

Las tres empresas que se mencionan formaban parte de una cadena de distribución en la que también participaban entidades defraudadoras. Por otro lado, los tribunales del Reino Unido habían establecido que las operaciones que formaban parte de un fraude en cadena, no podían estar incluidas en el ámbito de aplicación del IVA.

No obstante, el TJUE difirió de este criterio estableciendo que el derecho de un sujeto pasivo a deducir el IVA soportado no puede verse afectado porque en la cadena de entregas de la que forma parte, otra operación, anterior o posterior a la realizada por este último, sea constitutiva de fraude al IVA, sin que ese sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o haya podido tenerlo.

Agregó que la cuestión de si se ha pagado o no a la hacienda pública el IVA devengado por las operaciones de venta anteriores o posteriores de los bienes de que se trata, no tiene relevancia alguna en lo que se refiere al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA ingresado. Además, añadió que las operaciones como la expuesta no son constitutivas en sí mismas de fraude al IVA, y son

⁴⁰ Cfr. Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Caso *Optigen Ltd. (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd. (C-355/03) y Bond House Syxtems Ltd (C-484/03) v. United Kingdom*, Sentencia de 12 de enero de 2006, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=57306&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=67776>. Fecha de consulta: 18 de marzo de 2015.

independientes de la intención fraudulenta de un operador diferente del sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cadena de entregas, cuando dicho sujeto pasivo no tenía conocimiento ni podía tenerlo.

Por tanto, las administraciones tributarias deberán conseguir pruebas fehacientes de las relaciones entre los distintos operadores que forman el fraude en cadena, para así demostrar que todos conocían o podían conocer el origen fraudulento de las mercancías o servicios.

Como se advierte, no se puede negar de manera general la devolución del IVA con base en previsiones sobre el fraude, pues para que sea legítima esta negación, el contribuyente tuvo que haber sido parte del fraude. Con este criterio, se establece que los actos de terceros no pueden ser motivos para negar a un contribuyente su derecho a la devolución del IVA.

En otro caso, *Axel Kittel v. Belgian State v. Recolta Recycling SPRL*,⁴¹ el Estado belga había negado el derecho a deducir el IVA soportado en operaciones que formaban parte de una cadena de fraude, argumentando que los contratos eran nulos de pleno derecho de acuerdo con la legislación nacional por tener una causa ilícita: la comisión de un fraude al IVA.

En el caso *Kittel*, el Tribunal belga había declarado probado que la empresa representada (*Computime*) conoció y participó deliberadamente en un fraude tipo carrusel, mientras que en el caso *Recolta*, los tribunales no habían considerado probado que la empresa conociese la existencia del fraude, aunque sus anteriores proveedores y posterior cliente sí estaban involucrados.

La cuestión fue resuelta por Sentencia de 6 de julio de 2006 que reiteró los criterios vertidos en el caso *Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. y Bond House Systems Ltd v. United Kingdom*. Sin embargo, en este caso, el Tribunal hace una precisión: si el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA, se puede denegar el derecho a deducir.

Es decir, si a la Administración Tributaria le consta que el derecho a deducir se ha ejercido de manera fraudulenta, puede solicitar con efecto retroactivo la devolución de las cantidades deducidas.

Se advierte pues, que el conocimiento sobre el fraude juega un papel primordial, pues precisamente en este detalle radica la especificidad de la

⁴¹ Cfr. Tribunal de Justicia de la Unión Europea, *Joint cases Axel Kittel (C-439/04) v. Belgian State v. Recolta Recycling SPRL (C-440/04)*, Sentencia de 21 de febrero de 2006, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0439>. Fecha de consulta: 9 de marzo de 2015.

jurisprudencia comentada, de tal manera que la condición necesaria para negar la devolución del IVA es que el contribuyente de que se trate hubiera participado en el fraude, tenga conocimiento o debió tenerlo, y aun así, hubiera realizado negocios con las empresas fraudulentas.

Ahora bien, en caso de que sea el propio contribuyente quien organiza la trama para conseguir una deducción de IVA y, por tanto, una devolución a la que en principio no tiene derecho, la autoridad tributaria puede negar dicha deducción y devolución.

Así, en el caso *Halifax Plc. and others v. Commissioners of Customs & Excise*,⁴² se efectuaron operaciones con la única intención de obtener una ventaja fiscal y que no tenían en sí mismas ningún objetivo económico. En este caso, el TJUE aceptó que un sujeto puede optar entre un tipo de operaciones u otras, basándose en consideraciones de carácter fiscal relativas al régimen del IVA, y que por supuesto el sujeto pasivo tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que minimice su deuda fiscal.

No obstante, el Tribunal afirmó que permitir a los sujetos pasivos deducir la totalidad del IVA soportado cuando normalmente no lo hubieran podido deducir (conforme las disposiciones del régimen de deducciones de la Sexta Directiva o de la legislación nacional) sería contrario al principio de neutralidad fiscal y, por consiguiente, al objetivo del referido régimen.

En consonancia con lo anterior, el TJUE estableció que cuando es el propio sujeto pasivo el que organiza la trama para conseguir una deducción a la que en principio no tenía derecho, no debe permitirse la deducción; y en consecuencia, no hay derecho a la devolución del IVA.

De esta manera, se confirma el siguiente criterio: el elemento esencial para distinguir cuando la autoridad tributaria puede legalmente negar una deducción de IVA soportado, y por tanto, negar la devolución, es que el contribuyente efectivamente haya participado en el fraude, haya tenido conocimiento o debió haber tenido conocimiento, y aun así, se haya involucrado.

Confirman este criterio el caso *Bonik EOOD v. Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto»–Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*,⁴³ en donde el TJUE estableció que corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales negar el derecho a la

⁴² Cfr. Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Caso *Halifax Plc. and others v. Commissioners of Customs & Excise* (C- 255/02), Sentencia de 21 de febrero de 2006, <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=56198&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=141333>. Fecha de consulta: 9 de marzo de 2015.

deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva.

En cambio, dispuso que no era compatible con el régimen del derecho a la deducción, sancionar con la negación de ese derecho a un sujeto pasivo que no sabía ni podía haber sabido que la operación en cuestión formaba parte de un fraude. En tal caso, la instauración de un sistema de responsabilidad objetiva iría más allá de lo necesario para preservar los derechos de la hacienda pública.

Por consiguiente, señaló que dado que la negación del derecho a la deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho, corresponde a las autoridades tributarias competentes acreditar de forma suficiente datos objetivos que permitan concluir que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que la operación en la que se basa la deducción formaba parte de un fraude cometido por el proveedor o por otro operador anterior o posterior de la cadena de entrega.

No obstante, debemos recordar que para negar la devolución, tal como estableció el Tribunal en *Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. y Bond House Syxtems Ltd v. United Kingdom*, la autoridad debe tener pruebas fehacientes del involucramiento o conocimiento del fraude.

B. Jurisprudencia sobre devoluciones del Tribunal Europeo de Derechos Humanos

Hemos visto ya algunos casos en donde el TJUE ha emitido criterio respecto de la devolución del IVA, especialmente para proteger este derecho del contribuyente cuando por actos de terceros se pretenda negarlo. El Tribunal Europeo de Derecho Humanos también se ha pronunciado al respecto como veremos a continuación.

En el caso de *“Bulves” AD v. Bulgaria*,⁴⁴ el TEDH observó que el derecho a reclamar una deducción del IVA surgió cuando el IVA soportado en las adquisiciones superó el cobrado en las ventas. A fin de aprovechar su derecho a la deducción, la empresa solicitante cumplió plenamente con sus obligaciones en virtud de la Ley del IVA: pagó el IVA por la entrega sobre la

⁴³ Cfr. Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Caso *Bonik EOOD v. Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» –Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (C-285/11)*, Sentencia de 6 de diciembre de 2012, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=131496&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=181921>. Cfr. También Caso *FIRIN OOD v. Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» –Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (C-107/13)*, Sentencia de 13 de marzo de 2014, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=149137&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=182670>. Fecha de consulta: 10 de marzo de 2015.

⁴⁴ Cfr. Tribunal Europeo de Derechos Humanos, *Case of “Bulves” AD v. Bulgaria*, Application no. 3991/03, de 22 de enero de 2009, [http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-90792#\[“itemid”:\[“001-90792”\]\]](http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-90792#[“itemid”:[“001-90792”]]). Fecha de consulta: 26 de febrero de 2015.

base de la factura con IVA emitido por su proveedor; reportó el suministro en sus registros contables correspondientes al mes de agosto de 2000; y reportó las transacciones en su declaración del IVA correspondiente a ese período. De este modo, la empresa solicitante hizo todo lo que estaba a su alcance, según la legislación aplicable, para alcanzar el derecho a deducir el IVA soportado.

La parte afectada se presentó ante el TEDH demandando al Estado de Bulgaria por negar las deducciones al IVA, toda vez que cumplió con todas las formalidades y declaraciones correspondientes. Sin embargo, la autoridad se percató que uno de los proveedores de *Bulves* se retrasó en sus obligaciones de presentación del informe de IVA, por lo que, con base en dicha omisión, argumentó que *Bulves* estaba impedido para solicitar la deducción del impuesto.

El origen de la controversia se suscitó cuando *Bulves* adquirió bienes de otra empresa. Posteriormente, la autoridad realizó una auditoría cruzada entre *Bulves* y su proveedor en la que encontró una discrepancia respecto de los tiempos de declaración de la transacción.

Debido a ello, la oficina tributaria búlgara negó la deducción del IVA que la empresa demandante (*Bulves*) pagó a la empresa proveedora. Cabe mencionar, que en este caso, se trató de medidas optadas por la legislación Búlgara con el objetivo de prevenir el fraude en el IVA.

El TEDH, haciendo referencia a la jurisprudencia del TJEU, señaló que el riesgo de fraude no puede limitar de modo desproporcionado los derechos de los contribuyentes de buena fe y que ese tipo de normas no respeta el principio de proporcionalidad, suponiendo una carga excesiva y vulnerando el justo equilibrio entre el interés general y la protección de los derechos fundamentales. En consecuencia, existe una injerencia en el derecho de propiedad contraria al artículo 1 del Protocolo E. Así, el Tribunal Europeo dejó claro que el derecho del contribuyente a la devolución del IVA no se ve afectada por un comportamiento incorrecto o fraudulento por una entidad o persona aunque esté en la misma cadena de suministro del IVA; y que negarle la devolución por actos ajenos era desproporcional.

En otro caso al que ya hicimos referencia, *Intersplav v. Ucrania*,⁴⁵ el Estado de Ucrania argumentó que los retrasos en el pago del IVA estaban justificados para proteger los intereses económicos del país, y que el sistema de devolución de IVA estaba siendo abusado, sobre todo, por contribuyentes del giro de *Intersplav*. Por tanto, la reacción del gobierno era una contramedida justificada y válida dentro de su margen de apreciación.

⁴⁵ Cfr. Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Caso *Intersplav v. Ukraine* (Application no. 803/02), Sentencia de 9 de enero de 2007, <http://hudoc.echr.coe.int/webserVICES/content/docx/001-78872?TID=ihgdqbxnfi>. Fecha de consulta: 3 de marzo de 2015.

Por su parte, el TEDH señaló que la negativa a conceder un reembolso sobre la base de los abusos cometidos por terceros, no se justifica, y que la sistemática falta de liquidación de IVA resultaba en una carga excesiva para los contribuyentes, contraria al justo equilibrio entre las exigencias del interés público y la protección del derecho de propiedad del contribuyente.

Se advierte entonces, que al igual que el TJUE, el TEDH considera que el derecho a la devolución del IVA no debe verse afectado por actos de terceros. Castigar a los contribuyentes por actos de terceros es desproporcional y rompe el equilibrio entre el interés público y los intereses particulares.

3. Devolución de IVA y la responsabilidad solidaria

Otra cuestión que ha sido discutida por el TJUE es la medida contra el fraude consistente en extender la responsabilidad del pago del IVA como garantía por posible impago del impuesto.

En un caso, *Federation of Technological Industries and others v. Commissioners of Customs & Excise and Attorney General* (Reino Unido),⁴⁶ el TJUE estableció un supuesto de responsabilidad solidaria de proveedores (de teléfonos, ordenadores y otros equipos y accesorios fabricados o adaptados para su uso): cuando se realice una entrega de bienes a un sujeto pasivo, y siempre que en el momento de la entrega tal sujeto supiese, o pudiese razonablemente saber, que la totalidad o una parte de la cantidad del IVA correspondiente a dicha operación no sería pagada.

El TJUE aceptó la posibilidad de introducir un supuesto de responsabilidad solidaria en el IVA con el fin de recuperar el impuesto perdido por causa de un fraude; sin embargo, recordó que la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la responsabilidad solidaria debe respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario y, en particular, los de seguridad jurídica y proporcionalidad.⁴⁷

Sobre el principio de proporcionalidad, el Tribunal recordó que si bien las medidas adoptadas por los Estados miembros que pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública son legítimas, no deben ir más allá de lo necesario para dicho fin.

⁴⁶ Cfr. Tribunal de Justicia de la Unión Europea, *Caso Commissioners of Customs & Excise and Attorney General*, (C-384/04), Sentencia del TJCE, de 11 de mayo de 2006, <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30dda8337f9f4e764b-b08975bdd8664c2cf1.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuPbx50?text=&docid=56811&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=139528>. Fecha de consulta: 10 de marzo de 2015.

⁴⁷ Este criterio también puede encontrarse en los casos *Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR v. Finanzamt Paderborn* (C-396/98), Sentencia de 8 de junio de 2000, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:61998CJ0396&from=EN>; y *Stichting 'Goed Wonen' v. Staatssecretaris van Financiën* (C-376/02), Sentencia de 26 de abril de 2005, <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30d5f48dcfeb929441c1b1c68c5980816012.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuNb-N10?docid=66317&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=508481>. Fecha de consulta: 10 de marzo de 2015.

En este caso, la norma británica presume que un sujeto pudo razonablemente tener sospechas de que el IVA no se había ingresado si: 1) el precio que pagó por los bienes fue inferior al precio más bajo al que esos bienes pueden encontrarse en el mercado o 2) el precio fue inferior al precio pagado por esos mismos bienes en anteriores adquisiciones. El TJUE especifica que esta presunción puede refutarse demostrando que el bajo precio pagado por los bienes, se debe a circunstancias ajenas a la falta de pago del IVA. Bajo estas circunstancias, la medida no es desproporcional.

No obstante, el TJUE precisó que si bien la Sexta Directiva autoriza a un Estado miembro presumir la responsabilidad solidaria en el IVA –cuando en el momento en que se efectuó la operación el sujeto pasivo sabía o tenía que haber sabido que el IVA correspondiente a dicha operación, o a una operación anterior o posterior, quedaría impagada–, no es menos cierto que tal presunción no puede formularse de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarla mediante prueba en contrario, pues tales presunciones provocan de facto un sistema de responsabilidad objetiva, lo que va más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública.⁴⁸

De esta manera vemos que el TJUE acepta la posibilidad de que existan responsables solidarios para el caso de un fraude, sin embargo, para que se pueda adjudicar la responsabilidad solidaria, necesariamente el responsable solidario debe saber o debía haber sabido del fraude.

Por otra parte, vemos que el TJUE aún acepta que se establezcan presunciones al respecto, pero sobre estas presunciones, tiene que haber la posibilidad de que el contribuyente responsable solidario pueda fácilmente ofrecer pruebas en contrario para refutarlas.

Está prohibido por la jurisprudencia del TJUE establecer presunciones imposibles o excesivamente difíciles de refutar. Con esto, se pretende que las medidas contra el fraude (responsabilidad solidaria y presunción del conocimiento del fraude) no sean desproporcionales de tal manera que no haya equilibrio entre los intereses de la hacienda y los intereses de los contribuyentes.

4. Devolución en plazo razonable: intereses por demora a favor del contribuyente

La doctrina europea sobre las devoluciones de IVA no sólo ha dilucidado sobre el derecho a la devolución, sino también ha discutido sobre el plazo razonable de la devolución.

⁴⁸ En el *Garage Molenheide BVBA and others v. Belgian State* (Joined Cases C-286/94, C340/95, C-401/95 and C-47/96), de igual forma el TJUE estableció que las medidas adoptadas no pueden ir más allá de lo necesario para alcanzar su fin, <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30db078b02feccca4844a641af5566dc101b.e34KaxiLc3qMb40Rch0Saxu-Laxr0?text=&docid=99945&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1738888>. Fecha de consulta 10 de marzo de 2015.

En el caso de *Agenția Națională de Administrare Fiscală y SC Rafinăria Steaua Română SA*, la *Agenția*, después de haber realizado un control, aceptó la devolución de IVA a favor de *Steaua Română* por la cantidad de 3.697.738 lei rumanos (RON), derivados de las declaraciones de IVA correspondientes a los meses de diciembre de 2007 y enero de 2008 que arrojaron un saldo negativo por dicho importe.

No obstante, a raíz de ese mismo control, la *Agenția* practicó una liquidación en la que ilegalmente impuso a *Steaua Română* dos obligaciones tributarias por importe de 19.002.767 RON por concepto de IVA y de 5.374.404 RON por concepto de intereses de demora, respectivamente. Acto seguido, adoptó dos acuerdos por los que procedió a la devolución del excedente del IVA mediante compensación, con cargo a la liquidación de esas dos obligaciones tributarias.

Esta liquidación y los acuerdos de compensación fueron impugnados por *Steaua Română*. Finalmente, como resultado de este proceso, la *Agenția* se vio obligada a devolver la cantidad de 3.697.738 RON.

Basándose en la ilegalidad de los acuerdos de compensación y de la demora en la devolución del IVA ilegalmente compensado, *Steaua Română* reclamó a la *Agenția* intereses en cantidad de 1.793.972 RON sobre dicho importe, calculados a partir de la expiración del plazo legal de 45 días establecido para la tramitación de las declaraciones de IVA hasta su restitución efectiva, lo cual fue desestimado por la *Agenția*.

El caso llegó hasta la *Înalta Curte de Casație și Justiție*, en donde la *Agenția* alegó que fue un error de derecho condenarla al pago de 1.739.972 RON por concepto de intereses legales, dado que la legislación aplicable no sanciona el modo de tramitar las solicitudes de devolución, sino únicamente la superación del plazo para la devolución. Por tal razón, consideró que las declaraciones del IVA y las otras solicitudes presentadas por *Steaua Română* fueron examinadas respetando los plazos establecidos. En consecuencia, estimó que no se devengaron intereses de demora por lo que respecta al periodo en el que estuvieron vigentes los acuerdos de compensación.

La *Înalta Curte de Casație și Justiție* decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial.

Es de señalar que el artículo 124 del código rumano de procedimiento tributario se había interpretado en el sentido de que el Estado no debe pagar intereses por los importes solicitados por las declaraciones de IVA

correspondientes al periodo comprendido entre la fecha en que éstos fueron compensados y la fecha de anulación mediante resolución judicial de los acuerdos de compensación. En la cuestión prejudicial, se cuestionó si dicho artículo era contrario al artículo 183 de la Directiva 2006/112.

El TJUE dispuso que si bien el artículo 183 de la Directiva de IVA no establece una obligación de pago de intereses sobre el excedente del IVA que debe devolverse, ni la fecha desde la que se devenguen tales intereses, no por eso debe deducirse que dicho artículo deba interpretarse en el sentido de que las modalidades de devolución del excedente del IVA establecidas por los Estados miembros estén exentas de todo control en virtud del Derecho de la Unión.

Por otra parte, señaló que la autonomía de los Estados miembros respecto del derecho a la devolución está limitada por los principios de equivalencia y efectividad. Además, que de la jurisprudencia se desprende que la obligación de los Estados miembros a respetar el derecho a la devolución del IVA, deriva del artículo 183 de la Directiva IVA, interpretado en relación con el contexto y los principios generales que rigen en el ámbito del IVA.

Así, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA por ellos devengado el soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos, constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión. Este derecho forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Se ejerce inmediatamente respecto de la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores.

El Tribunal de Justicia recordó haber declarado que las modalidades de devolución del IVA no pueden menoscabar el principio de neutralidad del sistema del impuesto, haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso de dicho impuesto, lo que implica concretamente que la devolución se efectúe dentro de un plazo razonable.

Por ello, cuando la devolución del IVA se produce más allá de un plazo razonable, el principio de neutralidad del sistema tributario del IVA exige que las pérdidas económicas así generadas en perjuicio del sujeto pasivo, por la indisponibilidad de las cantidades de dinero controvertidas, sean compensadas mediante el pago de intereses de demora.

Señaló que de la jurisprudencia del Tribunal se desprende que un cálculo de los intereses adeudados por la Hacienda Pública que no tome como fecha inicial de cómputo el día en el que normalmente se habría devuelto el IVA

conforme a la Directiva, en principio es contrario a las exigencias del artículo 183 de la Directiva.

Precisó que, desde el punto de vista del sujeto pasivo, es irrelevante el motivo de la demora en la devolución del IVA. En este contexto, no existe ninguna diferencia pertinente entre una devolución producida con retraso debido a una tramitación administrativa y la producida debido a actos administrativos que excluían ilegalmente la devolución y que fueron posteriormente anulados mediante resolución judicial.

Se advierte en este caso, que la Administración Tributaria aceptó realizar la devolución del IVA. El problema radica en que dicha devolución no se realizó en un plazo razonable. El TJUE reconoce las contingencias aparejadas a una devolución tardía y en ese sentido, deja claro que el derecho a la devolución del IVA implica una devolución en tiempo, para no afectar a los contribuyentes quienes pueden sufrir pérdidas económicas al no tener disponibles las cantidades correspondientes a la devolución.

Por ello, cuando la devolución se demora, la Administración Tributaria debe compensar al contribuyente mediante el pago de intereses por mora, que se calculan a partir del día en que debió realizarse la devolución.

De esta manera se salvaguarda el derecho a la devolución que tiene el contribuyente, y, al mismo tiempo, se salvaguarda su derecho a la propiedad.

5. La doctrina europea sobre devolución de IVA: lecciones para México

En suma, de la doctrina europea sobre devolución de IVA, en particular de la jurisprudencia del TJUE y del TEDH, se desprenden los siguientes puntos:

- El derecho a la devolución de impuestos está protegido por el derecho a la propiedad.

La devolución a que tiene derecho el contribuyente no se funda en una concesión de la autoridad fiscal o del Estado, sino en un derecho fundamental que el Estado se encuentra obligado a respetar.

Ver a la devolución de impuestos desde esta perspectiva es de gran trascendencia. Como parte del derecho fundamental a la propiedad, lo que caracteriza a la devolución es que su respeto no es una alternativa para los poderes públicos, sino una obligación. En este sentido, el derecho a la devolución como propiedad se vincula con todos los poderes públicos, de

tal manera que ni el legislador, ni las administraciones tributarias, ni el poder judicial pueden, con sus actuaciones, vulnerar su contenido.

En este sentido, no se justifica que la autoridad, como se llega a dar en el caso mexicano, realice requerimientos gravosos, innecesarios y excesivos para otorgar la devolución. La lógica de la devolución basada en el derecho a la propiedad indica que el Estado tiene cierta cantidad de recursos que no le corresponde, sino que le corresponde a los contribuyentes. Entonces, ante cualquier duda respecto de la pertenencia de esos recursos es el Estado quien debe probarla, sin molestias innecesarias al contribuyente, para no vulnerar el derecho a la propiedad.

Por otra parte, en caso de que, en efecto, se tenga certeza de que la cantidad solicitada en devolución no le corresponde al contribuyente, en virtud del derecho a la propiedad, la autoridad está obligada a motivar debidamente las razones que la llevan a realizar tal determinación. De ninguna manera es aceptable desistir al contribuyente de su devolución con argumentos ambiguos o no específicos. Pues de ser así, tendríamos que aceptar que la devolución es un privilegio otorgado más que un derecho fundamental.

Finalmente, existe un vínculo entre la devolución de los impuestos y el derecho de propiedad, tal como ha señalado el TEDH. Las devoluciones de impuestos constituyen posesiones protegidas por el derecho humano a la propiedad, aún antes de que efectivamente se realicen, siempre que se tenga al menos una expectativa legítima.

En tal virtud, para el caso mexicano, esta expectativa se configura cuando los saldos a favor de IVA hayan sido pagados por el solicitante y la autoridad no haya cuestionado la solicitud dentro de los plazos legales.

Así, si bien es cierto que la autoridad puede verificar la procedencia de la devolución y requerir al contribuyente datos, informes o documentos, tales requerimientos deben realizarse dentro de los plazos y términos establecidos por el artículo 22, párrafo sexto, del Código Fiscal de la Federación.⁴⁹ En este orden de ideas, habiendo cumplido el contribuyente con los requisitos necesarios para acceder a la devolución sin que la autoridad le haya requerido datos, informes y documentos dentro del plazo legal para verificar la procedencia de la solicitud, existe la probabilidad cierta de su obtención.

Por tanto, debe estimarse que al no realizarse la devolución en los términos señalados, la autoridad fiscal transgrede el derecho de propiedad,⁵⁰ protegido por los artículos 14, 16, 27 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, así como

⁴⁹ Cfr. Sentencia emitida por la Octava Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal de la Federación, expediente 25515/14-17-08-8, de 21 de abril de 2015, y Sentencia emitida por la Segunda Sala Regional Hidalgo México del Tribunal Federal de Justicia Fiscal de la Federación, expediente 6494/13-11-02-7-OT, de 31 de marzo de 2014.

⁵⁰ Tesis I.1o.A.107 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVIII, noviembre de 2003, p. 967, de rubro: "FISCO. DEVOLUCIÓN DE LAS CANTIDADES PAGADAS INDEBIDAMENTE AL Y DE LAS QUE PROCEDAN CONFORME A LA LEY. ES UNA FACULTAD REGLADA Y NO DISCRECIONAL."

por diversos instrumentos internacionales, como la Convención Americana de Derechos Humanos (artículo 21) y la Declaración Universal de Derechos Humanos (artículo 17), los cuales son vinculantes para todas las autoridades de nuestro país en términos de lo dispuesto por el artículo 1º constitucional, teniendo la obligación de promover, respetar, proteger, y en su caso reparar las afectaciones a los derechos humanos.

- Se vulnera el derecho de propiedad del contribuyente cuando una medida tributaria altera significativamente el equilibrio entre la protección del derecho individual (derecho a la propiedad) y los intereses generales.

El principio de proporcionalidad responde a la idea de evitar una utilización desmedida y arbitraria de la intervención estatal que conlleve a la privación o restricción de la libertad o de los derechos de las personas, en el caso bajo estudio, al derecho a la propiedad.

De esta manera, en la medida en que se afecte innecesariamente el derecho a la propiedad, los actos de la autoridad serán arbitrarios porque carecerán de motivo justificado. Por ello, la interdicción de arbitrariedad lleva indefectiblemente a prohibir también el exceso en el ejercicio del poder.⁵¹

Los actos y determinaciones de las autoridades pueden restringir el derecho a la propiedad, y por tanto, el derecho a la devolución, sólo en la medida estrictamente indispensable para alcanzar un fin constitucionalmente lícito.

Pero cuando la autoridad realiza requerimientos excesivos, gravosos y extemporáneos, especialmente de documentos o información que: 1) ya obra en su poder; 2) no guardan congruencia con la solicitud de devolución; o 3) que pudo haber solicitado en un requerimiento anterior, se altera el equilibrio entre los derechos de los contribuyentes y el interés público, pues la intervención de la autoridad es desmedida.

- La legislación tributaria debe respetar el principio de proporcionalidad para no producir injerencia en el derecho de propiedad.

En efecto, para que las medidas tendientes a asegurar que las devoluciones efectivamente correspondan a un contribuyente no tengan una injerencia indebida en el derecho a la propiedad, deben pasar por el examen de proporcionalidad.

⁵¹ Sánchez Gil, Rubén, *El principio de proporcionalidad*, México, UNAM-IJ, 2007, p. 19.

Esto es: a) se debe ver la idoneidad de la medida, que ésta tenga una relación directa con el fin que se busca. Así por ejemplo, si lo que se quiere es disminuir la evasión fiscal, la medida de que se trate (requerimientos excesivos, gravosos y extemporáneos, inicio de auditorías, resoluciones no motivadas, información deficiente) debe llevar a la reducción comprobable de la evasión; b) se debe considerar la necesidad de la medida, que no existan otros medios alternativos menos gravosos a los mencionados con los que se puedan obtener los mismos fines; y c) que la intensidad de la afectación en el derecho de propiedad sea el grado de optimización del fin que se busca.

Entonces, para que las prácticas mencionadas sean proporcionales debe de haber un fin constitucionalmente lícito que se alcance con ellos, de lo contrario, serán arbitrarias y excesivas.

- El riesgo de fraude no puede llevar a limitar de modo desproporcionado los derechos del contribuyente que actúa de buena fe, de tal manera que se viole el principio de proporcionalidad, y por tanto, el justo equilibrio entre el interés general y los derechos fundamentales.

De esta manera, queda claro que evitar el fraude no es razón suficiente para que la autoridad fiscal realice requerimientos excesivos, gravosos y extemporáneos, inicie auditorías sin razón, emita resoluciones no motivadas, o proporcione información deficiente, afectando con ello a los contribuyentes de buena fe. Esto ocasiona un desequilibrio entre el interés general y los derechos de los pagadores de impuestos.

Los contribuyentes no pueden ser vistos *a priori* como defraudadores o evasores. La autoridad debe comprobar primero que hay evasión o defraudación para lícitamente poder actuar en consecuencia.

- El derecho del contribuyente a la devolución del IVA no se ve afectado por un comportamiento incorrecto o fraudulento de un tercero. En otras palabras, la negativa a la devolución con base en abusos cometidos por terceros, no se justifica.

En concordancia con el punto anterior, los pagadores de impuestos responden por actos propios. Su derecho de propiedad y, por ende de devolución, no debe ser afectado por actos de terceros.

- La negación de la deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho, por tanto, las autoridades tributarias deben acreditar de forma suficiente los datos objetivos que permitan concluir que el contribuyente está involucrado

en un fraude, que sabía o debía haber sabido que el derecho a la devolución se basa en una operación fraudulenta.

La condición necesaria para negar la devolución del IVA es que el contribuyente hubiera participado en el fraude, tenga conocimiento o debía tenerlo, y aun así, hubiera realizado negocios con las empresas fraudulentas. Cualquier contribuyente respecto de quien la autoridad no tenga la certeza de que participó en el fraude o sabía de él, no debe ser tratado con medidas restrictivas a su derecho a la propiedad.

Queda en la autoridad adquirir información certera que vincule directamente a un contribuyente al acto ilícito para negar la devolución.

Los mencionados son puntos torales de la doctrina europea respecto de la devolución de impuestos. De ello se desprenden otras cuestiones que a continuación se mencionan:

- ❖ Los Estados pueden introducir medidas de responsabilidad solidaria en el IVA con el fin de recuperar el impuesto perdido por causa de un fraude; sin embargo, la medida debe respetar los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad.
- ❖ Los Estados pueden establecer presunciones respecto del fraude o su conocimiento por el contribuyente, sin embargo, los contribuyentes deben poder ofrecer pruebas en contrario para desvirtuar las presunciones.
- ❖ Tales presunciones no pueden estar formuladas de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil refutarlas mediante prueba en contrario, pues provocarían un sistema de responsabilidad objetiva que va más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública.
- ❖ El derecho a la devolución de IVA no puede limitarse desproporcionalmente, por tanto, debe poder ejercerse inmediatamente, y la devolución debe realizarse en plazo razonable.
- ❖ Por ello, cuando la devolución se efectúe más allá de un plazo razonable, el principio de neutralidad del sistema del IVA exige que las pérdidas económicas generadas por la indisponibilidad de las cantidades de la devolución sean compensadas mediante el pago de intereses por mora.

V. Conclusiones

1. El derecho a la devolución nace con motivo del pago de impuestos en exceso. El pago en exceso puede derivar de un pago de lo indebido o de saldos a favor. El saldo a favor resulta de la aplicación de la mecánica establecida en la ley de la materia.
2. La devolución de impuestos básicamente tiene tres fundamentos: la teoría del enriquecimiento ilícito que busca proteger la propiedad; la ley, devolución como obligación *ex lege* conexas a la obligación tributaria; y la proporcionalidad tributaria, el pago del tributo debe ser en relación directa a la capacidad contributiva del sujeto.
3. Cuando un pagador de impuestos pagó contribuciones que resultan más de las que constitucional y legalmente debía pagar, incide en sus derechos de propiedad, capacidad contributiva y equidad tributaria.
4. El Código Fiscal de la Federación establece la obligación de las autoridades de devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. Asimismo, el CFF establece una serie de directrices para realizar la devolución de impuestos, que en ocasiones no se cumplen.
5. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ha identificado una serie de malas prácticas en la devolución del IVA (información deficiente en el portal de Internet del SAT; requerimientos extemporáneos; requerimientos innecesarios y excesivos; requerimientos gravosos; motivaciones ambiguas e incorrectas; falta de resolución fundada y motivada; e inicio injustificado de auditorías fiscales), que pueden resultar en afectaciones jurídicas y económicas que impiden el normal desarrollo de las actividades de los contribuyentes.
6. Conforme a la doctrina europea, el derecho a la devolución de tributos está protegido por el derecho a la propiedad, que se vulnera cuando una medida tributaria altera significativamente el equilibrio entre la protección a la propiedad y los intereses generales.

- 7.** Asimismo, esta doctrina establece que el riesgo de fraude no puede llevar a limitar de modo desproporcionado los derechos del contribuyente que actúan de buena fe, de tal manera que el derecho del contribuyente a la devolución del IVA debe verse afectado por comportamientos incorrectos o fraudulentos de terceros.
- 8.** Para negar la devolución, las autoridades tributarias deben acreditar de forma suficiente los datos objetivos que permitan concluir que un contribuyente está involucrado en un fraude, o que sabía o debía haber sabido que en la operación, base del derecho a la devolución, se cometió fraude.
- 9.** Según la doctrina europea, los Estados pueden introducir medidas de responsabilidad solidaria en el IVA a fin de recuperar el impuesto perdido por fraude; sin embargo, la medida debe respetar los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad.
- 10.** El derecho a la devolución de IVA no puede limitarse desproporcionalmente, por tanto, debe poder ejercerse inmediatamente, y la devolución debe realizarse en plazo razonable; de lo contrario, las pérdidas económicas generadas por la indisponibilidad de las cantidades de la devolución, deben ser compensadas mediante el pago de intereses por mora.

VI. Bibliografía

CAMINO ÁLVAREZ, Blanca, *Perspectivas en la lucha contra el fraude carrusel tras el Libro Verde sobre el futuro del IVA*, Trabajo presentado al XIV Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2012, en Cuadernos de Formación. España, IEF, Colaboración 3/14, vol. 17/2014.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, "Acreditamiento de impuestos" en *Diccionario de Derecho fiscal*, 3ª ed., México, Oxford, 2008.

DÁVILA REAÑO, Jacqueline del Rosario, "Devolución de pagos indebidos y pagos en exceso", Ponencia presentada en el III Congreso Internacional de Derecho Tributario, Tribunal Administrativo Tributario, llevado a cabo del 9 al 11 de junio de 2014 en Panamá.

HAYEK, Friederich A., *The Constitution of Liberty*, Chicago, The University of Chicago Press, 1960.

LUCHENA MOZO, Gracia María, *Retenciones e ingresos a cuenta en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, España, Ediciones de la Universidad de Castilla La Mancha, 1997.

MARTIN JIMÉNEZ, Adolfo J., "El Derecho Financiero Constitucional de la Unión Europea", *Revista Española de Derecho Financiero*, España, Civitas, enero-junio 2001, no. 109-110.

MARTÍNEZ-CARPASCO PIGNATELLI, José Miguel, *La devolución de lo indebido tributario en el derecho de la comunidad europea*, tesis presentada para aspirar al grado de Doctor bajo la dirección del Dr. D. Gabriel Casado Ollero, Barcelona, Universidad de Barcelona, vol. 1.

MASBERNAT MUÑOZ, "Garantías constitucionales del contribuyente: crítica al enfoque de la doctrina nacional", *Ius et Praxis*, Talca, 2002, v. 8, no. 2.

MIRANDA FUERTES, Nuria y Navascués Aybar, Susana de, *El fraude de IVA en las operaciones intracomunitaria. Medidas y propuestas para combatirlo*, Trabajo presentado al III Curso Avanzado en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2011, en Cuadernos de Formación, España, IEF, Colaboración 10/12, vol. 15/2012.

PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, Análisis Sistémico 11/2013, México, **PRODECON**.

-----, Recomendación Sistémica 003/2014, de 5 de mayo de 2014, México, **PRODECON**.

SÁNCHEZ GIL, Rubén, *El principio de proporcionalidad*, México, UNAM-IIJ, 2007.

SERNA DE LA GARZA, José María, *El régimen constitucional de la propiedad en México*, presentado en el Congreso Internacional de Derecho Comparado Asia-México, celebrado el 4 a 6 de octubre de 2005, en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

Jurisprudencia

Corte Constitucional de Colombia, Sentencia no. C-796 de 2000.

Corte Constitucional de Colombia, Sentencia no. C-031/95 de febrero de 1995.

Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso de la *Comunidad Mayagna (Sumo) Awas Tingni vs. Nicaragua*, Sentencia de 31 de agosto de 2001.

Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso *Ivcher Bronstein vs. Perú*, Sentencia de 6 de febrero de 2001.

Tesis 1a. CLXXXI/2012, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XII, septiembre de 2012, p. 506, de rubro: "DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. LA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 22, PÁRRAFO DÉCIMO QUINTO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1o. DE OCTUBRE DE 2007, CONSTITUYE UNA OBLIGACIÓN LEGAL ESTATAL".

Tesis CCLXXX/2012, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XV, Diciembre de 2012, p. 528, de rubro: "PAGO DE LO INDEBIDO Y SALDO A FAVOR. CONCEPTO Y DIFERENCIAS".

Tesis P. LXXIX/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VIII, diciembre de 1998, p. 241, de rubro: "CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA".

Tesis P./J. 10/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XVII, mayo de 2003, p. 144, de rubro: "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES".

Tesis P.J. 109/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, noviembre de 1999, p. 22, de rubro: "CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS".

Tesis aislada (administrativa) s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. LXV, p. 3831, de rubro: "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN LOS".

Tesis XI/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIV, julio de 2001, p. 9, de rubro: "PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURÍDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVO".

Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Caso *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft v. Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága* (C-191/12), Sentencia de 16 de mayo de 2013.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Caso *Bonik EOOD v. Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto»-Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (C-285/11), Sentencia de 6 de diciembre de 2012.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Caso *Commissioners of Customs & Excise and Attorney General*, (C-384/04), Sentencia del TJCE, de 11 de mayo de 2006.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea, caso *FIRIN OOD v. Direktor na Direktsia «Obzhavane i danachno-osiguritelna praktika»-Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (C-107/13), Sentencia de 13 de marzo de 2014.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Caso *Garage Molenheide BVBA and others v. Belgian State* (Joined Cases C-286/94, C340/95, C-401/95 and C-47/96), Sentencia de 18 de diciembre de 1997.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Caso *Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR vs. Finanzamt Paderborn* (C-396/98), Sentencia de 8 de junio de 2000.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Caso *Halifax Plc. And others v. Commissioners of Customs & Excise* (C- 255/02), Sentencia de 21 de febrero de 2006.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Caso *Stichting 'Goed Wonen' v. Staatssecretaris van Financiën* (C-376/02), Sentencia de 26 de abril de 2005.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea, *Joint cases Axel Kittel (C-439/04) v. Belgian State v. Recolta Recycling SPRL* (C-440/04), Sentencia de 21 de febrero de 2006.

Tribunal Europeo de Derechos Humanos, *Case of "Bulves" AD v. Bulgaria*, (3991/03), de 22 de enero de 2009.

Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Caso *Latridis v. Greece* (31107/96), Sentencia de 25 de marzo de 1999.

Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Caso *Aon Conseil et Courtage S.A. and another v. France* (70160/01), Sentencia de 25 de enero de 2007.

Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Caso *Gratzinger and Gratzingerova v. the Czech Republic* (39794/98).

Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Caso *Intersplav v. Ukraine* (803/02), Sentencia de 9 de enero de 2007.

Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Caso *Kopecký v. Slovakia* (44912/98), Sentencia de 28 de septiembre de 2004.

Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Caso *Optigen Ltd. (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd. (C-355/03) y Bond House Systems Ltd (C-484/03) v. United Kingdom*, Sentencia de 12 de enero de 2006.

Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Caso *Prince Hans-Adam II of Liechtenstein v. Germany* (42527/98), Sentencia de 12 de Julio de 2001.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente



Diana Bernal Ladrón de Guevara

Procuradora de la Defensa del Contribuyente

César Edson Uribe Guerrero

Subprocurador General

Verónica Nava Ramírez

Subprocuradora de Asesoría y Defensa del Contribuyente

Francisco Javier Ceballos Alba

Subprocurador de Protección de los Derechos de los Contribuyentes

Rafael Gómez Garfias

Subprocurador de Análisis Sistémico y Estudios Normativos

Guillermo Ignacio González Ávila

Secretario General

Elaboración:

Dirección General de Cultura Contributiva

Diseño:

Sergio Macín

Noviembre • 2015

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
Insurgentes Sur 954, Colonia Insurgentes San Borja
Delegación Benito Juárez, C.P. 03100
México, Distrito Federal
Teléfono: (0155) 1205-9000



Prodecon

Compromisos éticos del contribuyente

- uno** El contribuyente debe obrar de acuerdo con los principios éticos y morales de la recta razón.
- dos** El contribuyente tiene la obligación moral de informarse sobre sus responsabilidades fiscales, sus obligaciones y derechos.
- tres** El contribuyente tiene el derecho de conocer el destino de sus aportaciones, de manera clara y transparente, pero con la conciencia de que no le corresponde en lo personal una contraprestación específica.
- cuatro** El contribuyente cumplido debe reconocer que su participación lo hace solidario con su comunidad.
- cinco** El contribuyente honesto es coautor del bien común.
- seis** El contribuyente justo es partícipe de la distribución de la riqueza de México, y colabora en el desarrollo integral del pueblo mexicano.

E-mail: contacto@prodecon.gob.mx
www.prodecon.gob.mx



**Procuraduría
de la Defensa
del Contribuyente**

PROTEGE • DEFIENDE • OBSERVA

Visita nuestra página
www.prodecon.gob.mx
y conoce todos nuestros documentos

