



Prodecon

La Seguridad Jurídica del Empresario al Invertir en México: El Papel de Prodecon

Serie de Cuadernos de la Procuraduría
de la Defensa del Contribuyente

Número **IX**



Prodecon

PROTEGE • DEFIENDE • OBSERVA

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

**La seguridad jurídica del empresario
al invertir en México: El papel de Prodecon**



ÍNDICE

I. Presentación	4
II. Semblanzas	6
III. Conferencia Magistral	8
Maestro Héctor Romero Fierro Presidente del Colegio de Corredores Públicos de Jalisco	
IV. Comentarios	19
Licenciado Oscar Benavides Reyes Presidente de la Confederación Patronal de la República Mexicana (COPARMEX), en el Estado de Jalisco	
Maestro César Edson Uribe Guerrero Coordinador General Ejecutivo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.	
V. Galería fotográfica	31
VI. Anexo	36
Recomendaciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en favor del sector empresarial	
A. Recomendaciones	
Recomendación 06/2011	
Recomendación 05/2012	
Recomendación 11/2012	
Recomendación 16/2012	
Recomendación 26/2012	
Recomendación 27/2012	
Recomendación 29/2012	
Recomendación 33/2012	
Recomendación 01/2013	
Recomendación 02/2013	
B. Recomendaciones sistémicas	140
Recomendación 01/2012	
Recomendación 02/2012	



Presentación

En el marco de la inauguración de la Delegación Regional Occidente, con sede en la Ciudad de Guadalajara, Jalisco, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente organizó la Conferencia Magistral intitulada “La seguridad jurídica del empresario al invertir en México: El papel de Prodecon”, a cargo del maestro Héctor Romero Fierro, Presidente del Colegio de Corredores Públicos del Estado de Jalisco, la cual se llevó a cabo el día 14 de marzo de 2013 en el histórico Paraninfo de la Universidad de Guadalajara, cuna de algunas de las más importantes obras del ilustre muralista mexicano José Clemente Orozco.

La conferencia fue comentada por el Presidente de la Confederación Patronal de la República Mexicana en Jalisco, maestro Óscar Benavides Reyes, así como por el Coordinador General Ejecutivo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, maestro César Edson Uribe Guerrero.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, como organismo que protege, defiende y promueve los derechos de los pagadores de impuestos, tiene entre sus objetivos fundamentales el de modernizar y transformar la relación entre la administración tributaria y los contribuyentes.

En este sentido, la Procuraduría pone especial atención al importante papel que desempeñan los empresarios mexicanos en el crecimiento y desarrollo económico de nuestro país, partiendo del reconocimiento de los diversos problemas que afectan al sector empresarial, siendo uno de los más perceptibles el relacionado con su seguridad jurídica al invertir en México.

Es así que cualquier acción en beneficio del empresario inversor debe complementarse con la plena vigencia del Estado de Derecho. Por ello, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, como defensora de los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos, considera imprescindible apostar por la seguridad jurídica de los contribuyentes empresarios, pues el compromiso del país debe ser incondicional con quienes cumplen responsablemente con el pago de sus impuestos, ya que esas contribuciones son el motor de desarrollo de la Nación.



Como institución amiga del empresariado, la Procuraduría considera importante que los diversos interlocutores políticos alcancen los acuerdos necesarios para lograr una reforma fiscal integral que mejore el sistema tributario nacional y, con ello, la relación entre la administración tributaria y los contribuyentes. Dicha reforma debe encaminarse a proporcionar certeza y seguridad jurídica a todos los pagadores de impuestos que aportan para cubrir el gasto público; lo que consecuentemente generará una actividad recaudatoria eficaz, transparente y justa; la cual debe ceñirse a tres ejes rectores:

- Simplificación legal y administrativa.
- Recaudación sustentada más en el compromiso ciudadano y el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.
- Generalidad y proporcionalidad, como premisas fundamentales.
- Mejores prácticas administrativas.
- Derecho del empresario contribuyente a que se combata de manera eficaz la evasión fiscal.

Bajo estas consideraciones, el presente documento es en deferencia al sector empresarial mexicano. En él, se reúnen los trabajos de la Conferencia Magistral: “La seguridad jurídica del empresario al invertir en México: El papel de Prodecon”. Asimismo, se incorporan como anexo las recomendaciones y criterios sustantivos que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en ejercicio de sus funciones, ha emitido en protección de los derechos de los empresarios como contribuyentes, en donde han quedado plasmadas sus diversas problemáticas y las medidas correctivas que promueven el mejoramiento de las prácticas administrativas que los afectan.

Semblanza **Héctor Alberto Romero Fierro**

Licenciado en Derecho y Contador Público por la Universidad de Guadalajara; Maestro en Administración por el Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, en Impuestos por la Universidad de Guadalajara, en Administraciones Tributarias y Hacienda Pública por el Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Economía del Gobierno Español; actualmente es doctorando en Derecho por el Consejo de la Judicatura del Estado de Jalisco.

Es Director de la Correduría Pública 58; se ha desempeñado como Asesor en el ámbito Legislativo Federal, así como en diversos Ayuntamientos de los Estados de Colima y Jalisco, y como Perito en diferentes especialidades. En el ámbito docente, ha impartido diversas materias a nivel licenciatura y posgrado en instituciones de educación superior, entre las que destacan la Universidad de Guadalajara y la Universidad Panamericana.



Semblanza **Oscar Benavides Reyes**

Licenciado en Contaduría por la Universidad Autónoma de Guadalajara. Ha realizado diversos diplomados entre los que destacan las especialidades en Mercadotecnia en *San Diego State University*, Máster en Business Administration en la *National University*; Liderazgo Empresarial y Liderazgo Social en instituciones de la ciudad de Guadalajara y Alta Dirección en el Instituto Panamericano de Alta Dirección de Empresas (IPADE).

En 1983 fue integrante del grupo "Futuros Empresarios" de la Confederación Patronal de la República Mexicana (COPARMEX) y desde entonces ha participado en dicho organismo empresarial ocupando diversos cargos. En la década de los noventa fue Consejero Nacional, y actualmente es Presidente de COPARMEX Jalisco.



Semblanza **César Edson Uribe Guerrero**

Licenciado en Derecho, egresado del Centro Universitario de Ciencias Sociales y Humanidades de la Universidad de Guadalajara, Maestro en Análisis Tributario por el Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas de la misma casa de estudios, obteniendo el grado con mención honorífica.



En el ámbito docente, forma parte del Claustro de Profesores de Licenciatura y Posgrado de diversas instituciones de educación superior, entre las que destacan la Universidad de Guadalajara, el Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Occidente (ITESO) y la Universidad Panamericana, Campus Guadalajara; participa activamente como sinodal en exámenes de grado y como director de tesis de licenciatura y maestría en las referidas instituciones académicas.

Fue Secretario de Acuerdos de la Segunda Sala Regional de Occidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y actualmente funge como Coordinador General Ejecutivo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Conferencia Magistral

La seguridad jurídica del empresario al invertir en México: El papel de Prodecon¹

Héctor Romero Fierro

Presidente del Colegio de Corredores Públicos del Estado de Jalisco

Tengo el honor de compartir con ustedes unas ideas de lo que a mi criterio es la Seguridad Jurídica, así como la influencia que en la protección de ese Derecho Humano en materia fiscal tiene la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (**Prodecon**); asimismo, con mucho orgullo en mi Alma Mater a quien tanto debo y precisamente desde la máxima tribuna del conocimiento en el Occidente del país, el Paraninfo de la Universidad de Guadalajara, les comento:

El inicio del siglo XXI nos presenta una situación económica completamente nueva, nos encontramos ante fenómenos de internacionalización de la economía donde los sujetos económicos pueden trascender fácilmente los límites geográficos de los Estados y atienden a consumidores en mercados que ya no corresponden a países o regiones, fenómeno que se acelera aún más con la rapidez de las comunicaciones y el uso del internet, dándole oportunidad de entrada a muchas empresas en los beneficios de las economías de escala, situación que a muchos países les ha permitido ampliar el bienestar económico de sus ciudadanos.

Todo esto transforma al contribuyente tradicional en un contribuyente mundial que realiza muchos de sus negocios fuera del país de residencia y puede fácilmente transitar entre los mercados financieros mundiales.

Se presentan, por esa globalización de la economía, nuevos desafíos para las administraciones tributarias que intentarán controlar las transacciones internacionales del “contribuyente mundial”, tomando en cuenta la estrategia empresarial, el uso de paraísos fiscales, la problemática de los precios de transferencia y valoración aduanera, el costo del dinero en los mercados internacionales y, el comercio electrónico, factores que sólo se pueden controlar mediante:

- La asistencia mutua entre las administraciones tributarias.
- El intercambio de información.
- Las Fiscalizaciones simultáneas.

¹ Las notas a pie de página de este documento han sido insertadas por la edición a cargo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y se refieren a Recomendaciones emitidas por el propio organismo, relacionadas con algunos de los puntos abordados por el conferencista. Las referidas Recomendaciones, así como los criterios sustantivos derivados de las mismas se anexan al presente documento.



Mucho se habla de la seguridad jurídica de los inversionistas, siendo este, junto con la estabilidad social, política y económica del país, uno de los más importantes factores a considerar cuando se trata de decidir dónde, cómo y cuánto invertir, máxime que al vivir en un mundo globalizado la decisión no se toma entre un Municipio u otro, o entre Entidades Federativas; la competencia por atraer inversiones entre países es feroz, por lo que los oferentes nos garantizan diversos incentivos tanto laborales, financieros, energéticos como fiscales, a cambio precisamente de la derrama económica, la necesaria creación de fuentes de empleo y el posterior pago de impuestos.

En las relaciones del Estado y los gobernados, suceden múltiples actos imputables a las autoridades que afectan la esfera jurídica de los segundos, es decir, el Estado al desplegar su actividad de imperio, asumiendo una conducta autoritaria, imperativa y coercitiva obligadamente afecta la esfera o ámbito jurídico que se atribuye a cada gobernado.

Esa afectación debe corresponder a principios previos colmando ciertos requisitos; esto es, la actuación de las autoridades debe estar basada en un conjunto de modalidades jurídicas, sin cuya observancia no sería válida la referida afectación.

Ese conjunto de requisitos jurídicos al que tiene que sujetarse un acto de autoridad para producir válidamente la afectación en la esfera de derechos del gobernado, es lo que constituye las llamadas garantías de seguridad jurídica elevadas ahora a rango de Derechos Humanos.

Ariel Alberto Rojas Caballero define a las garantías de seguridad jurídica como “las prescripciones jurídicas que impone el Constituyente a todas las autoridades, en el sentido de que éstas deberán cumplir con determinados requisitos, condiciones o procedimientos para afectar válidamente la esfera jurídica de los gobernados”.

Seguridad Jurídica, se define en el Diccionario Jurídico de la UNAM como “la certeza que tiene el individuo de que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos justos, transparentes, regulares y preestablecidos.”

La palabra “seguridad” proviene de *securitas*, la cual deriva del adjetivo *securus* (de *secura*), que significa estar libre de cuidados. En sentido amplio, la palabra seguridad indica la situación de estar alguien seguro frente a un peligro.

El Estado, como ente rector de las relaciones en sociedad, no sólo establece los lineamientos y normas a seguir, sino que en un sentido más amplio tiene la obligación de establecer “seguridad jurídica” al ejercer su poder de imperio.

La seguridad jurídica es la garantía dada al individuo de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán objeto de ataques violentos o que, si éstos llegarán a producirse, le serán asegurados por la sociedad.

Dicho en otras palabras, la seguridad jurídica es la certeza que tiene el individuo de que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares, establecidos previamente. En el Instituto de Estudios Fiscales de España me enseñaron una definición menos jurídica, pero no por eso menos cierta, ellos señalaban: “la seguridad jurídica es el vulgar saber a qué atenerse” a que aspira todo ciudadano en un estado social de derecho.

Curiosamente ese mismo criterio lo toma nuestro máximo tribunal al dictar la Tesis, por conducto de la Primer Sala bajo la voz, *SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE*, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta correspondiente al mes de abril de 2012 (1a. LVII/2012 (10a.):

“...En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en “saber a qué atenerse” respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado”

Esto es, fijar claramente por parte del Estado las reglas del juego con sus gobernados, lo cual es una función elemental del gobierno. Debe contarse con un marco jurídico claro bajo el cual los individuos puedan realizar sus actividades económicas y, en caso de presentarse un problema, establecer una infraestructura que asegure que ese se hará cumplir, el primero es el Derecho, el segundo son los órganos aplicadores del Derecho.

De no existir el marco que establezca claramente qué pueden esperar los particulares al decidir llevar a cabo una actividad, lo más probable es que la misma nunca ocurra o suceda con menos frecuencia que la deseable, o que su costo se incremente como resultado de la implementación de medidas que aseguren el resultado deseado.

La materia tributaria no es la excepción, por lo que la imposición es solo otra actuación pública sujeta a reglas y límites establecidos por el derecho, por lo que pagar impuestos será una de las principales manifestaciones de la sujeción al Estado pero bajo el derecho humano de la seguridad jurídica. Lamentablemente una de las autoridades que no siempre respeta el Estado de Derecho, violando reiteradamente ese derecho humano es, precisamente, la autoridad fiscal.

Todavía recuerdo cuando me tocó atender al primer cliente que me asignó el despacho donde iniciaba mis prácticas: una visita domiciliaria. El auditor, un personaje tomado de cualquier película mexicana de terror político, vestido con sombrero tipo tejano, arma al cinto y en este integrado un número impresionante de balas, quien para iniciar la visita –por cierto del Impuesto del Timbre– antes de notificar la orden de visita, puso sobre el escritorio su sombrero y una impresionante pistola que el contribuyente debió haber visto como cañón de la armada; ¡imaginen la cara del comerciante del ramo textil visitado! y sin más formalidad, sin exhibir orden de molestia alguna, inició su visita.

Recuerdo también como los amables funcionarios del extinto Registro Federal de Automóviles se paraban en los semáforos de las principales avenidas de la ciudad y, ante la primer sospecha de que un vehículo era a juicio de ellos “chueco”, encañonaban al conductor con una pavorosa pistola calibre “45” para que exhibiera los documentos del automóvil.

En otra ocasión, a un cliente del despacho, detenido en el reclusorio le iniciaron una visita domiciliaria en los locutorios, exigiéndole que en ese momento pusiera a disposición de la autoridad revisora la documentación fiscal y contable de varios ejercicios y, como no la exhibió inmediatamente ahí mismo se le multó por omisión. Pero además, en el acta circunstanciada se anotó unilateralmente que se había identificado plenamente con su credencial de elector cuya tenencia estaba prohibida en un reclusorio de esa naturaleza, también se asentó que se negó a firmar las actas de la visita domiciliaria. Sobra decir que los “testigos” eran funcionarios de la misma Administración fiscal que nunca ingresaron a dicho centro penitenciario.

A lo largo de mi vida profesional he vivido cientos de abiertas violaciones al Estado de derecho, pero creo que la más jocosa fue cuando pedí a un Administrador de Recaudación que me presentara a uno de sus ejecutores, ya que lo queríamos contratar para llevarlo a un show en las Vega. Cuando aquel funcionario emocionado nos preguntó el motivo, le expliqué que su subordinado tenía una cualidad única: podía platicar con los medidores de luz, ya que había entendido una diligencia de notificación de crédito con un medidor. Eso sí, fue muy cuidadoso en su narración: “era de cristal transparente” anotando su número de serie, y según el acta, el citado medidor le confirmó que ahí era el domicilio del buscado, por lo que el funcionario procedió a entender con el señor “medidor” la diligencia embargando un sin número de bienes, propiedad del buscado, que el aparato aquel supuestamente le señaló.

En alguna ocasión llegó a mis manos un oficio firmado nada menos que por el Administrador Central de Normatividad de la operación fiscalizadora, Lic. José Núñez López, del Servicio de Administración Tributaria, denominado “Lineamiento Normativo Número 35” instruyendo a los auditores, quienes con una nueva actitud que revelaba astucia, audacia y malicia en el desarrollo a fondo de las auditorías, considerando siempre al contribuyente auditado (con el debido respeto) como un hábil defraudador fiscal, mientras no se descubra fehacientemente como resultado de la revisión que no lo es.

Dentro de los abusos actuales, tenemos:

Por parte del Ejecutivo Federal:

- Uso indiscriminado del embargo de cuentas bancarias²
- El excesivo uso de los exhortos o invitaciones amenazantes, como en el caso de las Cartas Invitación del IDE.
- Negativas de devolución por razones irrelevantes.³
- Rechazo de deducciones que son estrictamente indispensables para las empresas.⁴
- Alta o reanudación de actividades ante el SAT en forma automática sin gestión por parte del contribuyente.⁵

Por parte del Poder Legislativo Federal:

- Leyes mal redactadas y confusas.⁶
- Derogación de situaciones que habían producido derechos adquiridos y que no se quieren reconocer por parte de la autoridad.
- Falta de visión a largo plazo.
- Inequidad Tributaria.
- Exceso y abuso de las facultades de comprobación.
- Exceso y abuso de regímenes especiales.

Estas son situaciones agravantes, sin embargo, me llama la atención además, la grave inseguridad jurídica que existe entre el concepto de gastos estrictamente necesarios para las actividades de la empresa y el mismo concepto para un funcionario del SAT, así como muchas veces para el Tribunal de Justicia Fiscal.

En este tipo de conceptos donde aún la técnica contable, por medio de sus Normas de Información Financiera, las cuales incluso no son obligatorias, no se ponen de acuerdo, debe atender a conceptos internacionales de razón de negocios y calificarse después de un profundo estudio funcional de la empresa, y en caso de que la autoridad pretenda el rechazo como deducibles de las mismas,⁷ debe motivar adecuadamente su proceder en base a dicho estudio y las características del citado análisis funcional, pero principalmente tomando en cuenta los usos y costumbres internacionales de ese tipo de negocios. Solo como ejemplo: un laboratorio mexicano que para dar a conocer un nuevo medicamento pretenda invitar a los médicos líderes de opinión y especialistas en alguna enfermedad –pese a no ser los clientes

² En relación al tema véanse las Recomendaciones 5/2012 y 11/2012 de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, disponibles en: http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/Recomendacion_05-2012.pdf y http://prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_11-2012.pdf

³ En relación al tema véanse la Recomendación 27/2012 de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, disponibles en: http://prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_27_2012.pdf

⁴ En relación al tema véase la Recomendación sistémica 1/2012 de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, disponible en: <http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Banner%20Principal/2012/svian/RecomendacionSVIAN.pdf>

⁵ Sobre el tema, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente tuvo un caso muy particular en defensa legal: Acude ante esta Procuraduría una persona física cuyo negocio es una tienda miscelánea. Para operar legalmente, tramita su Registro Federal de Contribuyentes ante el SAT como pequeño contribuyente quedando registrada como su actividad principal la de "Comercio al por menor en tiendas, abarrotes, ultramarinos y misceláneas". Actividad que el sistema informático con que cuenta el SAT, estima automáticamente como generadora de obligaciones en materia de IEPS, con independencia de que el contribuyente venda, produzca o comercialice bebidas alcohólicas y al régimen fiscal en el que esté dado de alta.

La autoridad fiscal le impuso a este contribuyente, persona física, 18 multas cuyo monto total ascendió aproximadamente a \$200,000.00 M.N., por incumplir con obligaciones formales en materia de IEPS (presentación

⁶ En relación al tema véanse las Recomendaciones 6/2011 y 26/2012, de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, disponibles en:

http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_6-2011_Version_Publica_v4.pdf

http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_26_2012.pdf

⁷ Sobre el particular cobra relevancia la Recomendación 16/2012 de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, disponible: http://prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_16_2012.pdf

finales, pero sí quienes recetan esos productos–, ya no digamos a las Vegas, sino a Puerto Vallarta, estaría realizando erogaciones no deducibles. Sin embargo, a nivel internacional esto es una práctica común de negocios en ese sector, por lo que estaría fuera de competencia a la empresa nacional si no se toman en cuenta los usos internacionales.⁸

Todo lo que narro, es una muestra de lo que han venido padeciendo los contribuyentes a lo largo de los años al no respetar, las autoridades fiscales, el Estado de derecho, y que aunque se ha corregido exponencialmente, aún queda mucho por hacer.

El mejor ejemplo lo tenemos en el doloroso parto de la institución que hoy nos invita a este evento, donde la autoridad fiscal federal ha transitado del intento de evitar la promulgación de la ley que le dio origen, su veto, la falta de asignación de partidas presupuestales, hasta la negación de su existencia e importancia por parte del anterior Jefe del SAT y ahora Ministro, hasta la aceptación clara de su existencia y compromiso irrestricto de apoyo en la presente administración del Presidente Enrique Peña Nieto y del Secretario de Hacienda, el Dr. Luis Videgaray Caso, así como del Jefe del Servicio de Administración Tributaria, el Licenciado Aristóteles Núñez Sánchez.

Lamentablemente el estado de derecho se violenta en muchas ocasiones desde el proceso de creación de las leyes y reglamentos, vivimos en un país donde existe descomposición legislativa en la materia fiscal: todas las leyes tienen reglamento, se emite una resolución miscelánea anual que sufre de un sin número de modificaciones y adiciones durante su vigencia, se emiten circulares amenazantes a los contribuyentes denominándolos “criterios normativos” y “criterios no vinculantes”, donde se califican algunas prácticas fiscales indebidas, sin que se nos señale en muchos de ellos el por qué se consideran así, pero lo más grave aún es que la normatividad interna en este País está por encima de la Ley.

No se puede dar seguridad jurídica al contribuyente con beneficios fiscales como los que se otorgan a los exportadores⁹, o los que permiten a los contribuyentes no dictaminar sus estados financieros porque se encuentran en decretos emitidos por el Ejecutivo y no incorporados adecuadamente a la ley fiscal.

A pesar de que el intérprete por excelencia de la ley fiscal como es el Poder Judicial de la Federación, emita jurisprudencias firmes y obligatorias para todos los órganos que imparten justicia, las autoridades fiscales se niegan a acatarlas alegando que “a las autoridades administrativas no les obliga”.

Siempre he dicho, en forma por demás utópica, que si se cumpliera y respetara la ley, no tendría razón de existir el Juicio de Amparo, ni las Comisiones de Derechos Humanos, y menos ahora nuestro anfitrión: la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Lamentablemente no es así, pero afortunadamente para los pagadores de impuestos coinciden ahora dos nuevas circunstancias históricas. Primero, la obligada reforma a nuestra carta magna en materia de derechos humanos, provocada sin lugar a dudas por la sentencia de la Corte Interamericana de los Derechos Humanos, derivada del caso Radilla Pacheco, –héroe casi anónimo, víctima como muchos otros de “desaparición forzada”– que elevó a rango constitucional la tutela

⁸Op. cit., supra nota 4.

⁹Véase: Recomendación Sistémica 02/2012 de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, disponible en: http://prodecon.gob.mx/Documentos/recomendacion_sistemica_002_2012.pdf

de los derechos humanos, incluyo a los tratados internacionales de la materia suscritos por México, e incluyo el principio pro homine o pro persona que en materia fiscal cobra gran relevancia.

La segunda, la puesta en marcha de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, cuyas funciones son de todos conocidas por estar realizando una labor estupenda.

Ahora sí, el nuevo Secretario de Hacienda reconoció en **Prodecon** a la autoridad que protege los derechos y defiende intereses legítimos de contribuyentes, en el marco de una relación que fortalece a las instituciones, así como su interés de fomentar el desarrollo de una nueva cultura contributiva, incentivando el cumplimiento y generando percepción de riesgo, haciendo saber a los causantes sus derechos y obligaciones, señalando también que **Prodecon** coadyuva que la actividad recaudatoria se lleve a cabo en forma eficaz, transparente y justa.¹⁰

Reconocen además que **Prodecon**, como Ombudsman del contribuyente fomenta la eficacia a través de la promoción de una nueva cultura contributiva basada en el cumplimiento voluntario, la transparencia al observar y dar a conocer los actos de las autoridades fiscales, y la justicia para construir una relación fiscal más equitativa y armoniosa entre el SAT y los contribuyentes.

Sin embargo, no todo es miel sobre hojuelas, si damos una revisada a la página web del SAT en el apartado de Transparencia, donde se enuncian las recomendaciones dirigidas al SAT, pareciera que no existe **Prodecon**, ya que esa autoridad sólo reconoce dos recomendaciones desde el 2002 y son emitidas por la Comisión Nacional de Derechos Humanos, situación que contrasta radicalmente con la realidad, ya que existen diversas recomendaciones efectuadas a este organismo aceptadas y otras olímpicamente ignoradas.¹¹

Por todo lo anterior nos debe quedar claro que al Servicio de Administración Tributaria le urge una reforma completa que parta de la modificación de su filosofía.

Cabe destacar que si la carga tributaria de un país es inadecuada, los contribuyentes se resistirán al pago de impuestos, la evasión sucede bajo cualquier circunstancia, pero se espera que sea más intensa cuando la carga tributaria es alta, se percibe como injustamente distribuida o no existe ningún pacto social sostenido, concerniente a las propias prioridades del gasto gubernamental.

Se debe modificar el diseño institucional del SAT orientado actualmente hacia el producto, dirigiéndolo hacia el mercado, es decir, los contribuyentes, disminuyendo radicalmente las rigideces normativas que habitualmente existen en una Administración Pública.

La capacidad de la Administración Tributaria para actuar debe provenir de la “inteligencia financiera” sustituyendo el control “ex post”, por la predicción y la prevención, transitando de un control actual eminentemente correctivo a uno preventivo.

El sueño de cualquier administración fiscal no está lejos cuando la economía de la información alcance su máxima expresión y todo pueda ser informáticamente rastreable, pues ya no se

¹⁰El pasado 7 de febrero de 2013 se llevó a cabo la inauguración de la Delegación Regional Noreste-Golfo Norte de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en donde se tuvo el honor de contar con la presencia del Dr. Luis Videgaray Caso, Secretario de Hacienda y Crédito Público y de la Lic. Diana Bernal Ladrón de Guevara, Procuradora de la Defensa del Contribuyente, en dicho acto el Secretario de Hacienda durante su discurso de inauguración refrendó el compromiso de las autoridades fiscales con el respeto a los derechos humanos de los pagadores de impuestos, agregó que no sólo es tarea de Prodecon defender los derechos humanos de los contribuyentes sino que es un mandato dirigido a toda autoridad que recauda contribuciones, dijo que es a través de la rendición de cuentas que el Gobierno cumple no solamente una obligación legal, sino un imperativo moral de correspondencia con el ciudadano que cumple pagando sus impuestos. Asimismo enfatizó que pagar los impuestos, es una de las obligaciones esenciales que distingue al individuo común del ciudadano que participa y se responsabiliza con la sociedad de la que es parte. El discurso completo del Dr. Videgaray Caso se encuentra disponible en: http://www.prodecon.gob.mx/conferencias_prensa/2013/06_02_13/apertura/discursos/videgaray.pdf;

¹¹ Desde el inicio de operaciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a la fecha se han emitido un total de 40 recomendaciones, de las cuales 25 han sido dirigidas al Servicio de Administración Tributaria siendo aceptadas únicamente el 31% de ellas.

requerirán los controles y métodos de fiscalización a que estamos acostumbrados.

Nos dice García Belsunce, recordando a Griziotti, que los fenómenos financieros y más los fiscales son “únicos y además complejos” y se integran por cuatro elementos de diferente naturaleza: político, económico, jurídico y técnico. Entiendo que el proceso de cambio en esta materia es tan acelerado que se presentan desfases entre la evolución del sistema económico y el sistema tributario, y entre este y la administración tributaria.

En el informe del BID del año 2000, se señala que más del 50% de la distancia en renta per cápita entre los países latinoamericanos y los desarrollados, se debe a la baja calidad de sus instituciones por la falta de respeto a la ley, la corrupción e ineficacia gubernamental, entre otras.

Los contribuyentes, insisto, deben ahora, ser considerados “clientes” y valorados con eficacia, equidad, eficiencia, responsabilidad, receptividad a las nuevas experiencias e innovaciones, y cobrar un nuevo significado y mayor importancia para la administración tributaria.

Se debe entender a la Administración Pública como una serie diferenciada de estructuras administrativas que tienen como objetivo fundamental prestar servicios a los ciudadanos. Estos servicios han de prestarse eficientemente, acentuando la eficacia del cumplimiento formal de las normas.

Con esto quiero decir que la actuación administrativa no debe ajustarse a la legalidad, sino que el personal del Servicio de Administración Tributaria debe asumir plenamente su responsabilidad y no escudarse en interpretaciones restrictivas de las normas para no actuar.

En el estudio de la OCDE sobre “La Receptividad Administrativa y el Contribuyente”, se afirma que el servicio a prestar por las Administraciones Tributarias consiste en:

- Hacer que las obligaciones y los derechos de los contribuyentes sean muy claros en cuanto a procedimientos, formularios y lenguaje utilizado.
- Introducir al máximo las nuevas tecnologías de la información para aplicar procedimientos más simples, rápidos, precisos y fiables.
- Asegurar que el sistema fiscal sea justo y equitativo sin ser demasiado complejo, de modo que tanto los contribuyentes como los funcionarios puedan aplicarlo.

Por ello la misión de cualquier administración tributaria debe ser la correcta aplicación de las leyes aprobadas en el Congreso o, utilizando palabras del Tribunal Constitucional Español:

- Es función de la Administración evitar que “lo que unos no paguen debiendo pagarlo, lo paguen otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”

Como dice mi maestro Fernando Díaz Yubero: una de las instituciones en materia de reorganización de todas las Administraciones Fiscales de Iberoamérica, que opera en sociedades cambiantes, sometidas a un incesante ritmo de avances en los terrenos económico, político y social. Este entorno se encuentra en constante cambio, plantea exigencias cada vez más acuciantes a nuestras organizaciones, y demanda planteamientos de flexibilidad e innovación para hacer frente a estos retos.

No son meramente soluciones estáticas de meras reorganizaciones o cambios en la estructura organizativa. Se trata de planteamientos de transformación, de cambio cultural, y de disposición a innovar o a flexibilizar los planteamientos en aras de las demandas de la sociedad o de los requerimientos que la evolución de los sistemas económicos y políticos plantean.

Los factores del entorno que juegan un papel importante son: la globalización económica; la incorporación de las tecnologías de la información y de la comunicación; la mayor atención a los servicios al contribuyente; la necesidad de una creciente profesionalización del personal tributario; la incorporación de criterios de eficacia y eficiencia en las organizaciones tributarias; la necesaria incorporación de métodos y procedimientos del sector privado; la interrelación del diseño normativo con la gestión tributaria; la atención a la creciente complejidad de las fórmulas de fraude fiscal en economías abiertas; y el seguimiento a tramas ligados al crimen organizado, entre otras.

No es exagerado hablar de una nueva cultura administrativa, en la que, como decíamos, valores como eficacia, equidad, eficiencia, responsabilidad, receptividad a las nuevas experiencias e innovaciones, cobran nuevo significado y mayor importancia, donde se requiere que además los intermediarios fiscales tales como Contadores, Asesores Fiscales, Corredores Públicos y Notarios sean parte de la relación mejorada, establecida en base a la confianza mutua, donde la administración tributaria entienda las razones de negocio de los contribuyentes y los contribuyentes entiendan las razones de la Administración Tributaria, como lo reseña la Lic. Diana Bernal.

Sin embargo, en México vemos cómo los administradores del SAT aún se mueven en cortos periodos, entre considerarse como un órgano meramente recaudador con una deplorable percepción por parte de la sociedad y que centra su recaudación en el uso indiscriminado de acciones fiscalizadoras e incluso acciones penales, muchas de ellas improcedentes como son las derivadas de supuestos cambios de domicilio, confundidas con abandono del establecimiento, o hacerlo transitar hacia una Administración con las características ya señaladas.

En este sentido, resulta esencial que los ciudadanos asuman que los impuestos son el precio que hay que pagar por vivir en sociedad, esto es, la aceptación social del impuesto.

Según Schumpeter (*La Crisis del Estado Fiscal*) el espíritu de un pueblo, su nivel cultural, su estructura social y los hechos políticos más notables están escritos con claridad en su historia.

En este contexto, fomentar la aceptación social y mayoritaria de las normas tributarias e incentivar el cumplimiento generalizado de las obligaciones fiscales, es un objetivo irrenunciable de cualquier Hacienda Pública democrática, ya que de otro modo, el sostenimiento de los gastos y cargas públicas mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad, base de cualquier régimen democrático moderno, resultará difícilmente alcanzable.

Sin embargo, encontramos factores de diversa naturaleza que tienen incidencia en el logro de la aceptación social de los impuestos y que pueden complicar su recaudación, de los cuales destacamos los siguientes:

Factores

Factores económicos

El impuesto no es un precio que el contribuyente pague por recibir los servicios públicos. Una persona aunque no pague impuestos puede seguir disfrutando de estos servicios, por lo que desde la perspectiva de la economía individual puede existir un incentivo a evadir el impuesto.

Factores psicológicos

La actitud de los contribuyentes frente al Estado en general y frente a la administración tributaria en particular, condiciona su grado de cumplimiento fiscal; para que acepten el sistema tributario han de considerarlo como un sistema justo, y mientras existan graves distorsiones e incentivos fiscales o programas de amnistías o condonación de impuestos, así como regímenes especiales o tasas especiales en frontera, entre otras graves distorsiones, eso no se logrará.

Factores sociopolíticos

Son factores relacionados con la calidad de los servicios públicos que oferta el Estado, que en mayor medida responden a las necesidades y anhelos de los ciudadanos, que determinan el grado de aceptación social del sistema tributario.

Factores organizativos

Son factores intrínsecos a la propia administración tributaria y a la forma en que los ciudadanos perciben su funcionamiento; conectan con los problemas existentes en organizaciones burocráticas en donde se convierte en prioridad cumplir las expectativas de los superiores jerárquicos y superar los controles internos, antes que atender a las necesidades de la sociedad y de los contribuyentes en este caso. Es evidente que hay que atender a la legalidad, pero también que hay que buscar satisfacer las demandas de un buen servicio de la sociedad. Se debe contar, en definitiva, con organizaciones flexibles y adaptables a la realidad social y económica actual.

Factores legales

Estos se relacionan fundamentalmente con la complejidad o sencillez normativa, su grado de transparencia y la posibilidad de comprenderlos por parte del contribuyente; la inestabilidad normativa, la provisionalidad y la complejidad se han convertido en una constante en muchos países y evidentemente perjudican la aceptación social de los impuestos.

Tenemos un sistema fiscal que ni muchos de los que se dicen fiscalistas entienden a cabalidad, menos la mayoría de los contribuyentes y mucho menos los funcionarios encargados de verificar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales, donde además la presencia fiscal es muy baja.

¿Cómo le puedo exigir a un contribuyente que cumpla? si después de haber satanizado el uso de figuras como el *outsourcing* vemos que nunca se consignó penalmente a ninguna persona por promover masivamente dicha figura, a pesar de existir muchas simulaciones en su aplicación, ¿O es que acaso el contribuyente debe concluir que no era ilegal su uso?

Sólo para terminar, permítanme compartir con ustedes una última experiencia en materia de procedimiento administrativo de ejecución. El ejemplo podría resultar orientador para cualquiera, ya que en la mayoría de ocasiones es así como se trata al contribuyente.

Indebidamente el Poder Judicial Federal me impuso una multa, que fue cobrada por la autoridad hacendaria al no lograr cubrirla, interpose un Recurso de Queja, no obstante se procedió en mi contra ya que ese recurso no está contemplado por el Código Fiscal de la Federación, procediéndose al requerimiento de pago, por lo que al no cubrirlo se me embargaron las cuentas bancarias; no conforme con esto, a la semana, regresó otro amable ejecutor y procedió a trabar embargo sobre bienes que calculó representaban diez veces el valor del adeudo, dejando a mi secretaria como depositaria; en menos de quince días regresó un tercer ejecutor con órdenes precisas de realizar el cambio de depositario, empero, al ser estos necesarios para mi actividad profesional (que a juicio del ejecutor no era así) y, tras tanta insistencia para no consentir el pago, permití el nuevo embargo de la cantidad requerida, la cual incluía gastos adicionales de ejecución, cobranza y transporte, por lo que exhibí los billetes necesarios para cubrir el monto, entonces, procedió el ejecutor a detallar la nueva garantía.

Ahora que el Tribunal Colegiado me dio la razón en cuanto a la improcedencia de la multa, resulta que aún tengo embargadas mis cuentas bancarias, equipos de cómputo y efectivo que dudo recuperar. Han pasado tres meses y no se resuelve mi asunto, pero lo más ridículo es que la multa importaba menos de dos mil pesos.¹²

Por todo lo que he venido narrando a lo largo de esta charla, se demuestra la urgente necesidad de la operación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, motivo por el que los pagadores de impuestos de Jalisco, Colima y Nayarit deben de estar plácemes por la inauguración del día de mañana de la Delegación de Occidente, pero su apertura debe venir acompañada del irrestricto apoyo de todos y cada uno de los que directa o indirectamente participamos en esa relación, ya que es la única forma de que gocemos de un verdadero Estado de derecho, acompañado de una moderna y eficiente administración tributaria y, como resultado de esto, un mejor país.

¡Bienvenida **Prodecon!**

Muchas gracias por su atención.

¹²En otro caso similar, la autoridad tributaria omitió dar cumplimiento a una sentencia definitiva firme de la Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Véase la Recomendación 33/2012 de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, disponible en: http://prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_33_2012.pdf



Comentarios

Licenciado Óscar Benavides Reyes

Presidente de la Confederación Patronal de la República Mexicana (COPARMEX) en el estado de Jalisco

Dicen que la disciplina sin libertad es tiranía y libertad sin disciplina es un caos, entonces por eso requerimos de un justo equilibrio entre libertad y disciplina.

Lic. Diana Bernal Ladrón de Guevara; buen amigo maestro Héctor Romero Fierro; damas y caballeros, les agradezco permitirme dar el punto de vista de un empresario.

Me gustaría empezar por decir que los empresarios ahora percibimos una nueva época en México, en la que, si nos remontamos un poco atrás, podemos observar diversos acontecimientos trascendentales en el ramo, por ejemplo en el año de 1986 la entrada de México al GATT, o bien, en el año 1989 al ser testigos del final de una época que observó la firma del tratado de Malta entre Bush y Gorbachov, lo que marcó el fin de la guerra Fría terminando con la bipolaridad que se había vivido; mientras tanto, quedó definido a nivel mundial un nuevo orden, en donde quedaba patente que en el tema político la democracia iba a ser la que prevalecía a nivel mundial, y en el tema económico la economía social del mercado y responsabilidad social, ya que en tiempos de Carlos Salinas de Gortari se comienzan los pactos de solidaridad y se ven las primeras reformas que le dieron un cambio a nuestro país, visualizándose el tratado de libre comercio de 1994. Entonces para el año 1997 se vislumbraban acciones de democracia, pero por otra parte, se observa la falta de acuerdos.

Desde aquel momento empezamos a tener una etapa en la que México se atoró, no avanzábamos, no acordábamos, pero surgió algo sumamente positivo, y es que hace algunos meses empezamos con reformas de segunda generación, en donde ya vemos la reforma laboral; educativa, que ahorita está sobre la palestra; la reforma de telecomunicaciones y esperamos que para verano ya venga la reforma en materia energética y hacendaria.

Creo que en México tenemos una oportunidad importante ya que la economía europea se ha estancado por lo que México tiene la posibilidad repuntar; tenemos una macroeconomía favorable, un bono demográfico que nos puede apoyar y, están se están empezando las reformas de segunda generación que inclusive ya se han dado en otros países.

“México tiene la posibilidad de repuntar; tenemos una macroeconomía favorable”
Óscar Benavides Reyes

Si nosotros vamos tarde, con esto nos convertiremos en un país que se está poniendo de moda, dónde entra México con Turquía, Corea del Sur y Filipinas, entonces básicamente con ello tenemos la posibilidad de atraer capitales importantes, y en consecuencia una situación de la cual podemos sentirnos orgullosos.

En otro contexto, les platico el caso de Jalisco, en donde al año se necesita crear un promedio de ochenta mil empleos; el año pasado se generaron poco menos de cuarenta y dos mil empleos y el anterior poco menos de cuarenta y cinco mil; por lo que, la pregunta al aire es ¿Qué pasa con estas treinta y cinco mil personas que se quedan sin trabajo cada año?

La respuesta es que en el pasado teníamos una válvula de escape, que era el país vecino, Estados Unidos, y la gente que no tenía trabajo migraba a él.

En la actualidad, de acuerdo a un estudio, la tasa de migración ya es muy cercana a cero y el motivo es que hace 20 años si nos queríamos ir a Estados Unidos pagábamos una cuarta parte de lo que tenemos que pagar ahora a un pollero que nos llevaría hacia la frontera, y ya llegando a los estados fronterizos seríamos amenazados por el crimen organizado quienes matan a muchas de estas caravanas de migrantes o los incluye dentro de sus grupos criminales; los que logran librar esta amenaza y cruzan el río entran al desierto donde mueren ya sea por el desierto o por los rifles de algunos rancheros y en algunos casos, con la famosa “migra”, mucho más dura, agarra a los migrantes y los devuelve a México.

Por otro lado, en los noventas tenía sentido tratar de irnos a los Estados Unidos porque si ganábamos un peso aquí la proporción era de 1 a 10 allá. Hoy la proporción es de 1 a 3.6, 3.8, ya no es tan rentable, asimismo, los mexicanos tienen una serie de recursos que antes no teníamos, como el seguro popular, y bueno con estos elementos es lógico que mucha gente se quede, pero regresamos a la pregunta ¿Qué pasa con las 35 mil personas sin empleo? En el mejor de los casos se meten a la economía informal, sin embargo hay jóvenes que viven bien durante varios años, pero hay otros casos en los que se involucran con vicios.

Por ello, es importante que nosotros generemos más empleo a través de las empresas, y con ello se abata el problema de fondo y se arranque en definitivo la pobreza extrema e inseguridad.

Ahora bien, ¿Por qué es tan importante **Prodecon**? finalmente los ciudadanos tenemos el deber de contribuir al mantenimiento del Estado a través de las obligaciones que se traducen en el pago de impuestos.

El desafío de la administración tributaria es hacerse confiable ante los propios contribuyentes, sin embargo, no puede darse sin tres elementos importantes: el primero, es el reforzamiento de la seguridad jurídica, es decir, las instancias encargadas de los procedimientos tributarios que cumplan con lo previsto en la ley; el segundo, es adquirir las nuevas prácticas internacionales de tributación y comercio. Hay que recordar que somos un ente global y competimos con otros países

y, por último, hay que hacer una reforma hacendaria que mejore la administración tributaria que nos lleve sobre todo una base sencilla y nos deje trabajar.

El propósito que observo en **Prodecon**, es el de replantear la política nacional en materia hacendaria pues se tiene un número considerable de contribuyentes, sin embargo, también tenemos un gran número de personas que desgraciadamente se mantienen en la informalidad, hablamos de 6 de cada 10 ocupados, por lo que nos encontramos hablando de 13.4 millones de personas en este estatus, esta informalidad nos genera un costo del orden de diez mil millones de pesos.

México, en este momento, tiene treinta y ocho millones de contribuyentes activos de los cuáles más o menos el 64% son asalariados, 32% son personas físicas y 4% son personas morales. Por otro lado, tenemos un problema de recaudación, que debemos tener en cuenta, tenemos una recaudación sobre el PIB de nuestro país más o menos en un orden del 19%, incluyendo ya la parte energética, mientras que la OCDE anda en 32%, esto nos permite ver la ineficiencia para cobrar impuestos en México; el hecho de que el pago de impuestos sea una obligación no nos exenta a los contribuyentes, sobre todo con un marco tributario tan complejo como el que tenemos, a cometer errores u omisiones ante la autoridad correspondiente.

Los contribuyentes, ya sean personas físicas o morales, necesitamos sentirnos cobijados por la ley, es decir, atendidos y protegidos, aquí es donde está la importancia de **Prodecon**, quien nos puede otorgar seguridad jurídica a todos los contribuyentes a través de la asesoría y defensa que ofrece a aquellos que se ven afectados por actos de las autoridades fiscales federales.

En ese sentido, ofrecí a la Procuradora trabajar conjuntamente con COPARMEX a través de su comisión de asuntos tributarios con el objeto de obtener mejores resultados.

Me gustaría terminar con una analogía de lo que para mí representa **Prodecon** en este momento. En el México precolombino se tenía un rito, una tradición que se llamaba “fuego nuevo”, los aztecas pensaban que el universo duraba 52 años, al final de este periodo se apagaban todos los fuegos, no había fuegos en las casas para iluminar la oscuridad de la noche, para calentar los alimentos, para ahuyentar a los animales, para protegerlos y todos vivían con dos antiguos acompañantes de la humanidad: el temor y la esperanza.

Llegado el momento clave el sacerdote en la pirámide mayor dándose cuenta que no se había acabado el universo encendía un fuego nuevo, un fuego que simbolizaba que le dábamos las gracias a los dioses por una nueva oportunidad de otro ciclo de 52 años; lo interesante es que ahí había reunidos emisarios de todos los poblados del imperio azteca y todos tomaban sus antorchas y las encendían de este fuego nuevo y empezaban a correr de regreso a sus lugares de origen encendiendo de paso todos los fuegos que había en los palacios, casas y comunidades; es aquí donde consideramos a la Lic. Bernal como ese emisario que nos está trayendo el fuego nuevo protector que ilumina, pero ahora también es labor de todos nosotros

llevarlo a todos los contribuyentes, en este caso del Occidente de la República, para con ello lograr tener más y mejores empresas y empleos y en consecuencia una mejor calidad de vida.

Muchas gracias.



Comentarios

Maestro César Edson Uribe Guerrero

Coordinador General Ejecutivo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

“La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es el abogado patrono de todo aquel que se acerque a ella”
César Edson Uribe Guerrero

Me gustaría decirles que me encuentro contento, porque esta noche puedo ser el instrumento para comentarles una nueva realidad del Estado mexicano que se llama Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, una institución que, como ya lo veremos más adelante, representa un cambio de paradigma para quien sostiene a este país, que somos todos nosotros los pagadores de impuestos.

No es coincidencia el hecho de que la Procuraduría haya tenido el atrevimiento y la aceptación por parte de nuestras autoridades universitarias, para que la presentación en sociedad en el Occidente del país, haya sido precisamente en el Paraninfo de la Universidad de Guadalajara.

¿Y por qué no es coincidencia? Porque una universidad pública y la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente efectivamente persiguen cuestiones sociales, cuestiones que regularmente pasamos por alto y damos por hecho que es el vivir en un estado jurídico como el que nos ocupa, pues hay cierto tipo de actividades que alguien las tiene que hacer, pero al final de cuentas hay autoridades, agentes políticos, académicos, administrativos que apuestan por ejercer este tipo de actividades. Ambas instituciones, tanto la Universidad de Guadalajara como la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, insisto, persiguen un común denominador: el desarrollo de esta sociedad.

Antes de entrar en materia, les voy a platicar cuál es el contexto del tema de esta conferencia. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente está optando por dar una plática técnica, una plática de reconocimiento de lo que es lo Procuraduría, abordando distintos temas y, por el otro, un evento político que es el que se lleva a cabo con las autoridades de la región.

En las anteriores siete inauguraciones nosotros apostamos por dar a conocer a la Procuraduría bajo un tamiz, cuyo tema central había sido la reforma hacendaria o la reforma integral y la verdad es que nos ha ido muy bien en relación con este tipo de temas, pero en el Occidente, considerando la pujanza que tiene el sector empresarial, pusimos en la mesa este tema y decidimos venir a reflexionar ciertas ideas con las

cuales nosotros sostenemos la utilidad de **Prodecon** para el empresariado en el Occidente del país.

¿Por qué? ¿Por qué a final de cuentas explicarles a ustedes que la Procuraduría es amiga del empresariado mexicano? Bueno, pues es que a lo largo de ciertas pláticas y charlas de difusión que hemos tenido en un trabajo arduo al interior de la Procuraduría para explicarle a toda la población nuestra labor, nos hemos encontrado con que la Procuraduría, en esta primera etapa, esta mitificada a que únicamente defiende a los pobres, a que únicamente defiende al contribuyente vulnerable, a que únicamente defiende al contribuyente que no tiene dinero para pagarle a un abogado, etc., al respecto, no puedo decir que es completamente falso, pero es una verdad a medias.

Nos urge que el empresario mexicano conozca a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y tenga conocimiento de lo que esta institución, como nuevo instrumento ciudadano creado por la administración pública federal, puede hacer por los intereses del empresariado.

Entonces, vamos a dar por hecho que esta Procuraduría nace con un sentido social y su objetivo principal es, a final de cuentas, llenar esa relación inequitativa que por siglos ha significado la relación del fisco con el contribuyente; entonces partamos de esa base, de que al empresario le puede ser muy útil esta Procuraduría y no únicamente a aquellos contribuyentes vulnerables de nuestro país.

Para dar cuenta de ello, me voy a referir, de una manera muy breve, a las distintas facultades con que cuenta la Procuraduría cuya redacción se encuentra en el artículo 5 de la Ley que dio origen a esta institución, me refiero, a la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

La primera de ellas es la asesoría y consulta; cualquier contribuyente, insisto, cualquier persona física o moral, incluso aquel que no es contribuyente, puede acudir a la Procuraduría a efecto de que se le asesore o bien presente una consulta con nuestros asesores especializados para saber qué significa el actuar de la autoridad fiscal, yo no lo suscribiría solamente al Servicio de Administración Tributaria, sino también al Instituto Mexicano del Seguro Social o al Infonavit por ser autoridades fiscales federales o bien a todas aquellas autoridades estatales que ejercen facultades de comprobación, de fiscalización, de liquidación cuando se refieren a impuestos coordinados en materia fiscal federal.

Entonces, esta persona común y corriente, que es a la que le queremos llegar a final de cuentas, ya sea empresario, una persona física o una persona moral, que reciba una amable carta invitación, algún citatorio para requerimiento de un procedimiento administrativo de ejecución o cualquier cuestión que tenga el sello de Hacienda, tengan ustedes la seguridad de que ya existe esta dependencia para que los auxilie, ahí vamos a estar nosotros para analizarlo y dar un diagnóstico a través de una asesoría.

Ésta facultad no tiene monto, cualquier empresa o persona física puede acudir a la Procuraduría a solicitar este tipo de asesoría.

Después de hacer ese diagnóstico no nos quedamos ahí, sino viene la segunda facultad que es la representación legal y defensa.

Es cierto, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es el abogado patrono de todo aquel que se acerque a ella, sin embargo, el ejercicio de esta facultad se encuentra acotado ya que el legislador atendiendo al sentido social que representa la Procuraduría, limita la facultad para patrocinar al contribuyente e interponer los medios de defensa correspondientes en un monto de 30 veces el salario mínimo elevado al año que significan alrededor de setecientos nueve mil pesos.

Después, una vez que ya se realizó el diagnóstico y la asesoría, que ya se mandó a la representación legal, en caso de que así lo considere pertinente el contribuyente, también tenemos otro brazo muy fuerte que es el que distingue a esta nueva Procuraduría, es la función del *Ombudsman* fiscal, esta figura es inédita no sólo en el derecho mexicano, sino en muchos países de Latinoamérica, aquí se trata de encontrar la verdad material de lo que realmente sucede en esa queja que motiva a que el contribuyente acuda a nuestras instalaciones o bien, nos llame o nos escriba vía electrónica.

Esta nueva modalidad de conservación o protección de los derechos fundamentales del contribuyente es el proceso de salvaguarda de garantías en materia de derechos fundamentales.

En el ejercicio de esta facultad ya no nos importa si efectivamente el acto es legal o no, con el rigorismo que lo vemos en Tribunales, sino aquí lo que se ve es una cuestión meta-legal, es una cuestión que va mucho más allá de la ley.

La Procuraduría en su carácter de *Ombudsman* fiscal puede iniciar un procedimiento de queja, que además puede iniciarse incluso de manera verbal, y una vez que se admite, la autoridad fiscal tiene 72 horas para responder por medio de un informe si es cierto o no es cierto el acto que se le imputa, o bien, cuál es su postura al respecto.

En esta área llevamos a cabo mesas de trabajo, en la cual la Procuradora se ha preocupado por conformar un equipo (está mal que lo diga, pero hablo por mis compañeros) de verdaderos especialistas que tienen la capacidad de formar mesas de trabajo con las autoridades fiscales y por ende llevar a buen puerto, los intereses tanto del contribuyente como del fisco.

Del total de las quejas que fueron interpuestas ante **Prodecon**, alrededor del 70% fueron resueltas favorablemente para el contribuyente.

El instrumento mediante el cual se culmina este procedimiento de salvaguarda de garantías son las recomendaciones públicas que ustedes ya conocen.

Pero no nos quedamos ahí, hasta ahorita les he comentado estas tres facultades que tienen que ver únicamente con particulares es decir con la empresa X o Y o bien Juan o Pedro.

Las confederaciones, colegios, asociaciones, o bien, agrupaciones de empresas también pueden acercarse a la Procuraduría y denunciar problemas sistémicos, inclusive esta facultad puede iniciarse de oficio por la Procuraduría; Pero ¿Qué significa? Muchas veces los problemas fiscales no atañen sólo a X, Y o Z identificados cada uno como contribuyentes, sino también a un sector de contribuyentes; es decir puede acercarse un ramo industrial y denunciar un trato inequitativo o una problemática que deriva de la estructura misma del sistema fiscal mexicano.

En estos casos la Procuraduría también tiene la facultad de convocar a las autoridades para la realización de mesas de trabajo con el fin de encontrar una interlocución con las propias autoridades a efecto de solventar ese problema para la Cámara o la Asociación. En dado caso de que no lleguemos a ese entendimiento también tenemos la posibilidad de emitir una recomendación y de hecho hacerla pública.

¿Por qué una recomendación pública? Al respecto hay una pregunta muy común que me hacen: ¿De qué sirve la recomendación si a final de cuentas la autoridad puede tener la facultad de aceptarla o no?, es decir, cuando ustedes recomiendan a la autoridad no es obligatorio que se constriñan a ella; la respuesta que les damos en la Procuraduría es que si lo que se busca es un instrumento coactivo, a final de cuentas ya hay instituciones para ello como son los tribunales; sin embargo, la Procuraduría va más allá, la Procuraduría hace con este ejercicio de investigación una emisión y una recomendación en su carácter reconocido de *Ombudsman* fiscal especializado en este país e impone a la autoridad algún tipo de “letra escarlata” para que todos se enteren que efectivamente esa autoridad fue observada, fue transparentada y que su acto transgredió los derechos fundamentales del contribuyente y aún con esa opinión no fue posible hallar una solución al asunto.

Hablando de la quinta de nuestras facultades, que es proponer al SAT modificaciones a su normatividad interna, ya nos dijo nuestro queridísimo Maestro Héctor Romero Fierro, que la normatividad interna en muchos casos corre encima de cualquier otra norma, cuando para las autoridades fiscales deben ser una cuestión de una orientación. Prodecon también llega ahí y ya tenemos algunos resultados.

Nosotros tenemos una propuesta de modificación relativa a la condonación de multas fiscales que está también en la página (refiriéndose a la página de internet www.prodecon.gob.mx) y que no abundo, únicamente les digo que ya hay resultados respecto de esto y con la nueva colaboración que se está dando de parte de la nueva administración que representa a la autoridad fiscal, en este caso a nuestro principal interlocutor, el Servicio de Administración Tributaria, comandado por el Lic. Aristóteles Núñez y derivado también de una instrucción que ahorita más adelante se las preciso, el Dr. Luis Videgaray Caso, Secretario de Hacienda y Crédito Público, pues empezamos una nueva relación muy fructífera.

Asimismo, emitimos opiniones técnicas a petición del SAT, estas opiniones son acerca de alguna normatividad vigente; podemos también convocar reuniones periódicas con autoridades fiscales para tratar algún tema de actualidad, por ejemplo, la última que tuvimos fue precisamente para ver la viabilidad de aspectos generales del programa “Ponte al Corriente” del SAT, en dicha mesa de trabajo contamos con la presencia del Jefe de ese organismo.

Por último, “la joya de la corona”, **Prodecon** ejerciendo este tipo de facultades sustantivas puede llegar, incluso, a proponer modificaciones legales ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público, facultad inédita del Estado mexicano; esta facultad ya fue ejercida por la Procuradora el pasado 5 de diciembre de 2012 ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público con una asistencia de alrededor del 90% de los diputados de esa Comisión y, dicho sea de paso, fue muy bien recibida por nuestros legisladores.

Entonces, la Procuraduría no sólo ayuda al desvalido y al pobre; sino que también tenemos facultades que las llamaría de tercera generación e inéditas que pueden representar buenos dividendos para el empresario mexicano.

Ahora bien, en el ejercicio de estas facultades sustantivas, **Prodecon** tiene su propio diagnóstico de cómo el empresario ve a la administración tributaria y, vemos que éste siente que siempre o regularmente la autoridad fiscal le aplica la ley adoptando un criterio muy perjudicial para el empresariado y no de la manera más benévola o ayudándolo para que cumpla con sus obligaciones fiscales.

Hemos advertido que el contribuyente siente que el SAT y él no hablan el mismo idioma, es como si el contribuyente dijera: “oye yo hago el gasto para poder ejercer mi actividad y el SAT me hace una auditoría y me dice que no es válida que porque mi deducción no es estructural” y el empresario dice “bueno a mí no me interesa saber si es estructural, esotérica, sistemática, no sé, yo lo único que sé como empresario, es que ese gasto es indispensable para llevar a cabo mi actividad, para obtener mis ingresos, y la autoridad me la está negando”, este es el reclamo más contundente.

El empresario dice: “No es posible que yo que le estoy apostando a México, que me deshago de una parte de mi patrimonio y le apuesto al país para generar prosperidad, empleo y desarrollo del mismo, me tengan más presionado en el cumplimiento de obligaciones fiscales cuando hay un sector informal que todos vemos y que parecer ser que el sistema tributario no les hace mucho caso”.

En otro contexto, les quiero comentar una anécdota, no es posible que nosotros queriendo ser contribuyentes tengamos que inscribirnos al RFC, y que para efecto de obtener mi FIEL me hagan un escaneo de retina y me pidan todas las huellas dactilares, pero para ingresar al edificio del SAT tengo que esquivar un puesto de películas piratas.

La autoridad, en ejercicio legítimo de sus funciones, señala que únicamente cumple con el mandato del legislador, y es en esta aplicación de la ley, en la cual **Prodecon**

ejerce sus facultades, pues en un primer diagnóstico consideramos que lo que aqueja al sistema tributario es el excesivo formalismo; lo que lleva a que cuando en la actividad jurisdiccional o judicial se interpreta la norma, se adopten criterios que privilegian las formalidades, ocasionando con ello que se omita el análisis de fondo de las controversias, provocando dilaciones que perjudican tanto a contribuyentes como autoridades.

Un ejemplo de lo anterior es cuando dos tiendas de microempresarios, en la cual uno no paga impuestos, no lleva contabilidad y va por la libre y el otro si cumple sus impuestos, cuando le llega un problema al incumplido, llega el abogado y gracias a formalismos y cuestiones que no son de fondo, sale del problema.

La cuestión y la posición que ve el otro empresario, es que a él no se le premia y eso es un incentivo perverso que lo apoya a salirse del sistema; para eso sirve la Procuraduría, para generar una nueva cultura contributiva y para reconocer y llegar a la verdad material y no tanto a la verdad jurídica. Lo que efectivamente podemos hacer en el carácter de *Ombudsman*.

Este tema respecto del fondo, nos ha ocupado de tal forma que podrán encontrarlo en la página de la Procuraduría, en donde se hizo un análisis muy interesante para sostener una tesis en la que se refleja que las consecuencias del incumplimiento de una obligación formal son desproporcionadas a la pérdida del derecho de fondo, es decir, que no es posible que por el hecho de que el contribuyente se haya equivocado en poner un número, o la fecha, o en cumplir con un requisito mínimo de su contabilidad, le vaya a significar un rechazo de sus deducciones, (Prodecon sostiene que tenemos que ir más a la verdad de fondo y no hacer preponderante el incumplimiento de la forma), sin que esto signifique que la Procuraduría no sepa ni contemple realmente la función de las normas de carácter formal, ya que estas tienen que existir y son necesarias.

En este sentido les comento que la Procuraduría ha tomado cartas en el asunto, como ejemplo, quiero darles una primicia, en la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estamos trabajando una recomendación en la que propiamente no analizamos la aplicación estricta de la ley en específico, sino que es una combinación tanto de la aplicación de la ley como de la realidad económica del contribuyente, esto es lo que llamamos las sanas prácticas administrativas.

Estoy convencido de que si las autoridades fiscales ejercieran su facultad de fiscalización para cobrar impuestos a través de sanas prácticas administrativas, no necesitaríamos crear nuevas instituciones del Estado mexicano, ni tendríamos que estar enfrentando reformas legales; una buena práctica administrativa logrará el buen cumplimiento de las obligaciones por parte de los gobernados.

En este documento, que todavía ustedes no conocen¹³, señalamos que es fundamental que la autoridad establezca estándares que permitan fomentar la certeza jurídica y hacer predecible la aplicación de la ley mediante estrategias que incidan en la reducción de la discrecionalidad e incrementen la calidad del sistema impositivo generando la confianza de los pagadores de impuestos. ¿Qué significa esto? Que todos nosotros tenemos una nueva obligación que es no apostarle a que se equivoque el otro, sino en un pleno ejercicio de la sana práctica administrativa, atendiendo al bien común que es nuestro México, nuestra nación.

Prodecon es un instrumento ciudadano reconocido por el Estado mexicano para ser el contrapeso entre autoridades y particulares. **Prodecon**, al final de cuentas, como les dije en una analogía sobre quien habla otro idioma; es el traductor.

Nosotros no pretendemos ser un obstáculo para la recaudación en el país, sino un instrumento para que se respeten los derechos fundamentales de quienes sostenemos las finanzas públicas.

Por último, me gustaría citar algo que para mí es inédito, las palabras del Secretario de Hacienda y Crédito Público, el Dr. Luis Videgaray Caso, quien hizo el favor de acompañarnos en nuestra inauguración de la Delegación Regional cuya sede se encuentra en la Ciudad de Monterrey, y en la cual, en su discurso reconoce algo que incluso algunos ministros de la Corte no reconocen, que es que los pagadores de impuestos tenemos derechos humanos siendo personas físicas, o bien, siendo personas morales.

Por un lado, destaca la existencia de los derechos humanos y por otro lado, destaca la autonomía que tiene este nuevo instrumento ciudadano y me permito dar lectura: “...Hay que entender que conforme a la reciente reforma a la Constitución en materia de derechos humanos, los derechos fundamentales del contribuyente hoy son también derechos humanos, y por ende le corresponde a toda autoridad, particularmente a la autoridad recaudatoria, no solamente cumplir con los procedimientos, sino velar por los derechos humanos que incluyen de manera fundamental los derechos del contribuyente.

Y ésta es una reflexión importante, porque a veces pensamos que solamente le corresponde a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente velar por los derechos de aquéllos que pagan impuestos; ésta es una obligación que le corresponde también, con la misma prioridad, dictada desde el artículo 1º de la Constitución, a la autoridad fiscal, particularmente aquélla que cobra los impuestos.

Por lo tanto, también la Procuraduría se puede convertir, si no de ya, en un gran aliado para la mejora continua del desempeño de la autoridad y les vamos a dar mucha lata”.

¹³ El comentarista se refiere a la Recomendación 02/2013 de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, respecto a la adopción de mejores prácticas por parte de las autoridades fiscales a efecto de brindar una mayor certeza y seguridad jurídicas, misma que fue aceptada en sus términos por el Servicio de Administración Tributaria, disponible en: http://prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2013/Recomendacion_02-2013.pdf

¿Qué significa esto? Que ya se está reconociendo que los que pagamos impuestos en este país, tenemos derechos humanos y además se busca fortalecer la autonomía de la institución a la que se les propone acercarse.

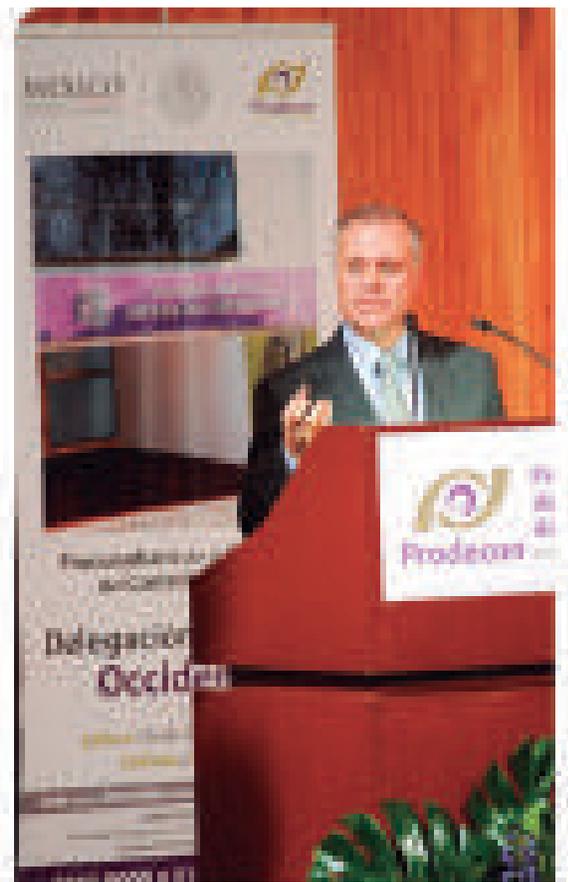
Yo no les vengo a comentar o a decir estas reflexiones como dogma de fe, no les vengo a decir que me crean; les pido que nos prueben. Acudan a la Procuraduría y cerciórense que generaremos una Cultura Contributiva, para apostarle a lo que todos queremos: un mejor país.

Muchas gracias.

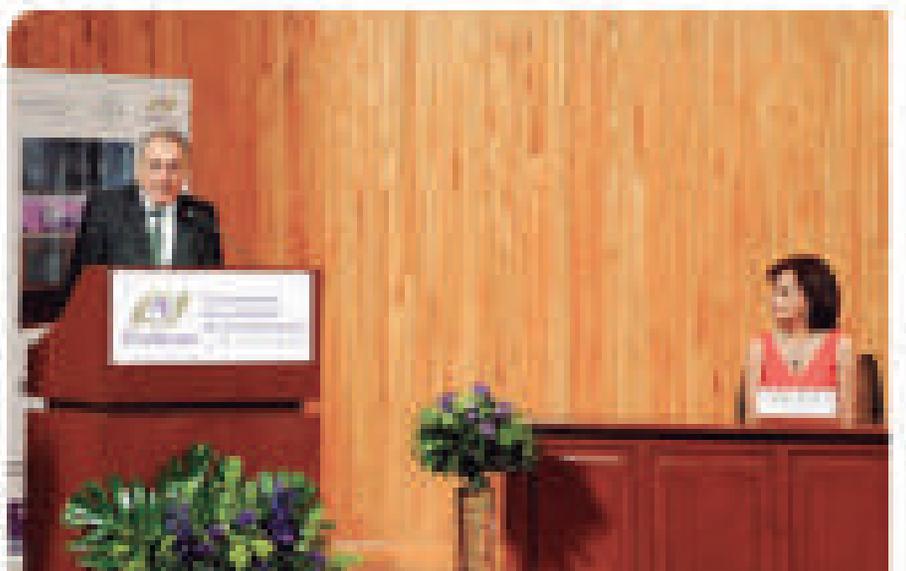
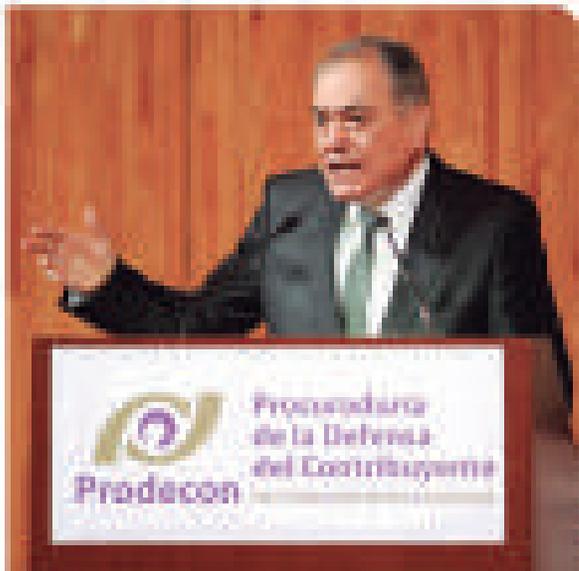


Galería Fotográfica











Anexo

Recomendaciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en favor del sector empresarial



A. Recomendaciones

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente de conformidad con los artículos 5, fracciones III y IX; 22, fracción II; 23 y 25 de su Ley Orgánica, tiene como atribuciones el conocer e investigar las quejas y reclamaciones de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades fiscales federales, por presuntas violaciones a sus derechos como contribuyentes y, en su caso, formular recomendaciones públicas.

Además, debe recabar y analizar la información necesaria sobre las quejas y reclamaciones interpuestas, con el propósito de verificar que la actuación de la autoridad fiscal no vulnere sus derechos y, de ser necesario, emitir la recomendación respectiva.

A continuación se presentan algunas de las Recomendaciones más relevantes que protegen los derechos de los empresarios en su calidad de contribuyentes, así como los criterios sustantivos derivados de las mismas.

Criterios sostenidos:

Criterio sustantivo: 2/2013/CTN/CS-SPDC

DERECHOS POR AGUAS NACIONALES. CASO EN QUE AL ACREDITARSE QUE LA EXPLOTACIÓN REALIZADA POR LA CONTRIBUYENTE FUE DE AGUAS INTERIORES SALOBRES, NO SE PIERDE EL DERECHO A LA EXENCIÓN CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO 224, FRACCIÓN VI, DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS. Tratándose de requisitos formales, su omisión debe ser valorada de manera cuidadosa cuando los mismos aplicados en sentido estricto ocasionan la pérdida del derecho de fondo del contribuyente, ya que lo que mandata el artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal, es que los sujetos contribuyan de manera proporcional, es decir, de acuerdo con su capacidad contributiva. Por lo tanto si una contribuyente ha utilizado por un lapso de varios años de manera continua aguas interiores salobres y ha contado con el certificado respectivo, expedido por la CONAGUA; la sola omisión de ese certificado por un año intermedio en el lapso mencionado, no es suficiente para que se le finque el cobro de derechos como si hubiera utilizado aguas nacionales no salobres; máxime cuando la propia autoridad en ningún momento sostiene, ni mucho menos acredita, que la empresa haya variado en ese solo año su proceso de extracción de las aguas, sino que simplemente aduce la falta del certificado, desconociendo además la existencia de un peritaje emitido en ese año sobre la salinidad del agua utilizada, y que fue realizado además por un laboratorio certificado por la propia CONAGUA. Razonar al contrario redundaría en violar el artículo 1º de la Constitución que mandata la interpretación pro persona, y desconocer la capacidad contributiva de la empresa al pretender cobrarle derechos sin haberse realizado el hecho imponible.

Criterio sustantivo: 3/2013/CTN/CS-SPDC

REQUISITOS FORMALES. LAS CONSECUENCIAS DERIVADAS DE SU OMISIÓN, O BIEN, DE SU CUMPLIMIENTO EXTEMPORÁNEO SON DERROTABLES CUANDO LA PÉRDIDA DEL DERECHO DE FONDO QUE OCASIONA SE VUELVE NOTORIAMENTE DESPROPORCIONADA. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estima que si bien los requisitos formales establecidos por las normas tributarias para poder ejercer los derechos o gozar de las deducciones y exenciones respectivas, son, sin duda, relevantes, lo cierto es que de la interpretación pro persona que mandata el nuevo texto del artículo 1º constitucional, así como de los principios que rigen esos derechos, consistentes en la universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad; así como también, del mandato contenido en el artículo 31, fracción IV, de la propia Carta Magna, se desprende que los contribuyentes sólo están obligados a tributar en la medida de su capacidad contributiva. Por lo tanto, esta Procuraduría, como defensor no jurisdiccional de derechos fundamentales de los pagadores de impuestos considera que debe valorarse en cada caso si la omisión del requisito formal alcanza para sancionar con la pérdida del derecho de fondo; máxime cuando ésta consiste en presumir la actualización de un hecho imponible, que del análisis de las propias circunstancias particulares del caso se advierte que jamás fue realizado por la contribuyente, y la autoridad, no niega ese extremo.

Recomendación
6/2011

EXPEDIENTE: *****

CONTRIBUYENTE: *****

México, Distrito Federal, nueve de diciembre de dos mil once.
"2011, Año del Turismo en México"

DIRECTOR GENERAL DEL ORGANISMO
DE CUENCA ***** DE *****
DE LA COMISIÓN NACIONAL DEL AGUA.

Con fundamento en los artículos 1, párrafos primero, segundo y tercero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 5, fracción III, 21, 22, fracción II, 23 y 27 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; 61, 62 y 63 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría, se emite la presente Recomendación, con base en los siguientes:

I. ANTECEDENTES

1. El 25 de octubre de 2011, la ***** , en su carácter de representante legal de la persona moral denominada ***** , personalidad que acreditó con el instrumento notarial número ***** , pasado ante la fe del Notario Público suplente en el protocolo de la Notaría Pública No. **, del Estado de ***** , México, promovió ante esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente **QUEJA** en contra del acto atribuido a la **Dirección General del Organismo de Cuenca ***** de ***** , de la Comisión Nacional del Agua (CONAGUA)** narrando los siguientes antecedentes:

I. Que la Dirección General del Organismo de Cuenca ***** de ***** , de la CONAGUA, mediante el oficio número ***** de 11 de julio de 2011, dictado en el procedimiento de revisión de gabinete número ***** , notificó el oficio de observaciones de dicha revisión respecto del uso y aprovechamiento de aguas nacionales, haciendo notar que no efectuó el entero de los derechos federales por el uso o aprovechamiento de aquellas aguas nacionales del subsuelo de aprovechamiento.

II. En relación con lo asentado en el oficio de observaciones, manifiesta el contribuyente que el agua que aprovecha está considerada dentro de las denominadas "Aguas marinas interiores", y en términos de lo dispuesto en los artículos 222, 223, Apartado A, fracción VII, y 231, de la Ley Federal de Derechos, el aprovechamiento de aquellas no se encuentra gravada, ya que literalmente dichos artículos disponen que las aguas provenientes del mar, están exentas del pago de derechos sobre el agua.

III. Que lo anterior es así, pues en términos del título de concesión número ***** , su representada tiene derecho de llevar a cabo ese uso y aprovechamiento de aguas subterráneas nacionales salobres, además que de acuerdo a los resultados de los análisis correspondientes al ejercicio 2009, emitidos por un laboratorio

certificado por la ***** y la CONAGUA, el agua que aprovecha es salobre proveniente del mar, y contiene más de 2,500 miligramos por litro, de sólidos disueltos totales, y por ende se ubica en la hipótesis prevista para la exención del pago de derechos sobre el agua, contemplada en el artículo 223, Apartado A, fracción VII, y 231, de la Ley Federal de Derechos.

2. Con fecha 27 de octubre del año en curso, se admitió a trámite la queja de mérito, asignado al caso, el número consecutivo de expediente *****, y requiriéndose mediante oficio número *****, el informe respecto de los actos materia de la queja a la Dirección General del Organismo de Cuenca ***** de ***** de la Comisión Nacional del Agua, acompañando las documentales que estimara conducentes.

3. El 17 de noviembre de 2011 fue recibido en esta Procuraduría el oficio número *****, mediante el cual el Director de Asuntos Jurídicos del Organismo de Cuenca ***** de ***** de la Comisión Nacional del Agua, en tiempo y forma, desahogó el requerimiento solicitado rindiendo el informe de los actos que se le atribuían.

4. Mediante proveído de 24 de noviembre de 2011 esta Procuraduría dictó un acuerdo en el que se reservó el derecho de llevar a cabo acciones de investigación necesarias a fin de obtener la información indispensable para estar en aptitud de emitir el acuerdo correspondiente.

En estos términos, se efectúan las siguientes:

II. CONSIDERACIONES

Del análisis realizado en su conjunto a las constancias que conforman el expediente de mérito y de la valoración a las pruebas aportadas por las partes, en términos de los artículos 130 del Código Fiscal de la Federación y 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo de aplicación supletoria, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que en el presente caso, la Dirección General del Organismo de Cuenca ***** de ***** de la Comisión Nacional del Agua, realiza una interpretación letrista en relación con el contribuyente *****, respecto de las disposiciones establecidas en la Ley Federal de Derechos, atento a lo siguiente:

A.- El contribuyente en su solicitud de queja adujo lo siguiente:

*“Que la Dirección General del Organismo de Cuenca de la ***** de ***** de la CONAGUA, mediante el oficio número ***** de 11 de julio de 2011, dictado en el procedimiento de revisión de gabinete número *****, realizó una observación respecto del uso y aprovechamiento de aguas nacionales que lesiona sus derechos por no sujetarse a las hipótesis previstas por las leyes aplicables a la materia, y por tratar de fincar obligaciones que carecen de sustento legal: señala que dicha observación reza literalmente: “**1. CERTIFICADO AGUA SALOBRE.**- Que no proporcionó el certificado de aprovechamientos de aguas interiores salobres correspondiente al ejercicio fiscal de 2009 y por ende no efectuó el entero de los derechos federales por el uso o aprovechamiento de aquellas aguas nacionales del subsuelo de aprovechamiento (primero, segundo, tercero y cuarto trimestres)”. Argumenta que esa observación es contraria a las disposiciones legales y violatoria de sus derechos tributarios, en tenor de lo siguiente: A) el agua aprovechada por su representada está considerada dentro de las denominadas “Aguas marinas interiores”, y en términos de lo dispuesto en los artículos 222, 223, Apartado A, fracción VII, y 231 de la Ley Federal de Derechos, el aprovechamiento de aquellas no se encuentra gravada, ya que literalmente dichos artículos disponen que las aguas provenientes del mar, están exentas del pago de derechos sobre el agua; y B) que es contrario a derecho que pretendan cobrarse derechos ante la falta del “Certificado de aprovechamiento de aguas interiores salobres”, pues dicho certificado es expedido por la Comisión Nacional del Agua, en términos del artículo 24 Fracción VI de la Ley Federal de Derechos, para tener el beneficio de la exención tributaria respecto de los derechos de explotación, uso y aprovechamiento de las aguas interiores salobres que contengan más de 2,500 miligramos de sólidos disueltos totales por litro, por lo que el pago de derechos no puede imponerse por la falta del certificado, si el contribuyente se encuentra de manera específica en la hipótesis prevista en la ley; apuntala que ello es así pues en términos del título de concesión número *****, su representada tiene derecho de llevar a cabo ese uso y aprovechamiento de aguas*

*subterráneas nacionales salobres, además que de acuerdo a los resultados de los análisis correspondientes al ejercicio 2009, emitidos por un laboratorio certificado por la ***** y la CONAGUA, en la que sedemuestra que el agua que aprovecha es salobre proveniente del mar, debido a que contiene más de 2,500 miligramos por litro, de sólidos disueltos totales, se ubica en la hipótesis prevista para la exención del pago de derechos sobre el agua.”*

B. - Por su parte, la autoridad involucrada en la presente queja al rendir su informe confirmó la existencia de los actos que se le atribuyen, sosteniendo que los mismos no transgreden los derechos del contribuyente, de la manera siguiente:

“[...] CON FUNDAMENTO EN LO ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 19 DE LA LEY ORGÁNICA DE LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, MANIFIESTO A USTED QUE, EL ACTO RECLAMADO HECHO VALER POR LA QUEJOSA ES CIERTO; PERO CONTRARIO A LO MANIFESTADO POR LA QUEJOSA, LA VERDAD DE LOS HECHOS Y DERECHOS QUE ME ASISTEN, SON LOS SIGUIENTES:

*QUE EFECTIVAMENTE EXISTE EL OFICIO *****, EN EL CUAL SE LE DAN A CONOCER AL CONTRIBUYENTE LOS HECHOS Y OMISIONES OBSERVADOS CON MOTIVO DE LA REVISIÓN FISCAL DE GABINETE QUE SE LE PRACTICA, DICHO OFICIO DE FECHA 11 DE JULIO DEL 2011, CONSTA DE 35 FOJAS EN LAS CUALES MI REPRESENTADA ARGUMENTA Y EXPLICA DE MANERA FUNDAMENTADA LAS FALTAS QUE SE ENCONTRARON EN EL ESTUDIO HECHO CON EL OBJETO DE COMPROBAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES DE LA AHORA QUEJOSA, DICHO OFICIO, LO ANEXO AL PRESENTE ESCRITO DE MANERA CERTIFICADA, PARA EL ESTUDIO Y ANÁLISIS DE ESTA H. PROCURADURÍA [...]*

POR LAS CONSIDERACIONES REALIZADAS, ASÍ COMO LOS PUNTOS DE HECHO Y DE DERECHO PROBADOS POR ESTA AUTORIDAD DEL AGUA, ES DE ANULARSE LA QUEJA QUE NOS OCUPA.”

C.- Del contenido de las pruebas aportadas así como de las manifestaciones de las partes tanto en la solicitud de queja como en el informe rendido por la autoridad involucrada, se advirtió que los actos que reclamó el contribuyente ***** , por conducto de su representante legal, como violatorios de sus derechos, **efectivamente existieron.**

Ahora bien, tal como se advirtió en el apartado A de esta Recomendación, el motivo de la queja lo constituye la apreciación restringida que realizó la autoridad involucrada en el presente asunto de los hechos y la letrista aplicación del derecho que sustenta el oficio de observaciones número ***** de fecha 11 de julio de 2011, en el que se observó que el contribuyente no proporcionó el certificado de aprovechamiento de aguas interiores salobres correspondiente al ejercicio fiscal de 2009 y por ende, estaba obligado al entero de los derechos federales por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales del subsuelo, al no contar con el certificado correspondiente de aguas salobres toda vez que el contribuyente aprovecha agua proveniente del mar, por lo cual se encuentra exenta del pago de derechos por el uso, explotación y aprovechamiento de aguas nacionales.

En estos términos esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, procede a emitir la presente Recomendación, la cual se basa en las siguientes:

III. OBSERVACIONES:

El acto respecto del cual se duele el contribuyente ***** lo constituye la indebida apreciación de los hechos y la incorrecta aplicación del derecho en las observaciones realizadas mediante el oficio número ***** de 11 de julio de 2011, dictado en el procedimiento de revisión de gabinete número ***** , emitido por la Dirección General del Organismo de Cuenca ***** de ***** , de la Comisión Nacional del Agua.

De los autos que integran el expediente en que se actúa se conoció que la autoridad involucrada, en el oficio señalado en el párrafo anterior, observó en la parte conducente, literalmente lo que sigue:

“[...]OBSERVACIONES

1.- AGUAS NACIONALES

1.1.- DOCUMENTACIÓN

*DE LA REVISIÓN Y ANÁLISIS PRACTICADA A LA INFORMACIÓN CONTENIDA EN EL EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO ABIERTO A CARGO DE SU REPRESENTADA, SE CONOCIÓ QUE ESTA COMISIÓN NACIONAL DEL AGUA EMITIÓ A FAVOR DE SU REPRESENTADA EL TÍTULO DE CONCESIÓN NÚMERO ***** DE FECHA 01 DE JULIO DE 2004, CON UNA VIGENCIA DE DIEZ AÑOS, CONTADOS A PARTIR DEL 3 DE DICIEMBRE DE 1999 (...)*

*CABE PRECISAR QUE DICHO TÍTULO DE CONCESIÓN SE EMITIÓ COMO RESULTADO DE LA MODIFICACIÓN DEL TÍTULO DE CONCESIÓN NÚMERO *****, AL CUAL SUSTITUYÓ Y DEJÓ NULO DE TODO EFECTO, MISMO QUE EN EL REGISTRO PÚBLICO DE DERECHOS DE AGUA, SE ENCUENTRA INSCRITO EN PRIMERA INMATRICULACIÓN EN EL LIBRO DE REGISTRO DEL ESTADO DE *****, EN EL TIPO DE FOLIO *, TOMO ****, FOJA NÚMERO ** EL DÍA ** DE ***** DE ****, A LAS ***** HORAS, CON EL NÚMERO DE REGISTRO *****, Y CUYA MODIFICACIÓN QUEDÓ INSCRITO EN EL REGISTRO PÚBLICO DE DERECHOS DE AGUA CON FECHA ** DE ***** DE **** A LAS **. ** HORAS.*

*POR OTRA PARTE, ESTA AUTORIDAD TIENE CONOCIMIENTO QUE CON OFICIO NÚMERO ***** DE FECHA 10 DE MAYO DE 2010, SIGNADO POR EL DIRECTOR LOCAL ***** DE ESTA COMISIÓN NACIONAL DEL AGUA, SE RESOLVIÓ PROCEDENTE AUTORIZAR A SU REPRESENTADA LA PRÓRROGA DEL TÍTULO DE CONCESIÓN NÚMERO *****, PARA APROVECHAR, USAR O EXPLOTAR 5'371,369.00 M3/AÑO DE AGUAS NACIONALES DEL SUBSUELO Y PARA EL VERTIMIENTO DE AGUAS RESIDUALES AL ACUÍFERO SUBYACENTE POR 5'371,369.00 M3/AÑO; USO SERVICIOS; REALIZÁNDOSE POR MEDIO DE 1 POZO Y 1 PUNTO DE VERTIDO (SIN CAMBIOS), CUYA PRÓRROGA DE LA VIGENCIA DEL TÍTULO EN COMENTO, SE OTORGÓ POR UN PERÍODO DE 10 AÑOS, CONTADAS A PARTIR DEL 3 DE DICIEMBRE DE 2009.*

*POR LO ANTERIOR, ESTA AUTORIDAD FISCAL CONSIDERA QUE POR EL APROVECHAMIENTO (POZO) AUTORIZADO EN EL ANEXO ** DEL TÍTULO DE CONCESIÓN NÚMERO *****, SU REPRESENTADA **ES CONTRIBUYENTE DE LOS DERECHOS FEDERALES POR EL USO O APROVECHAMIENTO DE AGUAS NACIONALES**, DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 222 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS VIGENTE EN 2009, 2008, 2007, 2006 Y 2005, EL CUAL ESTABLECE QUE **ESTÁN OBLIGADAS AL PAGO DEL DERECHO SOBRE AGUA, LAS PERSONAS FÍSICAS Y LAS MORALES QUE USEN, EXPLOTEN O APROVECHEN AGUAS NACIONALES, BIEN SEA DE HECHO O AL AMPARO DE TÍTULOS DE ASIGNACIÓN, CONCESIÓN, AUTORIZACIÓN O PERMISO, OTORGADOS POR EL GOBIERNO FEDERAL, DE ACUERDO CON LA ZONA DE DISPONIBILIDAD DE AGUA EN QUE SE EFECTÚE SU EXTRACCIÓN DE CONFORMIDAD A LA DIVISIÓN TERRITORIAL CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 231 DE DICHO ORDENAMIENTO LEGAL.***

1.2.- CERTIFICADOS OTORGADOS A SU PODERDANTE DE ACUERDO A LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 224, FRACCIÓN VI, DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS. (CERTIFICADO DE APROVECHAMIENTO DE AGUAS SALOBRES)

ENELESCRITO DE FECHA 26 DE AGOSTO 2010, POR MEDIO DEL CUAL SU REPRESENTADA DIO RESPUESTA AL OFICIO DE REQUERIMIENTO SEÑALADO CON ANTERIORIDAD, PROPORCIONÓ A ESTA AUTORIDAD EN EL EJERCICIO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, EL CERTIFICADO DE APROVECHAMIENTO DE AGUAS SALOBRES CON NÚMERO DE FOLIO NO. 10/2004 EXPEDIDO CON FECHA 23 DE FEBRERO DE 2004 POR LA ENTONCES GERENCIA ESTATAL ***** ACTUAL DIRECCIÓN LOCAL ***** DE LA COMISIÓN NACIONAL DEL AGUA, **POR LOS EJERCICIOS FISCALES DE 2003, 2004 Y 2005, CON VIGENCIA DEL 28 DE NOVIEMBRE DE 2003 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005**, PARA DISFRUTAR DE NO PAGAR EL DERECHO ESTABLECIDO EN LOS ARTÍCULOS 222 Y 223 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, POR VOLUMEN DE 3,461,166.52 METROS CÚBICOS POR AÑO CORRESPONDIENTE A LA CONCESIÓN ***** . EN EL MISMO CONTEXTO, TAMBIÉN PROPORCIONÓ EL OFICIO NÚMERO ***** DE FECHA 4 DE MAYO DE 2006, MEDIANTE EL CUAL EL ENTONCES GERENTE ESTATAL ***** ACTUAL DIRECTOR LOCAL ***** DE LA COMISIÓN NACIONAL DEL AGUA, LE OTORGÓ EL CERTIFICADO DE APROVECHAMIENTO DE AGUAS INTERIORES SALOBRES PARA LOS EJERCICIOS FISCALES 2006-2008, QUE COMPRENDEN DEL 01 DE ENERO DE 2006 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008, POR UN VOLUMEN DE 3,461,166.52 METROS CÚBICOS POR AÑO; ASÍ COMO EL OFICIO NÚMERO ***** DE FECHA 12 DE ABRIL DE 2010, MEDIANTE EL CUAL EL DIRECTOR LOCAL ***** DE LA COMISIÓN NACIONAL DEL AGUA, LE RESOLVIÓ PROCEDENTE AUTORIZAR LA SOLICITUD DE CERTIFICADO DE APROVECHAMIENTO DE AGUAS SALOBRES POR UN VOLUMEN DE 5,371,369.00 METROS CÚBICOS ANUALES, CORRESPONDIENTE AL VOLUMEN AUTORIZADO EN EL ANEXO ** DEL TÍTULO DE CONCESIÓN NÚMERO ***** , POR LOS EJERCICIOS FISCALES 2010, 2011 Y 2012 A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2010.

EN RELACIÓN CON LO ANTERIOR, SI BIEN ES CIERTO QUE SU REPRESENTADA EXHIBIÓ LOS CERTIFICADOS DE APROVECHAMIENTO DE AGUAS INTERIORES SALOBRES QUE ESTA COMISIÓN NACIONAL DEL AGUA LE OTORGÓ POR LOS EJERCICIOS FISCALES DE 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2010, 2011 Y 2012, DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 224, FRACCIÓN VI DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS; TAMBIÉN LO ES QUE, SU REPRESENTADA NO PROPORCIONÓ EL CERTIFICADO DE APROVECHAMIENTO DE AGUAS INTERIORES SALOBRES CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO FISCAL DE 2009, O EN SU CASO, DE AQUEL CERTIFICADO DE APROVECHAMIENTO DE AGUAS INTERIORES SALOBRES QUE SE LE HAYA OTORGADO Y QUE EN EL MISMO, ESTÉ INCLUIDO EL PERÍODO QUE COMPRENDA DEL 1 DE ENERO DE 2009 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009, O EN SU DEFECTO, ALGÚN PERÍODO QUE CORRESPONDA AL EJERCICIO FISCAL DE 2009.”

De la transcripción anterior, se advierte que la autoridad al emitir sus observaciones en el procedimiento de revisión de gabinete, reconoce en primer término que el contribuyente cuenta con un título de concesión para la explotación y uso de 5'371,369.00 M3/año de aguas nacionales del subsuelo, y para el vertimiento de aguas residuales al acuífero subyacente por 5'371,369.00 M3/año; además de que han sido expedidos a su favor los certificados de aprovechamiento de aguas salobres, por esa Comisión, los cuales amparan la calidad de agua usada, aprovechada y explotada durante los periodos 2003-2005, 2006-2008 y 2010-2012, señalando que el contribuyente está obligado al pago de derechos por uso, aprovechamiento y explotación del agua, en virtud de que no presentó el certificado por el ejercicio fiscal 2009.

Ahora bien, acorde con lo dispuesto por los artículos 222 y 223, Apartados A, B y C, de la Ley Federal de Derechos, el uso, explotación o aprovechamiento de aguas nacionales provenientes del mar se encuentra exento del pago de derechos, dispositivos que son de tenor literal siguiente:

“Artículo 222.- Están obligadas al pago del derecho sobre agua, las personas físicas y las morales que usen, exploten o aprovechen aguas nacionales, bien sea de hecho o al amparo de títulos de asignación, concesión, autorización o permiso, otorgados por el Gobierno Federal, de acuerdo con la zona de disponibilidad de agua en que se efectúe su extracción de conformidad a la división territorial contenida en el artículo 231 de esta Ley.

Artículo 223.- Por la explotación, uso o aprovechamiento de aguas nacionales a que se refiere este Capítulo, se pagará el derecho sobre agua, de conformidad con la zona de disponibilidad de agua en que se efectúe su extracción y de acuerdo con las siguientes cuotas:

A.- Por las aguas provenientes de fuentes superficiales o extraídas del subsuelo, a **excepción de las del mar**, por cada metro cúbico: [...]

B.- Por las aguas provenientes de fuentes superficiales o extraídas del subsuelo, a **excepción de las del mar**, se pagará el derecho sobre agua por cada mil metros cúbicos, destinadas a: [...]

C.- Por las aguas provenientes de fuentes superficiales o extraídas del subsuelo, a **excepción de las del mar**, destinadas a uso agropecuario, se pagará el derecho sobre agua por cada metro cúbico que exceda el volumen concesionado a cada distrito de riego o por cada metro cúbico que exceda el volumen concesionado a los usuarios agropecuarios restantes, conforme a las siguientes cuotas: [...]"
(Énfasis añadido)

Lo anterior se traduce en que el uso, explotación o aprovechamiento de las aguas nacionales provenientes del mar, no son actividades gravadas por las que deba enterarse el pago de los derechos correspondientes, pues el legislador dispuso la exención fiscal al uso aprovechamiento y explotación de aguas salobres.

Por lo tanto, resulta fundamental destacar que la autoridad involucrada en ningún momento pone en duda que la contribuyente no haya utilizado aguas salobres, es decir, provenientes del mar, durante el ejercicio fiscal de 2009 sino que, lo que básicamente sostiene es que la empresa si bien cuenta con certificados de aprovechamiento de aguas interiores salobres que cubren de los ejercicios 2003 a 2012, dichos certificados no cubren el ejercicio de 2009, por lo que de tal omisión de carácter estrictamente formal hace depender la pérdida de la exención y la generación del gravamen como si se tratara de aguas nacionales gravadas. En otras palabras, la autoridad no objeta el grado de salinidad de las aguas aprovechadas, sino tan sólo señala que (página 9 del oficio de observaciones) se observa que no se realizó el pago de derechos por uso u aprovechamiento de aguas nacionales del subsuelo por el ejercicio fiscal de 2009: Toda vez que su mandante no acredita contar con **certificado de aprovechamiento de aguas interiores salobres o documento alguno que le otorgue gozar de la exención de pago de los derechos por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales a que se refiere el artículo 224, fracción VI, de la Ley Federal de Derechos vigente en 2009;.."**

Por lo tanto, si el agua que aprovecha y explota el contribuyente es proveniente del mar, en términos de los dispositivos transcritos su actividad no puede generar el hecho imponible, lo cual es aceptado por la autoridad pues en el oficio de observaciones que se analiza, se insiste, no argumenta que el pago de derechos se genere por la calidad de agua que usa y aprovecha, sino por la falta del certificado que prescribe el artículo 224 de la Ley Federal de Derechos, el cual a la letra dice, en lo que interesa:

"Artículo 224.- No se pagará el derecho a que se refiere este Capítulo, en los siguientes casos:
[...]

VI.- Por la explotación, extracción, uso o aprovechamiento de las aguas interiores salobres, cuando se obtenga certificado expedido por la Comisión Nacional del Agua en el que se establezca que dicha agua contiene más de 2,500 miligramos por litro, de sólidos disueltos totales, independientemente de si se desaliniza o se trata. Dicho certificado será válido durante tres ejercicios fiscales contado aquél en que fue expedido.

El certificado deberá solicitarse dentro de los tres primeros meses del ejercicio fiscal de que se trate. En caso de ser solicitado posteriormente al plazo antes señalado, será válido a partir del momento en que se solicitó.

*Estos contribuyentes deberán tener instalados dispositivos de medición tanto a la entrada como a la salida de las aguas.
[...]"*

(Énfasis añadido)

Es importante destacar que si bien el certificado a que se refiere el precepto transcrito resulta un elemento relevante para gozar de la exención correlativa, lo cierto es que en el caso no se trata de una empresa que por primera vez pretendiera disfrutar de la exención correspondiente a aguas salobres, sino de una empresa que como reconoce la autoridad ha venido aprovechando las aguas del mar, según su título de concesión de

manera sistemática por casi una década, por lo que resultaría absurdo y fuera de toda lógica el que un solo año intermedio utilizara aguas nacionales no provenientes del mar, hecho que además se encuentra fuera de discusión, como se ha dicho.

Así, el contribuyente exhibió los certificados de aprovechamiento de aguas interiores salobres correspondientes a los ejercicios fiscales 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2010, 2011 y 2012, razón por la cual, es autorizado inducir que durante todo ese lapso de 2003 a 2012, incluido el ejercicio fiscal 2009, ***** ha utilizado, explotado y aprovechado aguas salobres, hecho que se insiste, la autoridad jamás pone en duda.

Al respecto, resulta importante destacar que el artículo 21, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, establece *“En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias”*.

Aunado a lo anterior es necesario y de particular importancia destacar que el supuesto jurídico previsto en la ley para la aplicación de la exención en el pago de los derechos no lo constituye el certificado que acredite la calidad del agua utilizada, expedido por la Comisión Nacional del Agua, sino el uso, aprovechamiento y explotación de aguas provenientes del mar. Razonar al contrario sería tanto como decir que en el caso de una empresa que aun contando con certificado se acreditara que está utilizando indebidamente aguas que no tienen el grado de salinidad exigido, la autoridad carecería de facultades para revisar y fincar las diferencias respectivas, ya que el certificado pasaría de ser un requisito formal y de control a ser el sustento mismo de la exención, lo que resultaría absurdo.

Efectivamente, de la interpretación pro-persona de los artículos citados de la Ley Federal de Derechos, se advierte que la exención fiscal prevista por el legislativo federal, cumple con el propósito de incentivar el uso y aprovechamiento de las aguas salobres, evitando la sobreexplotación de los mantos acuíferos de agua potable, pues su propósito es garantizar un desarrollo ecológico sustentable, así la sola ausencia en la obtención del certificado no modifica per se la calidad del agua explotada.

Es pertinente señalar que el contribuyente además de manifestar que se ubica en la hipótesis prevista para el ejercicio de la exención, pues el agua que usa y aprovecha contiene más de 2,500 miligramos por litro, de sólidos disueltos totales, agregó que ello puede comprobarse mediante los resultados de laboratorio correspondientes al ejercicio fiscal 2009, efectuados en un laboratorio certificado por la propia Comisión Nacional del Agua y la Entidad mexicana de Certificación.

Adicionalmente el contribuyente cuenta con el título de concesión *****, del 1° de julio de 2004, respecto del cual obtuvo la prorroga en su vigencia el 10 de mayo de 2010, del que se desprende su derecho para aprovechar, usar o explotar aguas subterráneas nacionales salobres, las que se encuentran exentas del pago de derechos establecido en el artículo 223 de la Ley Federal de Derechos.

Ahora bien, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estima necesario que las autoridades fiscales federales observen lo dispuesto en el nuevo texto del artículo 1° Constitucional que entró en vigor el 11 de junio de 2011, que en sus párrafos segundo y tercero, establece:

“Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.”

Máximas constitucionales que ya fueron interpretadas por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableciendo que todas las autoridades del país que no ejerzan funciones jurisdiccionales, deben interpretar los derechos humanos de la manera que más favorezca a la persona, sin que estén por ello facultadas para declarar la invalidez de las normas o para desaplicarlas en los casos concretos.

Lo anterior se traduce en que dentro del ámbito de sus competencias, tienen la obligación de aplicar las normas correspondientes haciendo la interpretación más favorable a la persona para lograr su protección más amplia, situación que a consideración de esta Procuraduría no sucedió en la especie.

En ese orden de ideas y tomando en cuenta el mandato establecido en el artículo 1° constitucional, segundo párrafo y el principio de aplicación pro-persona de las normas a favor del mayor beneficio de los gobernados, si el único fundamento con que cuenta la autoridad para llegar a requerir el cobro de derechos por el ejercicio fiscal de 2009 es la sola falta del certificado por ese ejercicio, es recomendable que la autoridad atienda a cual es la hipótesis gravada y si la misma fue actualizada o no por el contribuyente y no que le dé a la omisión de un requisito formal el efecto de presuntiva en contra del contribuyente y de pérdida del derecho.

Finalmente, no pasa desapercibido para esta Procuraduría que la emisión del oficio de observaciones es parte del procedimiento por el que las autoridades fiscales ejercen sus facultades de comprobación dentro de una visita domiciliaria, conocido comúnmente como revisión de escritorio o gabinete, cuyo objetivo es dar a conocer al contribuyente o responsable solidario los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de aquéllos, a efecto de que, dentro del plazo establecido por la propia norma, presente los elementos necesarios que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en él, o bien, corrija su situación fiscal, si opta por ello.

Asimismo, esta Recomendación no prejuzga sobre ningún otro elemento o dato diferente que aparezca en el procedimiento de fiscalización a que es sujeto el contribuyente, que no sea el estrictamente analizado en este documento referido a la ausencia del certificado x por el ejercicio 2009. Igualmente, al no ser vinculatoria no constituye impedimento alguno para el ejercicio de dichas facultades.

Por todo lo antes expuesto, en términos de los artículos 22, fracción II y 23 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; y, 59, fracción VIII y 61 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se formula la siguiente:

IV. RECOMENDACIÓN Y MEDIDAS CORRECTIVAS.

PRIMERA.- Esta Procuraduría es competente para conocer de la presente queja en análisis, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 5, fracción III, de su Ley Orgánica, así como por el diverso 53 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría.

SEGUNDA.- Se recomienda al ***** , **DIRECTOR GENERAL DEL ORGANISMO DE CUENCA ***** DE ***** , DE LA COMISIÓN NACIONAL DEL AGUA, que atienda a** cual es efectivamente la hipótesis gravada y si la misma fue actualizada o no por el contribuyente respecto de los derechos causados por el uso de aguas nacionales durante el ejercicio fiscal 2009, en los términos y consideraciones expuestos en esta Recomendación.

No se imponen medias correctivas.

TERCERA. - Se recomienda asimismo a la autoridad, cumpla con lo ordenado por el artículo 1° Constitucional promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos humanos del contribuyente de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, buscando la protección más amplia del gobernado.

CUARTA.- Se concede, en términos del artículo 25 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, plazo de **TRES** días hábiles siguientes al en que surta efectos la notificación de esta Recomendación para que la autoridad informe si la acepta o no.

Se informa a la autoridad que en términos de dicha Ley Orgánica y los Lineamientos de esta Procuraduría, la Recomendación se hará pública en caso de no acatarla.

Notifíquese acompañando las documentales que resulten necesarias, a fin de que la autoridad cuente con los elementos suficientes para cumplir con la presente Recomendación.

LA PROCURADORA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

LIC. DIANA ROSALÍA BERNAL LADRÓN DE GUEVARA

Criterio sostenido:

Criterio sustantivo: 4/2013/CTN/CS-SPDC

ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DE CUENTAS BANCARIAS. LA ACTUACIÓN IRREGULAR DE LA AUTORIDAD FISCAL MOTIVA QUE LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE PUEDA SEÑALAR COMO MEDIDA CORRECTIVA EL PAGO DE LOS DAÑOS Y PERJUICIOS OCASIONADOS. Cuando la autoridad fiscal ordena la inmovilización de las cuentas bancarias de un contribuyente, so pretexto de que no fue localizado en su domicilio cuando se le iba a notificar en su carácter de tercero en el procedimiento de facultades de comprobación; si queda demostrado, en el propio trámite de la queja, que el contribuyente sí dio aviso en tiempo y forma de su cambio de domicilio, lo que incluso, reconocido por la autoridad, la motivó a levantar la medida de inmovilización; la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, con fundamento en los artículos 1º, párrafo tercero, y 113, párrafo segundo, de la Constitución Política; 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 23, segundo párrafo, de la Ley Orgánica de esta Procuraduría, puede recomendar como medida correctiva la reparación de los daños y perjuicios causados a la contribuyente cuando ésta los acredita en el propio procedimiento de queja, pues el texto constitucional mandata que el Estado es responsable patrimonialmente de su actuación irregular.

Recomendación
5/2012

EXPEDIENTE: *****

CONTRIBUYENTE: *****

México, Distrito Federal, a trece de abril del dos mil doce.

ADMINISTRADOR LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE *****

SUBADMINISTRADOR LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL *****

SUBADMINISTRADOR LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL *****

VISITADORA ADSCRITA A LA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE

TODOS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.
PRESENTES

Con fundamento en los artículos 1º., párrafos primero, segundo y tercero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 5 fracciones III y IX, 21, 22 fracción II, 23 y 27 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; 61, 62 y 63 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría, se emite la presente Recomendación, con base en los siguientes:

I. ANTECEDENTES

1.- El 15 de noviembre del 2011, la ***** , en su carácter de apoderado legal de la empresa ***** , personalidad debidamente acreditada mediante instrumento notarial No. ***** , de fecha ***** , otorgado ante la fe del ***** , Notario Público No. ***** , de ***** , promovió ante esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente QUEJA en contra de actos de la **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE ***** DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, manifestado medularmente lo siguiente:

*"a) Que el 25 de octubre de 2011, la contribuyente con R.F.C.. ***** , se percató que a quince cuentas de ***** , una de ***** y una de ***** , no podía tener acceso; que en atención a ello, acudió a una sucursal ***** en donde se le informó que a través del oficio ***** emitido por la Administración de Auditoría Fiscal de ***** del Servicio de Administración Tributaria, se le ordenó el aseguramiento de todas las cuentas de la empresa; para lo cual la contribuyente el 31 de octubre de 2011 presentó un escrito ante esa autoridad fiscal, solicitando el levantamiento del embargo realizado las cuentas de que se trata. Manifestando al efecto que el domicilio que tiene la empresa corresponde a la circunscripción de la Administración de Auditoría Fiscal de *****], acreditando que esta autoridad tiene conocimiento de ello, con la impresión del Registro Federal de Contribuyentes y*

con diversas verificaciones domiciliarias que le han realizado; razón por la cual acude ante esta Procuraduría toda vez que desconoce el motivo por el cual la autoridad ha embargado sus cuentas bancarias, violando por ello sus derechos como contribuyente, y solicitando se levante tal embargo en virtud de que el mismo le está generando, entre otros, daños económicos”.

2.- Por acuerdo del 15 de noviembre del 2011, se admitió a trámite la queja de mérito, requiriéndose en dicho acto, a través de oficio número *****, notificado a la **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE ***** DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, al día siguiente, para que rindiera el informe respecto de los actos que se le atribuían, acompañando las documentales que estimara conducentes.

3.- El 22 de noviembre del 2011, por oficio de número *****, fechado el 18 de noviembre, la **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE ***** DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, por conducto del **SUBADMINISTRADOR LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL *******, rindió el informe solicitado, respecto de los actos que se le atribuían.

4.- Mediante acuerdo de fecha 29 de noviembre del 2011, esta Procuraduría ejerció la facultad de acciones de investigación necesarias a fin de obtener la información indispensable para estar en aptitud de emitir el acuerdo de conclusión correspondiente, requiriendo a la quejosa con el objeto de que se pronunciara respecto del informe rendido por la autoridad arriba descrito y en el que se refiere al oficio de número *****, dirigido a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores mediante del cual se solicitó el levantamiento del aseguramiento precautorio con folio *****, de las cuentas bancarias de la contribuyente.

5.- El 1° de diciembre de 2011, se recibió en esta Procuraduría escrito libre signado por la apoderada legal de la promovente, donde informó la liberación de sus cuentas bancarias, no obstante ello amplió los actos motivo de la queja al manifestar que con el embargo practicado por la autoridad, se le causaron daños y perjuicios.

6.- Por acuerdo del día 6 de diciembre de 2011, esta Procuraduría solicitó al contribuyente aportara elementos relacionados con los daños y perjuicios que a su consideración se causaron por los actos de las autoridades responsables.

7.- Mediante Acuerdo de Requerimiento fechado el 14 de febrero de 2012, debidamente notificado el 16 de los mismos, emitido por esta Procuraduría se previno a la contribuyente a efecto de que en un término no mayor a cinco días hábiles, desahogara el requerimiento formulado mediante el auto de fecha 6 de diciembre de 2011; apercibiéndola de que caso contrario se determinaría inactividad del procedimiento una vez transcurrido el plazo precedente.

8.- El 24 de febrero del año en curso, se recibió en las oficinas de esta Procuraduría, escrito signado por la apoderada legal de la contribuyente, con el cual en atención al requerimiento arriba enunciado solicita una prórroga de 10 días a fin de aportar la información requerida, siendo acordada su petición en sentido favorable mediante auto dictado la misma fecha.

9.- Con fecha 6 de marzo de 2012, se recibió escrito signado por la *****, en su calidad de apoderada legal de *****, en el cual realiza diversas manifestaciones respecto de los daños y perjuicios causados por el embargo practicado por la autoridad hacendaria.

10.- Con el escrito arriba referido, el 12 de marzo de 2012 se dictó acuerdo por medio del cual se dio vista a la **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE ***** DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, asimismo se requirió a la autoridad involucrada a efecto de que se pronunciara respecto de las imputaciones hechas por la contribuyente.

11.- El 21 de marzo del 2011, por oficio de número ***** , la **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE ***** DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, por conducto del **SUBADMINISTRADOR LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL *******, rindió el informe solicitado.

12.- Por proveído de 3 de abril del 2012, se levantó la suspensión decretada por haber sido agotadas las acciones de investigación a que se refiere el numeral 4 que antecede, permitiendo así la conclusión conforme al marco legal correspondiente del procedimiento de queja instaurado por *****

A partir de las actuaciones señaladas, se efectúan las siguientes:

II. CONSIDERACIONES

Del análisis realizado en su conjunto a las constancias que conforman el expediente de mérito y de la valoración a las pruebas aportadas por las partes, en términos de los artículos 130 del Código Fiscal de la Federación y 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en relación con Segundo Transitorio del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1° de diciembre de 2005, por el que se deroga el Título VI del Código Fiscal de la Federación, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que en el presente caso, el **ADMINISTRADOR LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE *******, **SUBADMINISTRADOR LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL *******, **SUBADMINISTRADOR LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL ******* y la **VISITADORA ADSCRITA A LA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE ******* **TODOS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, violaron en perjuicio del contribuyente sus derechos fundamentales de legalidad, certeza, y seguridad jurídica, al ordenar la inmovilización de sus cuentas bancarias con fundamento en el artículo 40, fracción III del Código Fiscal de la Federación sin acreditar que el contribuyente obstaculizó sus facultades de fiscalización, ya que en la especie el contribuyente había presentado aviso de cambio de domicilio fiscal con antelación al ejercicio de dichas facultades, atento a lo siguiente:

A.- El contribuyente en su solicitud de queja adujo concretamente lo siguiente:

“TRANSCRIPCIÓN HECHA EN EL NÚMERO 1 DEL APARTADO DE ANTECEDENTES”

B.- Del informe rendido por la autoridad **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE ******* mediante oficio ***** , se desprende:

*“(…) ASÍ MISMO EN VIRTUD DE QUE NO SE LOGRÓ NOTIFICAR LA ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA EN EL DOMICILIO FISCAL QUE ESTA AUTORIDAD TENÍA REGISTRADO EN SU BASE DE DATOS UBICADO EN: ***** , ***** COLONIA ***** , DELEGACIÓN ***** C.P. ***** , ***** , SE ACTUALIZÓ LA HIPÓTESIS CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 40, PRIMER PÁRRAFO III DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, TODA VEZ QUE AL NO LOCALIZARSE LA CONTRIBUYENTE EN EL CITADO DOMICILIO FISCAL, IMPIDIÓ EL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE ESTA AUTORIDAD FISCAL Y E CONSECUENCIA ESTA ADMINISTRACIÓN LOCAL SE ENCONTRÓ FACULTADA PARA DECRETAR EL ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DE LA CUENTA BANCARIA DE LA HOY QUEJOS.*

*EN TAL VIRTUD, COMO SE DESPRENDE DE LOS ANTECEDENTES, ASÍ COMO DE LOS FUNDAMENTOS Y MOTIVOS ESGRIMIDOS, Y TODA VEZ QUE ESTA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE ***** GIRO EL OFICIO ***** DE FECHA 15 DE NOVIEMBRE DE 2011, DIRIGIDO A LA COMISIÓN NACIONAL BANCARIA Y DE VALORES, QUE CONTIENE LA ORDEN DE LEVANTAMIENTO DEL ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO CON FOLIO ***** , POR LO QUE EN DERECHO CORRESPONDERÍA A ESA H. PROCURADURÍA, ES DECLARAR SIN MATERIA LA PRESENTE QUEJA SIN QUE SE CONSIDEREN DE LA MISMA, ELEMENTOS U OBSERVACIONES PARA EMITIR ALGUNA RECOMENDACIÓN, EN RELACIÓN AL AUTO EMITIDO POR ESTA AUTORIDAD, AL HABER RESUELTO LA PETICIÓN DE LA HOY QUEJOSA REALIZADA MEDIANTE ESCRITO DEL 31 DE OCTUBRE, **ORDENANDO EL LEVANTAMIENTO DEL ASEGURAMIENTO DEL EMBARGO PRECAUTORIO DE SUS CUENTAS BANCARIAS, POR COMPROBAR QUE SU DOMICILIO FISCAL SE ENCUENTRA DENTRO DE LA CIRCUNSCRIPCIÓN TERRITORIAL DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL ***** .(…)**”*

Destacan de las constancias anexas al informe que nos ocupa las siguientes:

a) Oficio ***** de fecha 19 de julio de 2011, suscrito por el **ADMINISTRADOR LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL EL *******, mediante el cual se ordenó la práctica de una visita domiciliaria con relación a operaciones en su carácter de tercero del contribuyente *****

b) Constancia de hechos de fecha 11 de agosto de 2011, levantada a folios números ***** **al *******, **suscrita por la ***** VISITADORA ADSCRITA A LA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE *******.

c) Oficio ***** de fecha 19 de octubre de 2011, suscrito por el **SUBADMINISTRADOR LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL ******* en suplencia por ausencia del **ADMINISTRADOR LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL EL ******* mediante el cual se le comunica a la contribuyente ***** el aseguramiento de sus cuentas bancarias.

d) Oficio ***** de fecha 15 de noviembre de 2011, suscrito por el **SUBADMINISTRADOR LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL ******* en suplencia por ausencia del **ADMINISTRADOR LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL EL ******* mediante el cual se le informa a la contribuyente ***** el levantamiento del aseguramiento de sus cuentas bancarias.

C.- En su ampliación de queja de fecha 1 de diciembre de 2011, el contribuyente manifestó lo siguiente:

"(...) Hasta el día 23 de noviembre de 2011 se podía ya acceder a las cuentas bancarias, informando a la procuraduría de la defensa del contribuyente a través de un correo electrónico.

Debido a lo anterior la empresa *** tiene los siguientes daños y perjuicios:**

a) Al 17 de noviembre de 2011, al no tener acceso a las cuentas bancarias, se deberán pagar recargos y actualizaciones de contribuciones del mes de octubre del año en curso, el cálculo estimado es de \$7,975.81

b) El día 18 de noviembre de 2011 a las 14:15 hrs dejaron un citatorio del instituto del fondo nacional de la vivienda para los trabajadores; siendo el día 22 de noviembre de 2011 que se firma, el acta de notificación de multas por contribución es por la cantidad de \$50,451.74

c) La empresa tiene contratado un crédito pyme al banco y por no poder pagar a tiempo, generaran intereses moratorios por el vencimiento de dicho compromiso.

d) El día 30 de noviembre de 2011 nos presentamos al banco para solicitar chequeras y nos informaron que por haber existido una orden judicial de bloqueo de cuentas bancarias por parte de hacienda. Habían destruido las chequeras en existencia. Por lo que, se debe presentar una carta al banco para solicitar nuevas chequeras.

e) Al no disponer la empresa de recursos propios se atrasaron los pagos a proveedores, así como, los pagos al personal contratado por la empresa, lo que implicó un deterioro crediticio y de imagen de la empresa, para poder cumplir con todos los proyectos programados con los clientes.

Se tuvo que recurrir a financiamientos externos, que va a tener un costo adicional, para poder hacer frente a los compromisos urgentes de la empresa. (...)"

(Énfasis añadido)

D.- Del informe rendido por la autoridad **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE ******* mediante oficio ***** , se desprende:

"(...) ASÍ MISMO, EN VIRTUD DE QUE NO SE LOGRÓ NOTIFICAR LA ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA EN EL DOMICILIO FISCAL QUE ESTA AUTORIDAD TENIA REGISTRADO EN SU BASE DE DATOS UBICADO EN: ***** , ***** , COL. ***** , DELEG. ***** , C.P. ***** , SE ACTUALIZÓ LA HIPÓTESIS CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 40, PRIMER PÁRRAFO FRACCIÓN 111 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, **TODA VEZ QUE AL NO LOCALIZARSE LA CONTRIBUYENTE EN EL CITADO DOMICILIO FISCAL**, IMPIDIÓ EL INICIO DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE ESTA AUTORIDAD FISCAL Y EN CONSECUENCIA ESTA ADMINISTRACIÓN LOCAL SE ENCONTRÓ FACULTADA PARA DECRETAR EL ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DE LAS CUENTAS BANCARIAS DE LA HOY QUEJOSA.

AHORA BIEN, EN VIRTUD DE QUE CON ESCRITO DE FECHA 31 DE OCTUBRE DE 2011. EL CUAL FUE INGRESADO POR OFICIALÍA DE PARTES DE ESTA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE ***** , EN LA MISMA FECHA Y AL CUAL LE FUE ASIGNADO EL FOLIO NÚMERO ***** LA ***** EN SU CARÁCTER DE REPRESENTANTE LEGAL DE LA HOY QUEJOSA, SOLICITÓ EL "DESASEGURAMIENTO" (SIC) DE LAS CUENTAS BANCARIAS DE LA CONTRIBUYENTE ***** , **MANIFESTANDO QUE REALIZÓ CAMBIO DE DOMICILIO FISCAL EL 08 DE NOVIEMBRE DE 2010 AL UBICADO EN CALLE ***** NÚMERO ***** , ***** , COLONIA ***** . DELEGACIÓN ***** , C.P. ***** , ***** , PARA LO CUAL PROPORCIONÓ AVISO DE ACTUALIZACIÓN O MODIFICACIÓN DE SITUACIÓN FISCAL DE FECHA 8 DE NOVIEMBRE DE 2010**, ESTA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE ***** , GIRÓ EL OFICIO ***** DE FECHA 15 DE NOVIEMBRE DE 2011, DIRIGIDO A LA COMISIÓN NACIONAL BANCARIA Y DE VALORES, QUE CONTIENE LA ORDEN DE LEVANTAMIENTO DE ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO CON FOLIO ***** , POR LO QUE LA CITADA COMISIÓN EMITIÓ COMPROBANTE DE ENVÍO Y ACUSE DE RECEPCIÓN, AMBOS DE FECHA 16 DE NOVIEMBRE DE 2011.

(...)

ES IMPORTANTE DESTACAR, QUE ESA H. PROCURADURÍA AL EMITIR EL ACUERDO DE CONCLUSIÓN, DEBE TOMAR EN CONSIDERACIÓN **QUE ESTA UNIDAD ADMINISTRATIVA COMO SE ACREDITÓ, EN ESTE ACTO Y AL RENDIR EL INFORME RESPECTIVO, QUE LA ACTUACIÓN DE ESTA AUTORIDAD CON MOTIVO DEL EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN, Y DEL CUAL DERIVÓ EL ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DE CUENTAS BANCARIAS, POR NO LOCALIZAR AL CONTRIBUYENTE, EN NINGÚN MOMENTO LE OCASIONÓ UN DAÑO O PERJUICIO ALGUNO**, YA QUE COMO PODRÁ VERIFICAR ESE H. ÓRGANO, AL MOMENTO DE SOLICITAR LA CONTRIBUYENTE QUE NOS OCUPA EL "DESASEGURAMIENTO" EN SU ESCRITO DE FECHA 31 DE OCTUBRE DE 2011, Y AL ACREDITAR QUE SI HABÍA REALIZADO CAMBIO DE DOMICILIO FISCAL, ESTA AUTORIDAD PROCEDÍO AL LEVANTAMIENTO DE ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO ANTE LA COMISIÓN NACIONAL BANCARIA Y DE VALORES, EL 17 DE NOVIEMBRE DE 2011.

ES IMPORTANTE PRECISAR, QUE NO OBSTANTE LO EXPUESTO, SI LA CONTRIBUYENTE NO SE ENCONTRABA CONFORME CON LA RESOLUCIÓN EMITIDA POR ESTA AUTORIDAD, LA MISMA TENÍA EXPEDITOS LOS RECURSOS NECESARIOS PARA HACER VALER SU INCONFORMIDAD, ATENTO A LO PREVISTO POR EL ARTÍCULO 125 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 32 Y 33 DE LA LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA Y 58-1 A, 58-15 DE LA LEY FEDERAL DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO; POR LO QUE SE SOLICITA SE TENGA POR ATENDIDA LA VISTA QUE SE OTORGÓ A ESTA AUTORIDAD, Y SE CONSIDEREN LOS ARGUMENTOS VERTIDOS RESPECTO A LAS DOCUMENTALES APORTADAS POR LA CONTRIBUYENTE QUE NOS OCUPA, TAL Y COMO SE PRECISÓ EN EL ACUERDO DE FECHA 12 DE MARZO DE 2012, Y SE DECLARE INCOMPETENTE POR NO SER LA VÍA IDÓNEA PARA IMPUGNAR EL PROCEDER DE ESTA AUTORIDAD. (...)."

(Énfasis añadido)

De las documentales remitidas por la ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE ***** , mediante oficio ***** , se considera oportuno destacar:

- Del oficio ***** de fecha 19 de julio de 2011, mediante el cual se ordenó la práctica de una visita domiciliaria con relación a operaciones en su carácter de tercero del contribuyente ***** se advierte en lo que nos interesa, que dicha orden se emitió con fecha **9 de julio de 2011, para ser notificada en el domicilio ubicado en Calle de ***** , ***** , Colonia ***** , Delegación ***** C.P. ***** , *******, siendo que a foja 004 del expediente en que se actúa, se tiene el "AVISO DE ACTUALIZACIÓN O MODIFICACIÓN DE SITUACIÓN FISCAL", con número de folio ***** , de fecha **8 de noviembre de 2010**, por

medio del cual ***** realizó trámite de cambio de domicilio fiscal, siendo a partir de la última fecha señalada el domicilio registrado por la contribuyente ante el SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, es el ubicado en **Calle ***** número *******, ***** **Colonia *******, **Delegación *******, **C.P. *******, ***** por lo que resulta innegable que el acto de autoridad se encontraba viciado de origen, al ordenar el inicio de facultades de comprobación en un domicilio diferente al señalado por la contribuyente en el Registro Público del Contribuyente.

- De la constancia de hechos de fecha 11 de agosto de 2011, levantada a folios números ***** al ***** suscrita por la ***** VISADORA ADSCRITA A LA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE ***** sustancialmente se desprende la notificación del oficio de visita domiciliar ordenada a ***** diligencia de notificación que fue practicada en el domicilio ubicado en Calle ***** ***** Colonia ***** Delegación ***** C.P. ***** el cual no corresponde al domicilio fiscal de la contribuyente.

- Del oficio ***** de fecha 19 de octubre de 2011, suscrito por el SUBADMINISTRADOR LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL ***** en suplencia por ausencia del ADMINISTRADOR LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL ***** mediante el cual se le comunica a la representante legal de la contribuyente ***** el aseguramiento de sus cuentas bancarias, es importante destacar, que del contenido de dicha documental se advierte que la autoridad emisora, motiva su actuación de la siguiente forma “lo anterior toda vez que su representada no fue localizada en el domicilio fiscal que manifestó para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, el ubicado en ***** ***** ..” siendo esto contrario a la realidad, toda vez que como ya se dijo, a partir del día 8 de noviembre del año 2010, fecha posterior a aquella en que se emitió la documental analizada el domicilio registrado ante el SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, es el ubicado en Calle ***** número ***** ***** Colonia ***** Delegación ***** C.P.***** *****.

- Del oficio ***** de fecha 15 de noviembre de 2011, suscrito por el SUBADMINISTRADOR LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL ***** en suplencia por ausencia del ADMINISTRADOR LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL ***** mediante el cual se le informa a la contribuyente ***** el levantamiento del aseguramiento de sus cuentas bancarias; es de mencionarse que la autoridad emisora utiliza como argumento para el levantamiento del embargo de las cuentas bancarias el siguiente: “razón por la cual la causal por la que se practicó el aseguramiento precautorio ha desaparecido”, siendo que a consideración de esta Procuraduría, la causal por la cual se determinó embargar las cuentas bancarias de la contribuyente, no desapareció, **simplemente nunca existió**; ello es así al señalar que de la simple correlación que existe entre las fechas en que se ordenó la práctica de la visita domiciliar con relación a operaciones en su carácter de tercero, y la fecha en que la contribuyente presentó ante el SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, el trámite de actualización o modificación de situación fiscal, en la que informó el cambio de domicilio fiscal, es evidente que la autoridad hacendaria en forma ilegal emitió una orden de visita a la contribuyente a un domicilio diverso a aquel que quedó actualizado en el Registro Federal de Contribuyentes, en fecha 8 de noviembre del año 2010.

No pasa desapercibido para este Organismo encargado de garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, que del análisis de las documentales públicas remitidas por la autoridad hacendaria al momento de rendir el informe contenido en el oficio ***** se advierte que la **ADMINISTRACIÓN DE AUDITORÍA FISCAL DE ***** DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, carecía de facultades** para emitir desde la orden de visita domiciliar contenida en el oficio

*****, comunicado de aseguramiento de cuentas bancarias emitido por oficio *****; ello es así al señalar que utiliza como fundamentos jurídicos para autenticar su actuación el artículo Primero, primer párrafo, fracción LXVI del Acuerdo por el que se establece la circunscripción territorial de las unidades administrativas regionales del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de mayo de 2008, modificado mediante acuerdos publicados el 18 de julio de 2008, 11 de noviembre de 2009 y 23 de julio de 2010 en el mismo medio oficial, siendo que como ha quedado plenamente acreditado, el domicilio fiscal de la contribuyente desde el 8 de noviembre del año 2010, se encontraba ubicado en la Calle ***** número ***** , ***** , Colonia ***** , Delegación ***** , C.P. ***** , ***** , por lo que la autoridad facultada para ejecutar cualquier acto de fiscalización era la **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DEL CENTRO DE ***** DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**. Corroboró lo arriba señalado que la misma autoridad **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE ***** DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, al rendir su informe ***** , describe literalmente **“ordenando el levantamiento del aseguramiento precautorio de sus cuentas bancarias, por comprobar que su domicilio fiscal se encuentra dentro de la circunscripción territorial de la ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE *****”**, situación que debió corroborarse desde el momento en que pretendía iniciar las facultades de comprobación que dan origen al acto que en esta vía se estudia.

III. OBSERVACIONES:

Se encuentra probado en el expediente de la presente queja que la contribuyente exhibió copia simple del “AVISO DE ACTUALIZACIÓN O MODIFICACIÓN FISCAL”, presentado ante el Servicio de Administración Tributaria en términos de los artículos 25, fracción IV y 26, fracción III del Reglamento del Código Fiscal de la Federación **el 8 de noviembre de 2010**, en el que señaló como nuevo domicilio fiscal, el ubicado en **Calle ***** número ***** , ***** , Colonia ***** , Delegación ***** , C.P. ***** , ***** , hecho que fue reconocido por la autoridad responsable al rendir su informe en el punto número 6.**

Esto es, que a la fecha en la que se giró la orden de visita de visita contenida en el oficio ***** **de fecha 19 de julio de 2011** y consecuentemente el aseguramiento precautorio de las cuentas del contribuyente, solicitado mediante oficio ***** de fecha **19 de octubre de 2011**, la contribuyente ***** , ya tenía dado de alta un diverso domicilio.

Ahora bien, la autoridad involucrada en reconocimiento de lo anterior, con fecha 15 de noviembre del año 2011, mediante oficio ***** , restituyó los derechos de la contribuyente, ordenando liberar sus cuentas bancarias el 31 de octubre del año 2011, según la documental que obra a foja 2 del expediente en que se actúa.

Sin embargo, el caso es que la contribuyente estima que con el embargo ilegal e improcedente de sus cuentas bancarias se le causaron daños y perjuicios.

De las constancias que obran en el expediente, se desprende lo siguiente:

1. Mediante oficio ***** de fecha 19 de octubre de 2011, dirigido a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, se ordenó el aseguramiento precautorio que nos ocupa con folio ***** , por lo que la Comisión emitió comprobante de envío y acuse de recepción, ambos de fecha 19 de octubre de 2011.
2. Mediante oficio ***** de fecha 15 de noviembre de 2011, dirigido a la Comisión Nacional

ficha de depósito de pago en ***** de fecha 2 de diciembre de 2011 (folio ***** y ***** de autos en el expediente en que se actúa).

De la que se desprende que el Instituto de Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores emitió el 18 de noviembre de 2011, una determinación por omisión en el pago de aportaciones y amortizaciones a dicho Instituto por concepto de multa por un monto total de 50,451.74 correspondiente a las aportaciones y amortizaciones del periodo 2011-05, que comprende al bimestre de septiembre a octubre de 2011.

Así, los patrones tienen la obligación de determinar el monto de las aportaciones del 5% sobre el salario diario integrado de los trabajadores a su servicio y efectuar su pago en las entidades receptoras que actúen por cuenta y orden del propio Instituto; y la de hacer los descuentos a los salarios de los trabajadores y enterar los importes correspondientes en la forma y términos que establece la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, destinados a la amortización de los créditos otorgados a los trabajadores.

En este sentido la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores en su artículo 29, fracción II menciona la obligación de los patrones de pagar el 5% sobre el salario de los trabajadores por medio de las entidades receptoras (bancos), por cada uno de sus trabajadores, en los plazos y con las disposiciones que establezcan los reglamentos mientras subsista la relación laboral, esto último, enviando el movimiento afiliatorio al Instituto Mexicano del Seguro Social o comprobando que el patrón no tiene vigente su registro patronal.

En este sentido, el Reglamento de Inscripción, Pago de Aportaciones y Entero de Descuentos del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (RIPAEDI), en su artículo 21 establece que los patrones deberán autodeterminar y pagar las aportaciones del 5% comentadas anteriormente y se hará por mensualidades vencidas a más tardar los días 17 del mes siguiente a aquel que corresponde el pago, atendiendo a lo que menciona el Código Fiscal de la Federación respecto a los días inhábiles.

En esta línea, la contribuyente exhibió diversos pagos por aportaciones de seguridad social relativos a cuotas obrero patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social, las aportaciones a las AFORES y las aportaciones a la cuenta del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores se realizaron en el *****, en la cuenta de cargo ***** con número de cliente v, a través de Banca Net *****, el correspondiente a:

- I. Período de pago 2011-01, aplicado en fecha 17 de febrero de 2011
- II. Período 2011-02, aplicado en fecha 17 de marzo de 2011
- III. Período 2011-02, aplicado en fecha 17 de marzo de 2011
- IV. Período 2011-03, aplicado en fecha 18 de abril de 2011
- V. Período 2011-04, aplicado en fecha 19 de mayo de 2011
- VI. Período 2011-04, aplicado en fecha 17 de junio de 2011
- VII. Período 2011-04, aplicado en fecha 17 de junio de 2011
- VIII. Período 2011-05, aplicado en fecha 22 de junio de 2011
- IX. Período 2011-06, aplicado en fecha 29 de julio de 2011
- X. Período 2011-06, aplicado en fecha 29 de julio de 2011
- XI. Período 2011-07, aplicado en fecha 23 de agosto de 2011
- XII. Período 08-2011, aplicado en fecha 20 de septiembre de 2011
- XIII. Período 2011-08, aplicado en fecha 20 de septiembre de 2011
- XIV. Período 2011-08, aplicado en fecha 3 de octubre de 2011
- XV. Período 08-2011, aplicado en fecha 4 de octubre de 2011
- XVI. Período 2011-09, aplicado en fecha 17 de octubre de 2011
- XVII. Período 2011-10, aplicado en fecha 02 de diciembre de 2011

En esta línea, sigue aduciendo la contribuyente, resulta evidente que la cuenta bancaria número ***** de la institución bancaria *****, aperturada a su nombre formó parte del embargo precautorio y que a través de la misma realizaba el pago de diversos servicios, pago a proveedores, así como pagos en el cumplimiento de sus obligaciones patronales frente a otras autoridades hacendarias, según se desprende de los estados de cuenta aportados por la hoy quejosa.

Conforme a lo anterior el contribuyente concluye que no pudo cumplir con su obligación de pago por el período 2011-5 (octubre-noviembre de 2011), y por tal razón la Institución aplica una multa, lo cual se derivó a causa de la inmovilización de las cuentas bancarias, ocasionando al contribuyente un perjuicio económico.

De lo anterior, se desprende que la contribuyente manifiesta en la presente queja que la cuenta bancaria número ***** de la institución bancaria *****, es indispensable para cumplir con sus obligaciones a las que se encuentra afecta como patrón o contratante de servicios, de ahí que ante la ilegal actuación de la autoridad al determinar el embargo de las cuentas bancarias de la contribuyente, se especifiquen y reclamen los daños y perjuicios que se le ocasionaron a *****, hechos que configuran de manera exacta la hipótesis prevista en el artículo 23, segundo párrafo, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, que a la letra dispone:

“Artículo 23....

*En la recomendación, se propondrán las medidas correctivas que procedan para la efectiva restitución de los afectados en sus derechos, y **si procede, la reparación de los daños y perjuicios que se hubiesen ocasionado.***

Ahora bien, el artículo 1° Constitucional establece en su párrafo tercero que “Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.”

En congruencia con el orden jurídico nacional e internacional la violación a derechos fundamentales obliga a la autoridad responsable a la reparación del daño causado. En México, esta obligación se consagra a nivel constitucional en el artículo 113, párrafo segundo, que determina la responsabilidad objetiva y directa del Estado cuando se produzcan daños a los particulares:

“(..)

La responsabilidad del Estado por los daños que, con motivo de su actividad administrativa irregular, cause en los bienes o derechos de los particulares, será objetiva y directa. Los particulares tendrán derecho a una indemnización conforme a las bases, límites y procedimientos que establezcan las leyes.

(..):”

Asimismo, la reparación del daño se encuentra prevista en otras disposiciones del derecho nacional, tales como: la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado y la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos y en particular en el artículo 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

“Artículo 34. *El Servicio de Administración Tributaria será responsable del pago de los daños y perjuicios causados por sus servidores públicos con motivo del ejercicio de las atribuciones que les correspondan.*

(..):”

En el ámbito internacional, el deber de reparar a cargo del Estado ante violaciones a derechos humanos está previsto en los Principios y directrices básicos sobre el derecho de las víctimas de violaciones manifiestas de las normas internacionales de derechos humanos y de violaciones graves del derecho internacional.¹

Al respecto, de acuerdo con los citados Principios:

“Una reparación adecuada, efectiva y rápida tiene por finalidad promover la justicia, remediando las violaciones manifiestas de las normas internacionales de derechos humanos o las violaciones graves del derecho internacional humanitario. La reparación ha de ser proporcional a la gravedad de las violaciones y al daño sufrido. Conforme a su derecho interno y a sus obligaciones jurídicas internacionales, los Estados concederán reparación a las víctimas por las acciones u omisiones que puedan atribuirse al Estado y constituyan violaciones manifiestas de las normas internacionales de derechos humanos o violaciones graves del derecho internacional humanitario (...)”.

A nivel regional, este deber encuentra regulación en el artículo 63.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que a la letra estipula que:

“Cuando decida que hubo violación de un derecho o libertad protegidos en esta Convención, la Corte [Interamericana de Derechos Humanos] dispondrá que se garantice al lesionado en el goce de su derecho o libertad conculcados. Dispondrá asimismo, si ello fuera procedente, que se reparen las consecuencias de la medida o situación que ha configurado la vulneración de esos derechos y el pago de una justa indemnización a la parte lesionada”.

En relación con este precepto la Corte Interamericana ha establecido que:

*“Refleja una norma consuetudinaria que constituye uno de los principios fundamentales del Derecho Internacional contemporáneo sobre la responsabilidad de los Estados. De esta manera, al producirse un hecho ilícito imputable a un Estado, surge de inmediato la responsabilidad internacional de éste por la violación de la norma internacional de que se trata, con el consecuente **deber de reparación y de hacer cesar las consecuencias de la violación**”²*

Además en su jurisprudencia ha establecido lo siguiente respecto al alcance y contenido de las reparaciones:

“Las reparaciones, como el término lo indica, consisten en las medidas que tienden a hacer desaparecer los efectos de las violaciones cometidas. Su naturaleza (...) depende del daño ocasionado (...)”³

*La reparación del daño ocasionado por **la infracción de una obligación internacional requiere, siempre que sea posible, la plena restitución (restitutio in integrum), la cual consiste en el restablecimiento de la situación anterior a la violación.** De no ser esto posible, cabe al tribunal internacional determinar una serie de medidas para que, además de garantizar el respeto de los derechos conculcados, se reparen las consecuencias que produjeron las infracciones (...)”⁴*

Asimismo, el artículo 23 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, señala que:

“Artículo 23.- Dentro de los cinco días siguientes a la recepción del informe de las autoridades responsables a que se refiere el artículo 19 de esta Ley, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, formulará una recomendación, analizando los hechos, los argumentos y pruebas, así como los elementos de convicción y las diligencias practicadas, a fin de determinar si las autoridades o servidores han violado o no los derechos de los afectados, al haber incurrido en actos u omisiones ilegales; señalando, en su caso, las prácticas en que hubieren incurrido las autoridades responsables.

*En la recomendación, se propondrán las medidas correctivas que procedan para la efectiva restitución de los afectados en sus derechos, y **si procede, la reparación de los daños y perjuicios que se hubiesen ocasionado.***

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en sus actuaciones tomará en cuenta tanto la buena fe que la Ley presume en los contribuyentes, como el interés público que existe en la recaudación de los tributos”.

¹ Principios y directrices básicos sobre el derecho de las víctimas de violaciones manifiestas de las normas internacionales de derechos humanos y de violaciones graves del derecho internacional humanitario a interponer recursos y obtener reparaciones. Resolución 60/147 aprobada por la Asamblea General el 16 de diciembre de 2005.

² Corte IDH. Caso Ximenes Lopes Vs. Brasil. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 4 de julio de 2006. Párrafo 208; Caso Baldeón García Vs. Perú. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 6 de abril de 2006. Serie C No. 147. Párrafo 175; Caso Comunidad Indígena Sawhoyamaya Vs. Paraguay. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 29 de marzo de 2006. Serie C No. 146. Párrafo 196; y Caso Acevedo Jaramillo y otros Vs. Perú. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 7 de febrero de 2006. Serie C No. 144. Párrafo 295.

³ Corte IDH. Caso Comunidad Indígena Yakyé Axa Vs. Paraguay. Fondo Reparaciones y Costas. Sentencia 17 de junio de 2005. Serie C No. 125, párrafo 193.

⁴ Ibidem, párrafo 182

En ese sentido, puede concluirse que el Estado tiene la obligación de cumplir con la reparación del daño y perjuicio ocasionado a los contribuyentes por violaciones a los derechos fundamentales cometidos por parte de sus servidores públicos y que la Ley Orgánica de esta Procuraduría no solamente la faculta sino que la mandata para que en las recomendaciones se consigne la reparación de los daños y perjuicios que se hubieran ocasionado cuando estos procedan.

Además, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estima necesario, que las autoridades fiscales observen lo dispuesto en el nuevo texto del artículo 1º Constitucional que entró en vigor el 11 de junio de 2011, que en sus párrafos segundo y tercero, establece:

“Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley”.

Premisas ésta que han sido interpretadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableciendo que todas las autoridades del país que no ejerzan funciones jurisdiccionales, deben interpretar los derechos humanos de la manera que más favorezca a la persona, sin que estén por ello facultadas para declarar la invalidez de las normas o para desaplicarlas en los casos concretos. En ese sentido, dentro del ámbito de sus competencias, tienen la obligación de aplicar las normas correspondientes haciendo la interpretación más favorable a la persona para lograr su protección más amplia, situación que a juicio de esta Procuraduría, no sucedió en la especie.

La conclusión a la que se arriba, es opinión de esta Procuraduría que es obligación legal cerciorarse que la actuación de todo servidor público que emita actos que vulneren los derechos de los gobernados, se hayan llevado a cabo conforme a derecho.

Por lo expuesto, en términos de los artículos 22, fracción II y 23 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; y 59, fracción VIII y 61 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría, se formula la siguiente:

IV. RECOMENDACIÓN Y MEDIDAS CORRECTIVAS.

PRIMERA.- Esta Procuraduría es competente para conocer de la presente queja, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 5, fracción III, de su Ley Orgánica, así como por el diverso 53 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría.

SEGUNDA.- Se recomienda al **ADMINISTRADOR LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE ***** DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, emitir las medidas correctivas consistentes en reparar los daños y perjuicios causados a la contribuyente *****

TERCERA.- Se recomienda a las autoridades del **SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** con competencia en la materia, que se abstengan de practicar aseguramientos precautorios de cuentas bancarias a los contribuyentes sin cerciorarse previamente, con todo cuidado, que se encuentran localizables, especialmente cuando haya sido debidamente presentado el Aviso de Actualización y procesado exitosamente.

CUARTA.- Se recomienda asimismo a las autoridades, cumplan con lo ordenado por el artículo 1° Constitucional promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos humanos del contribuyente de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, buscando la protección más amplia del gobernado.

QUINTA.- Se **CONCEDE** a las autoridades involucradas en la presente recomendación, en términos del artículo 25 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, plazo de **TRES** días hábiles siguientes al en que surta efectos la notificación de esta Recomendación para que informen si la aceptan o no, con el apercibimiento de que en caso de no responder dentro del plazo concedido se procederá en términos de lo dispuesto en el artículo 28, fracción I, numeral 2 del mismo ordenamiento legal.

Se informa a la autoridad que en términos de dicha Ley Orgánica y los Lineamientos de esta Procuraduría, la Recomendación se hará pública.

Notifíquese acompañando las documentales que resulten necesarias, a fin de que la autoridad cuente con los elementos suficientes para cumplir con la presente Recomendación.

LA PROCURADORA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

LIC. DIANA ROSALÍA BERNAL LADRÓN DE GUEVARA

Criterio sostenido:

Criterio sustantivo: 5/2013/CTN/CS-SPDC

INMOVILIZACIÓN DE CUENTAS BANCARIAS. LA TRANSFERENCIA DE FONDOS DE LA CUENTA DEL CONTRIBUYENTE, CUANDO AÚN ESTÁ SUBJÚDICE Y GARANTIZADO EL CRÉDITO FISCAL ES UNA ACTUACIÓN NOTORIAMENTE IRREGULAR E ILEGAL POR PARTE DE LA AUTORIDAD. Si bien el artículo 156 bis del Código Fiscal de la Federación establece que una vez que el crédito fiscal quede firme se podrán transferir los fondos de la cuenta del contribuyente al Fisco Federal hasta por el monto necesario para cubrirlo (hipótesis que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha calificado como un procedimiento constitucional sumarísimo de cobro), lo cierto es que mientras el crédito continúe impugnado en instancias judiciales o jurisdiccionales, la inmovilización de cuentas del contribuyente para la posterior transferencia de fondos a efecto de cubrir el crédito fiscal, se convierte en una actuación flagrantemente irregular e ilegal, por lo que las medidas correctivas ordenadas en la Recomendación que al respecto emita la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente necesariamente deben consistir, primero, en la devolución de los fondos indebidamente transferidos y la desinmovilización de la cuenta bancaria respectiva del contribuyente, toda vez que el crédito fiscal se encontraba debidamente garantizado ante la autoridad exactora, cuando esta misma de manera indebida ordenó la inmovilización y transferencia irregulares y, segundo, también deberá señalarse como medida correctiva la reparación de los daños y perjuicios ocasionados a la quejosa, con fundamento en lo expresamente dispuesto en el artículo 23, segundo párrafo, de la Ley Orgánica de la Procuraduría.

Recomendación
11/2012

de Recaudación de ***** del SAT rindió en tiempo y forma el informe solicitado respecto de los actos que se le atribuyeron, sin admitir los mismos, acompañando las constancias en que se apoyó al mismo.

A partir de las actuaciones señaladas, se efectúan las siguientes:

II. OBSERVACIONES:

1. - Esta Procuraduría es competente para conocer de la presente queja, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 5º, fracciones III y IX, de su Ley Orgánica, así como por el diverso 53 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría.

2.- Del análisis realizado en su conjunto a las constancias que conforman el expediente de mérito y de la valoración a las pruebas aportadas por las partes, en términos de los artículos 130 del Código Fiscal de la Federación y 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en relación con el Segundo Transitorio del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de diciembre de 2005, por el que se deroga el Título VI del Código Fiscal de la Federación, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que en el presente caso, el *****, **ADMINISTRADOR LOCAL DE RECAUDACIÓN DE ***** DEL SAT**, violó en perjuicio de la quejosa sus derechos fundamentales de debido proceso, legalidad, seguridad y certeza jurídica tutelados por los artículos 14, 16 y 17 de nuestra Constitución Política.

La autoridad señalada como responsable al momento de rendir su informe adujo medularmente que no existe violación a los derechos de la quejosa en virtud de que al momento de emitir los oficios números ***** y ***** todos de 19 de noviembre de 2010, a través de los cuales solicitó la inmovilización de la cuenta bancaria de la quejosa, así como la transferencia de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, **aún no se había otorgado la suspensión definitiva de la ejecución de los créditos fiscales**, por lo cual no existió desacato a la sentencia interlocutoria de 1º de marzo de 2011, dictada por la Sala Regional del ***** del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, aunado a ello manifestó que sus facultades para hacer efectivo el cobro de los créditos fiscales en su contra se encontraban expeditas a razón de que los mismos **no se encontraban ni pagados ni garantizados**.

En concreto, la autoridad defiende como legal su actuación al sostener concretamente en su informe que la inmovilización de la cuenta y el traspaso de los recursos es legal ya que se efectuó con fecha anterior al otorgamiento de la suspensión que le fue otorgada al hoy quejoso y que los créditos no se encontraban ni pagados ni garantizados.

En principio, esta Procuraduría atiende lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación que establece literalmente lo siguiente:

***“Artículo 145. - Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución.
(...)”***

Énfasis añadido

De lo anterior, se advierte que son facultades de la autoridad fiscal exigir el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley mediante procedimiento administrativo de ejecución.

Por otro lado, de acuerdo con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 144 del ordenamiento legal de referencia, señala:

**“Artículo 144.- No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social. Si a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución.
(...)”**

Énfasis añadido

De lo transcrito se desprende en esencia que no se ejecutarán los actos administrativos mediante el procedimiento administrativo de ejecución siempre que se garantice el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, y de acreditarse la impugnación intentada contra el crédito fiscal y el ofrecimiento de la garantía, éste se suspenderá.

Ahora bien, de las documentales exhibidas por la autoridad como prueba de su dicho, a las que se les otorga valor probatorio pleno, esta Procuraduría conoció que, mediante resolución contenida en el oficio número ***** de fecha 30 de octubre de 2008, emitida por la Administración Local de Auditoría Fiscal de ***** del Servicio de Administración Tributaria, notificada el 18 de noviembre de 2008, le fueron determinados a la hoy quejosa los créditos fiscales números ***** , ***** , ***** , ***** , ***** , ***** y ***** por concepto de impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, recargos y multas en un monto total de \$387,405.78 (trescientos ochenta y siete mil cuatrocientos cinco pesos con setenta y ocho centavos M.N.) así como un reparto de utilidades en cantidad total de \$36,199.24 (treinta y seis mil ciento noventa y nueve pesos con veinticuatro centavos M.N.).

Contra la resolución determinante de los créditos de referencia, la contribuyente, el 9 de febrero de 2009, interpuso demanda de nulidad ante la Sala Regional del ***** , garantizando el interés fiscal previo a la interposición de la misma el 4 de febrero de 2009 mediante embargo en la vía administrativa en la modalidad de responsabilidad solidaria asumida por el ***** (actual representante legal de la persona moral), siendo valorada y aceptada la misma mediante oficio número ***** de 17 de marzo de 2009, notificada a la hoy quejosa el mismo día de su emisión.

Es decir, de lo manifestado por la hoy quejosa se advierte que cumplió con su obligación de garantizar el crédito fiscal que le fue determinado antes de la interposición del medio de defensa, garantía que fue aceptada por la autoridad hacendaria **el 17 de marzo de 2009**, por lo que el crédito se encontraba debidamente garantizado, lo cual impedía a la autoridad a efectuar cualquier acto tendiente a su cobro y por consiguiente a embargar alguna cuenta y solicitar el retiro de los recursos para cubrir los mismos. Este hecho que fue directamente imputado por la contribuyente a la responsable no fue negado por esta en su informe.

En esa tesitura, si el interés fiscal se encontraba debidamente garantizado, pues la autoridad tuvo por aceptada la garantía ofrecida en fecha 17 de marzo de 2009, la actuación de la oficina tributaria produjo una violación de las disposiciones normativas que regulan el procedimiento administrativo de ejecución en perjuicio de la hoy quejosa, ya que sin tomar en cuenta que el referido procedimiento es susceptible de ser **suspendido** cuando se encuentre debidamente garantizado como aconteció en la especie, ordenó la transferencia de los fondos de la cuenta de la contribuyente.

En efecto, de las pruebas que la autoridad exhibe y en especial del recurso de revocación interpuesto por ***** el 10 de noviembre de 2009 ante la Administración Local Jurídica de ***** del SAT, se conoció que esa administración procedió a notificar el 27 de octubre de 2009, el mandamiento de ejecución contenido en el oficio con número de control ***** tendiente a hacer efectivo el cobro de los créditos fiscales que fueron fincados en su contra con el apercibimiento que de no hacerlo en el plazo de seis días siguientes a la fecha en que surtió efectos la notificación del mandamiento de referencia, se haría efectiva la garantía ofrecida, esto es, la constituida sobre el embargo en la vía administrativa en la modalidad de responsabilidad solidaria asumida por el ***** (actual representante legal de la persona moral).

Ahora bien si la misma autoridad valoró y aceptó la garantía ofrecida por la contribuyente el 17 de marzo de 2009, resulta evidente la ilegalidad de su actuación si se toma en cuenta que la exigibilidad de los créditos fiscales aún no se configuraba, toda vez que si bien la demanda de nulidad contra la resolución determinante de los créditos fiscales se tuvo por no presentada el 4 de marzo de 2009, cierto es que el Amparo Directo promovido por la quejosa en contra de dicha determinación aún se encontraba pendiente de resolución, el cual a esta fecha fue resuelto en el sentido de ordenar la admisión del juicio contencioso administrativo, el cual está pendiente de sentencia.

Es decir, la autoridad aceptó la garantía ofrecida el 17 de febrero de 2009 y el 19 de noviembre de 2010 ordenó el embargo y la transferencia de los recursos al considerar que los créditos determinados tenían la calidad de exigibles, lo cual hasta esta fecha no se ha configurado, pues los créditos se garantizaron y están siendo impugnados en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

No obstante lo anterior, la autoridad dejó de atender lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido que los créditos fiscales ya se encontraban debidamente garantizados, sin embargo ordenó, mediante oficio ***** de 19 de noviembre de 2010, a la institución bancaria ***** la inmovilización de la cuenta bancaria de la hoy quejosa, hasta por la cantidad de \$455,518.00 (Cuatrocientos cincuenta y cinco mil quinientos dieciocho pesos 00/100 M.N.) por tener créditos fiscales firmes a su cargo; adicionalmente a ello, mediante diverso oficio número ***** de esa **misma fecha** (19 de noviembre de 2010) solicitó a la referida institución bancaria la transferencia hasta por la citada cantidad a favor de la Tesorería de la Federación.

En cumplimiento a lo ordenado, la institución bancaria ***** mediante sendos oficios de fecha 10 de febrero de 2011, informó a la Administración Fiscal Recaudadora solicitante la inmovilización de la cuenta bancaria número ***** a nombre de ***** y la transferencia de los recursos a favor de la Tesorería de la Federación.

Luego entonces, aparece con meridiana claridad que fueron vulnerados los derechos fundamentales de la quejosa, pues aunado a que se dejó de observar lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación que establece que no se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, esta Procuraduría constató la inobservancia a lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 156 bis del Código Fiscal de la Federación que en su literalidad establece:

“Artículo 156 bis.- (...)

*Los fondos de la cuenta del contribuyente únicamente podrán transferirse al Fisco Federal una vez que el crédito fiscal relacionado quede firme, y hasta por el importe necesario para cubrirlo.
(...)”*

Con ello, es flagrante la violación del texto legal y de la garantía de legalidad en perjuicio de la quejosa al haber ordenado la recaudadora la transferencia de los recursos de la cuenta bancaria de aquélla a favor de la Tesorería de la Federación, cuando el Código Fiscal de la Federación en el artículo a que se hace referencia señala textualmente que únicamente **podrán** transferirse al fisco federal los fondos de la cuenta del contribuyente una vez que el crédito fiscal quede **firme**, situación que al día de hoy no se ha configurado, pues la Sala Regional del ***** es el órgano jurisdiccional en el que actualmente se encuentran impugnados los créditos determinados en contra de la hoy quejosa, luego de que, previos trámites de ley, mediante acuerdo de 18 de enero de 2011 se admitió la demanda de nulidad.

En ese orden de ideas resulta evidente que: **a)** los créditos fiscales que se fincaron en contra de ***** , aún no se encuentran firmes, pues los mismos se encuentran pendientes de sentencia por parte de la Sala Regional del ***** del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; **b)** Los créditos fiscales se encuentran garantizados desde el 17 de marzo de 2009 con el embargo en la vía administrativa en la modalidad de responsabilidad solidaria asumida por el *****; y **c)** Al encontrarse garantizado el interés fiscal, resulta ilegal que la autoridad haya solicitado la inmovilización de las cuentas bancarias de la quejosa y más aun la **TOTALMENTE IMPROCEDENTE E ILEGAL** transferencia de \$455,518.00 (cuatrocientos cincuenta y cinco mil quinientos dieciocho pesos 00/100 m.n.) a favor de la Tesorería de la Federación.

A partir de las consideraciones anteriores se concluye que en el presente caso la autoridad viola de manera flagrante los derechos fundamentales de la contribuyente quejosa, de debido proceso legal, legalidad, seguridad y certeza jurídica, ya que carecía de cualquier fundamento legal para inmovilizar y retirar los recursos de la cuenta del contribuyente, cuando los créditos determinados estaban debidamente garantizados y los mismos aún no están firmes.

Ahora bien, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estima necesario que las autoridades fiscales federales observen y den plena vigencia con sus actuaciones a lo dispuesto en el nuevo texto del artículo 1º Constitucional que entró en vigor el 11 de junio de 2011, que en sus párrafos segundo y tercero, establece:

"Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley".

Premisas estas que han sido interpretadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableciendo que todas las autoridades del país que no ejerzan funciones jurisdiccionales, como es el caso del **ADMINISTRADOR LOCAL DE RECAUDACIÓN DE ***** DEL SAT**, deben procurar al aplicar las normas legales la protección más amplia de los derechos fundamentales de los gobernados.

A partir de las consideraciones anteriores se advierte, que la autoridad no actuó con apego a los principios de legalidad y eficiencia en el desempeño de sus funciones, que la obligan a cumplir con la máxima diligencia en el servicio que tiene encomendado y abstenerse de cualquier acto u omisión que provoque la suspensión o deficiencia de ese servicio, ya que con su actuación, esta causando a la contribuyente graves daños y perjuicios al privarla, fuera de debido proceso, de parte de su patrimonio correspondiente a los recursos de los que dispuso mediante la transferencia de la cuentas bancarias utilizando como fundamento créditos fiscales

que han sido debidamente garantizados, que no son firmes y que se encuentran pendientes de resolución respecto de su legalidad.

En consecuencia, con fundamento en el artículo 5, fracción IX de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, procede dar vista de los hechos materia de la presente recomendación al titular del Órgano Interno de Control en el Servicio de Administración Tributaria.

Por lo expuesto, en términos de los artículos 22, fracción II y 23 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; así como 59, fracción VIII y 61 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría, se formula la siguiente:

III. RECOMENDACIÓN Y MEDIDAS CORRECTIVAS.

PRIMERA.- Se recomienda al ADMINISTRADOR LOCAL DE RECAUDACIÓN DE *** DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA el ***** , ADOPTAR DE INMEDIATO LAS MEDIDAS CORRECTIVAS** consistentes en ordenar por un lado a la Tesorería de la Federación la transferencia de la cantidad de \$455,518.00 (Cuatrocientos cincuenta y cinco mil quinientos dieciocho pesos 00/100 M.N.) así como su debida actualización y accesorios legales que procedan a la cuenta bancaria de la hoy quejosa y ordene a la institución ***** , la desinmovilización de la cuenta bancaria número ***** a nombre de la persona ***** , y reparar los daños y perjuicios causados a la quejosa.

Se advierte a la autoridad que de no proceder conforme a derecho esta procuraduría hará uso de la facultad que le concede la fracción IX del artículo 5 de su Ley Orgánica para denunciar ante las autoridades competentes la posible comisión de delitos así como de actos que puedan dar lugar a responsabilidad civil o administrativa de las autoridades fiscales y administrativas.

SEGUNDA.- Se recomienda asimismo a la autoridad, cumpla con lo ordenado en el artículo 1° Constitucional promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos humanos del contribuyente de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, buscando la protección más amplia del gobernado.

TERCERA.- Se CONCEDE, en términos del artículo 25 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, a la **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE RECAUDACIÓN DE ***** DEL SAT** el plazo de **TRES** días hábiles siguientes al en que surta efectos la notificación de esta Recomendación para que la autoridad informe si la acepta o, de lo contrario funde y motive su negativa como lo mandata el segundo párrafo del apartado B del artículo 102 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con el **apercibimiento** que en caso de no responder dentro del plazo concedido se procederá en términos de lo dispuesto en el artículo 28, fracción I, numeral 2 de la citada Ley Orgánica.

CUARTA.- DESE VISTA al titular del Órgano Interno de Control en el Servicio de Administración Tributaria con copia de las constancias que se estimen necesarias, para que de considerarlo conducente y en ejercicio de sus atribuciones, inicie la investigación de los hechos materia de la presente Recomendación.

Se informa a la autoridad que en términos de dicha Ley Orgánica y los Lineamientos de esta Procuraduría, la Recomendación se hará pública.

NOTIFÍQUESE la presente recomendación por oficio a la autoridad involucrada **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE RECAUDACIÓN DE ***** DEL SAT**. Asimismo y acompañense las documentales que resulten necesarias, a fin de que cuente con los elementos suficientes para cumplir con la presente Recomendación.

LA PROCURADORA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

LIC. DIANA ROSALÍA BERNAL LADRÓN DE GUEVARA

Criterios sostenidos:

Criterio sustantivo: 6/2013/CTN/CS-SPDC

DEDUCCIONES AUTORIZADAS. NO DEBE EXIGIRSE EL CUMPLIMIENTO DE MAYORES REQUISITOS QUE LOS QUE EXPRESAMENTE ESTABLECE LA LEY. Tratándose de personas morales las deducciones deben cumplir con los requisitos a que se refiere el artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, esto es, que además de ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad de la sociedad, se encuentren amparadas con la documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales aplicables y estén debidamente registradas en la contabilidad del contribuyente. En ese sentido, si la autoridad fiscal pretende rechazar deducciones efectuadas por el contribuyente consistentes en adquisición de mercancía de sus proveedores por exigirle adicionalmente que compruebe gastos diversos como los de almacenaje, viaje, custodia y representación, que la autoridad presume debió necesariamente erogar la contribuyente al efectuar las operaciones de adquisición, tal exigencia resulta notoriamente ilegal, ya que en un Estado de Derecho, las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite, máxime que, por una parte, la autoridad en el procedimiento de fiscalización compulsó a los proveedores quienes verificaron la certeza de las ventas al contribuyente y, por otra parte, éste incluso presentó contratos de prestación de servicios en relación con las operaciones de compra que constituyen su objeto social, en los que, entre otros datos, constaron los nombres de quienes acudieron a prestar los servicios a las instalaciones de la contribuyente, las actividades que desarrollaron, horarios, control de asistencia, etcétera y la autoridad, al emitir la liquidación no hizo pronunciamiento alguno en cuanto a tales elementos que ella misma requirió.

Criterio sustantivo: 7/2013/CTN/CS-SPDC

COMPULSA A PROVEEDORES. LA AUTORIDAD NO DEBE DESESTIMARLAS CUANDO AQUELLOS CONFIRMAN LA CERTEZA DE LAS OPERACIONES REALIZADAS CON LA CONTRIBUYENTE. Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estima que se violan gravemente los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos, cuando sin fundamento alguno las autoridades, al ejercerles facultades de comprobación, "asumen" que las operaciones de adquisición debidamente documentadas y que se refieren a gastos estrictamente indispensables para los fines del negocio, son rechazadas bajo el argumento de que el contribuyente no demostró que efectivamente hubiera realizado esas operaciones, pues si bien el combate al fraude fiscal es un derecho fundamental de los pagadores de impuestos, aquel debe quedar plenamente acreditado por la autoridad y si en el caso las operaciones que la quejosa pretendió deducir fueron compulsadas en forma debida durante el procedimiento de comprobación con los proveedores y éstos las reconocieron plenamente; no puede desestimarse entonces el valor de esas compulsas simplemente porque la autoridad aduzca que, cuando practicó las visitas domiciliarias de aportación de datos por terceros, no apreció "movimiento comercial alguno" en el domicilio fiscal de los compulsados, ya que no observó bodegas, almacenes o "personal suficiente" para establecer que en los domicilios de los terceros compulsados se llevaba a cabo la actividad comercial, pues además de no citar fundamento legal alguno para esas apreciaciones, ni especificar el tiempo, lugar y modo en que las mismas fueron observadas, lo cierto es que en términos del artículo 27, décimo tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y 24 de su reglamento (vigentes en 2008 en que se ejercieron las facultades), los contribuyentes pueden realizar sus actividades en talleres, bodegas, sucursales o almacenes distintos a su domicilio fiscal.

Recomendación
16/2012

EXPEDIENTE: *****

CONTRIBUYENTE: *****

México, Distrito Federal, a cuatro de julio de dos mil doce.

ADMINISTRADORA LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE *** , CON SEDE EN ***** ,
***** , DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.**

PRESENTE

Con fundamento en los artículos 1, párrafos primero, segundo y tercero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 5, fracciones III y IX, 21, 22 fracción II, 23 y 27 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; 5, apartado A, fracción I, y 14, fracción XXII del Estatuto Orgánico de éste Organismo Autónomo, 61, 62 y 63 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría; se emite Recomendación, con base en los siguientes:

I. ANTECEDENTES:

1. El **28 de mayo de 2012**, compareció ante la Dirección General de Quejas y Reclamaciones de Impuestos Federales adscrita a la Subprocuraduría de Protección de los Derechos de los Contribuyentes el ***** , quien en representación legal de la contribuyente ***** , promovió **QUEJA** contra actos de la Titular de la **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE ***** , CON SEDE EN ***** , ***** , DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, a través de los cuales se le determinó un crédito fiscal en cantidad total de \$980'099,693.61, por concepto de Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Empresarial a Tasa Única, recargos y multas correspondiente al ejercicio fiscal del 1° de enero al 31 de diciembre de 2008, al rechazar deducciones efectuadas por la contribuyente en cantidad de \$786'152,299.00.

2. Por acuerdo dictado el **28 de mayo de 2012**, se admitió a trámite la Queja, y se radicó bajo el número ***** , por lo que mediante oficio número ***** , de **31 de mayo de 2012**, se ordenó requerir a la Titular de la Administración Local de Auditoría Fiscal de ***** , con sede en ***** , ***** , del Servicio de Administración Tributaria, para que en el término de tres días rindiera su informe respecto de los actos irregulares que se le atribuyeron, acompañando las documentales que estimara conducentes.

3. Mediante oficio número ***** , de **6 de junio de 2012**, recibido en esta Procuraduría el día 20 del mismo mes y año, la Titular de la Administración Local de Auditoría Fiscal de ***** , con sede en

***** , ***** , del Servicio de Administración Tributaria, rindió en tiempo y forma, el informe que le fue requerido, respecto de los actos irregulares que se le atribuyeron en la Queja que ahora se resuelve, en el sentido de negarlos, para lo cual aportó las pruebas que estimó pertinentes, así como el expediente administrativo del que emanan los hechos controvertidos.

A partir de las actuaciones antes señaladas, se efectúan las siguientes:

I. OBSERVACIONES:

PRIMERA.- La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es competente para conocer de la presente Queja, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 1º, 2º, 5º, fracciones III y IX, 21, 22, fracción II y 23 de su Ley Orgánica; así como en los diversos por el diverso 53, 59 fracción IX párrafo segundo y 61 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de sus Atribuciones Sustantivas.

SEGUNDA.- Del análisis realizado en su conjunto a las constancias que conforman el expediente en que se actúa y de la valoración a las pruebas aportadas por las partes, en términos de los artículos 130 del Código Fiscal de la Federación y 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con el Segundo Transitorio del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de diciembre de 2005, por el que se deroga el Título VI del Código Fiscal de la Federación, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que en el presente caso, la ***** , **ADMINISTRADORA LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE ***** , CON SEDE EN ***** , ***** , DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, transgredió los derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídica de la contribuyente *****.**

Lo anterior, se desprende de las manifestaciones de la quejosa, así como del análisis y valoración de las documentales aportadas en el informe rendido por la **ADMINISTRADORA LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE ***** , CON SEDE EN ***** , ***** , DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,** donde se desprende que los actos que se reclaman como violatorios de derechos, **efectivamente existieron y quedaron debidamente probados con la documentación aportada por ambas partes ante esta Procuraduría,** al tenor de los siguientes razonamientos:

El ***** , representante legal de la contribuyente ***** , en su solicitud de Queja, medularmente adujo:

- Que comparece ante esta Procuraduría, a manifestar que con fecha 07 de octubre del 2010, la Titular de la Administración Local de Auditoría Fiscal de ***** , del Servicio de Administración Tributaria, mediante oficio ***** , de 05 de octubre del 2010, inició sus facultades de comprobación al amparo de la orden de visita domiciliaria número ***** , y que durante el desarrollo de la visita se empeñó en querer desvirtuar en todo momento y de cualquier forma las operaciones que se tuvieron con los proveedores de quienes se adquiere la mercancía que posteriormente se enajena, situación que llevó a solicitarle a la autoridad una compulsas con dichos proveedores.
- Que independientemente de haber comprobado sus operaciones con terceros, a través de documentación debidamente requisitada, transferencias electrónicas y estados de cuenta bancarios, la autoridad solicitó a proveedores mediante visitas domiciliarias de aportación de datos por terceros, que ratificaran dicha información.
- Que en las mencionadas visitas, de aportación de datos por terceros la autoridad en ningún momento obtuvo prueba contundente de que las operaciones no se hubieran realizado, pues a pesar de que un proveedor las ratificó y las comprobó con facturas y declaraciones, la autoridad no las dio por válidas, apoyándose en “supuestos” que en ningún momento fueron comprobados.

- Que en virtud de los hechos narrados, es que acude a esta Procuraduría, toda vez que la autoridad fiscal en ningún momento valoró las pruebas aportadas en la visita domiciliaria y en las compulsas con terceros, de manera que solamente se apoya en suposiciones, nunca en hechos comprobados.
- Pide a la autoridad fiscal federal, señalada como responsable, analice, valore y profundice en el tema de las operaciones y compulse la veracidad que dice buscar incluso con los clientes a quienes se les enajena la mercancía, con lo cual podrá ratificar la realidad y sustentabilidad de las operaciones que consideró inexistentes.

La **ADMINISTRADORA LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE *******, **CON SEDE EN *******,
*********, al rendir su informe, señaló:

- Que mediante oficio de 5 de octubre de 2010, notificado el 7 del mismo mes y año, se iniciaron facultades de comprobación vía visita domiciliaria a la contribuyente ***** a efecto de verificar el cumplimiento de sus obligaciones en materia de Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Empresarial a Tasa Única, como sujeto directo, y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como de los Ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso de goce temporal de bienes inmuebles, como retenedor, por el ejercicio fiscal de 2008.
- Que con fecha 04 de agosto de 2011, se levantó la última acta parcial, en la cual se dieron a conocer a la visitada hechos y omisiones derivados de la auditoría consistentes en deducciones no sustentadas para efectos de ISR e IETU, y pagos mensuales no declarados de IVA.
- Que para efectos de Impuesto Sobre la Renta (ISR), se determinó rechazarle deducciones por concepto de COSTO DE VENTA, en cantidad de \$769'339,608.30, correspondiente al ejercicio fiscal sujeto a revisión (2008), porque no acreditó que correspondieran a erogaciones estrictamente indispensables para su actividad, al carecer de soporte documental, a través del cual demostrara que las mercancías que se detallaron en las múltiples facturas que amparan las deducciones, las adquirió del proveedor que las facturó, pues no demostró mediante documentación comprobatoria que erogó gastos de almacenaje, viaje, custodia y representación que justifiquen el traslado de la mercancía que adquirió de los proveedores: ***** , por la cantidad de \$528'223,456.27; ***** , por la cantidad de \$207'207,173.76; ***** , por la cantidad de \$1'606,956.51; ***** , por la cantidad de \$18'473,586.96 y ***** , por la cantidad de \$13'828,434.80.
- Que igualmente se rechazaron deducciones en cantidad de \$16'812,690.77, por concepto de GASTOS DE OPERACIÓN, en virtud de que la visitada no demostró en qué consistieron los servicios prestados por los proveedores ***** , por la cantidad de \$1'640,190.77; ***** , por la cantidad de \$6'615,000.00 y ***** , por la cantidad de \$8'557,500.00, ni el momento o la fecha en que los mismos se realizaron, ni tampoco a través de quién o quiénes se recibió el supuesto servicio, ni se demostró de qué manera el supuesto servicio contribuyó al logro del objeto social de la empresa.
- Asimismo, se determinó rechazar el impuesto al valor agregado (IVA), acreditable en cantidad de \$113'304,886.84, proveniente de las facturas expedidas por los proveedores ***** , ***** , ***** , ***** y ***** , porque no corresponden a erogaciones que sean estrictamente indispensables para su actividad, toda vez que carecen de soporte documental a través de la cual demostrara que las mercancías que se detallaron en las facturas que amparan las deducciones las adquirió del proveedor que las facturó, pues no acreditó mediante documentación comprobatoria que erogó los gastos correspondientes para haber adquirido la mercancía, como son los gastos de almacenaje, viaje, custodia, de representación que justifiquen el traslado relacionado con la mercancía adquirida a los proveedores: ***** , por la cantidad de \$514'249,760.27; ***** , por la cantidad de \$207'207,173.76; ***** , por la cantidad de \$1'606,956.51; ***** , por la cantidad de \$18'473,588.96 y ***** , por la cantidad de \$13'828,434.80.
- Que igualmente se rechazó Impuesto al Valor Agregado acreditable en cantidad de \$2'521,903.62, provenientes de las facturas expedidas por los proveedores ***** , por la cantidad de \$246,028.62; ***** por la cantidad de \$992,250.00 y ***** , por la cantidad de \$1'283,625.00, toda vez que las mismas no son estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente visitado, pues no demuestra en qué consistieron los supuestos servicios prestados por sus proveedores, ni el momento o la fecha en que los mismos

se realizaron, ni tampoco a través de quién o quiénes se recibió el supuesto servicio, ni se demuestra de qué manera el supuesto servicio contribuyó al logro de su objeto social.

- Para efectos del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), se determinó rechazarle deducciones autorizadas por concepto de ALMACEN, por la cantidad de \$755'365,912.30, porque no corresponden a erogaciones que sean estrictamente indispensables para su actividad, toda vez que carecen de soporte documental a través de la cual el contribuyente visitado demostrara que las mercancías que se detallaron en las facturas que amparan las deducciones, las adquirió del proveedor que las facturó, pues no acreditó mediante documentación comprobatoria que erogó los gastos de almacenaje, viaje, custodia, de representación que justifiquen el traslado relacionado con la mercancía adquirida a los proveedores: ***** , por la cantidad de \$514'249,760.27; ***** , por la cantidad de \$207'207,173.76; ***** , por la cantidad de \$18'473,586.96 y ***** , en cantidad de \$13'828,434.80.

- También se rechazaron deducciones en cantidad de \$16'812,690.77 derivadas de las facturas expedidas por sus proveedores ***** , ***** y ***** , en virtud, de que no son estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente visitado, pues no demuestra en qué consistieron los supuestos servicios prestados por sus proveedores, ni el momento o la fecha en que los mismos se realizaron, ni se demuestra de qué manera el supuesto servicio contribuyó a su objeto social.

- Que por lo anterior, mediante oficio ***** , de 29 de noviembre de 2011, se determinó a cargo de ***** , un crédito fiscal en cantidad de \$980'099,693.61, mismo que la contribuyente impugnó mediante recurso de revocación, aunque la instancia se resolvió en el sentido de confirmar la resolución recurrida.

Conforme a lo expresado por las partes y de las constancias que obran en el expediente ***** , en que se actúa, se observa que la Titular de la Administración Local de Auditoría Fiscal de ***** , con sede en ***** , ***** , RECHAZÓ DEDUCCIONES hechas valer por la hoy quejosa durante el procedimiento de fiscalización que le practicó, porque consideró que tales deducciones no tienen el carácter de erogaciones estrictamente indispensables para la actividad de la contribuyente ***** , ya que estimó que:

1.- Carecen de soporte documental, a través del cual demostrara que las mercancías que se detallaron en las múltiples facturas que amparan las deducciones, las adquirió del proveedor que las facturó, pues no demostró mediante documentación comprobatoria que erogó gastos necesarios para adquirir la mercancía, como son gastos de almacenaje, viaje, custodia y representación que justifiquen el traslado de la mercancía que adquirió.

2.- La autoridad fiscal responsable afirma que no se trata de gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad de la contribuyente visitada, pues ésta no demuestra en qué consistieron los supuestos servicios prestados, el momento o la fecha en que los mismos se realizaron, ni tampoco a través de quién o quiénes se recibió el supuesto servicio, ni demostró de qué manera el supuesto servicio contribuyó a su objeto social.

Esto es, la autoridad fiscal responsable pretende establecer que, para que prosperen los gastos efectuados por la contribuyente quejosa y que dedujo durante el ejercicio fiscal relativo del 1° de enero al 31 de diciembre del 2008, y para considerar que son estrictamente indispensables para la actividad de la empresa, se deben comprobar documentalmente, **los gastos erogados al adquirir la mercancía** como son gastos de almacenaje, viaje, custodia y representación que justifiquen el traslado de la mercancía; asimismo demostrar en qué consistieron los supuestos servicios prestados, el momento o la fecha en que los mismos se realizaron, así como a través de quién o quiénes se recibió y de qué manera el servicio contribuyó a su objeto social.

Determinación que resulta a todas luces violatoria de los derechos fundamentales de la contribuyente quejosa, ya que la autoridad en franco desacato a la ley le impone obligaciones no previstas por la misma al confundir dos requisitos diversos para las deducciones, y exigir mayores requisitos de los previstos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Efectivamente, tratándose de una sociedad anónima de capital variable, como es el caso de la contribuyente, las deducciones deben cumplir los requisitos a que se refiere el artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y no estar prohibidas en el artículo 32 de la misma Ley, precepto legal el primero de ellos que dispone lo siguiente:

“Artículo 31. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos:

a) A la Federación, entidades federativas o municipios, sus organismos descentralizados que tributen conforme al Título III de la presente Ley, así como a los organismos internacionales de los que México sea miembro de pleno derecho, siempre que los fines para los que dichos organismos fueron creados correspondan a las actividades por las que se puede obtener autorización para recibir donativos deducibles de impuestos.

b) A las entidades a las que se refiere el artículo 96 de esta Ley.

c) A las personas morales a que se refieren los artículos 95, fracción XIX y 97 de esta Ley.

d) A las personas morales a las que se refieren las fracciones VI, X, XI y XX del artículo 95 de esta Ley y que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 97 de la misma Ley, salvo lo dispuesto en la fracción I del mismo artículo.

e) A las asociaciones y sociedades civiles que otorguen becas y cumplan con los requisitos del artículo 98 de esta Ley.

f) A programas de escuela empresa.

El Servicio de Administración Tributaria publicará en el **Diario Oficial de la Federación** y dará a conocer en su página electrónica de Internet los datos de las instituciones a que se refieren los incisos b), c), d) y e) de esta fracción que reúnan los requisitos antes señalados.

Tratándose de donativos otorgados a instituciones de enseñanza, los mismos serán deducibles siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, se destinen a la adquisición de bienes de inversión, a la investigación científica o al desarrollo de tecnología, así como a gastos de administración hasta por el monto, en este último caso, que señale el Reglamento de esta Ley, se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas y siempre que dichas instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios o integrantes en los últimos cinco años.

El monto total de los donativos a que se refiere esta fracción será deducible hasta por una cantidad que no exceda del 7% de la utilidad fiscal obtenida por el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la deducción.

II. Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos de la Sección II de este Capítulo.

III. Estar amparadas con documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos

que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado.

Tratándose del consumo de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, el pago deberá efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, a través de los monederos electrónicos a que se refiere el párrafo anterior, aun cuando dichos consumos no excedan el monto de \$2,000.00.

Los pagos que en los términos de esta fracción deban efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, también podrán realizarse mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa.

Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones con cheques nominativos, tarjetas de crédito, de débito, de servicios, monederos electrónicos o mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa a que se refiere esta fracción, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios bancarios.

Cuando los pagos se efectúen mediante cheque nominativo, éste deberá ser de la cuenta del contribuyente y contener su clave del Registro Federal de Contribuyentes así como, en el anverso del mismo la expresión "para abono en cuenta del beneficiario".

Los contribuyentes podrán optar por considerar como comprobante fiscal para los efectos de las deducciones autorizadas en este Título, los originales de los estados de cuenta en los que se consigne el pago mediante cheques; traspasos de cuenta en instituciones de crédito casas de bolsa; tarjeta de crédito, de débito o de servicio, o monedero electrónico, siempre que se cumplan los requisitos que establece el artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación.

IV. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.

V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 86 de esta Ley.

Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I del Título IV, de esta Ley, se podrán deducir siempre que se cumpla con las obligaciones a que se refiere el artículo 118, fracciones I, II y VI de la misma, así como las disposiciones que, en su caso, regulen el subsidio para el empleo y los contribuyentes cumplan con la obligación de inscribir a los trabajadores en el Instituto Mexicano del Seguro Social cuando estén obligados a ello, en los términos de las leyes de seguridad social.

(...)"

Como se desprende del artículo transcrito en la parte que interesa, las deducciones autorizadas, **esencialmente** deben cumplir los siguientes requisitos:

- Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.
- Estar amparadas con documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales.
- Estar debidamente registradas en la contabilidad y que sean restadas una sola vez.

De lo anterior se evidencia que los gastos para ser deducibles, además de ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, deben estar amparados con la documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales aplicables y estar debidamente registrados en la contabilidad del contribuyente.

En el caso de *****, la autoridad fiscalizadora rechazó deducciones de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única, y asimismo rechazó Impuesto al Valor Agregado acreditable, afirmando en todos los casos que *“no son erogaciones estrictamente indispensables para la actividad de la empresa”*; **al carecer de soporte documental** a través del cual demostrara que las mercancías que se detallaron en las múltiples facturas que amparan las deducciones, las adquirió del proveedor que las facturó, pues no demostró mediante documentación comprobatoria que erogó gastos necesarios para adquirir la mercancía, como son gastos de almacenaje, viaje, custodia y representación que justifiquen el traslado de la mercancía que adquirió; y en lo relativo a los servicios prestados, afirma la autoridad que no se trata de gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad de la contribuyente, pues no demostró en qué consistieron tales servicios, el momento o la fecha en que los mismos se realizaron, de quién o quiénes se recibió el supuesto servicio, y de qué manera el servicio contribuyó a su objeto social; afirmaciones que resultan contrarias a los derechos fundamentales de la quejosa.

Ciertamente, de lo anterior queda manifiesto que la autoridad pretende que para acreditar que los gastos deducidos sean estrictamente indispensables para la actividad de la empresa, se deben comprobar adicionalmente gastos diversos, es decir los erogados al adquirir la mercancía, apreciación que resulta totalmente errónea, ya que la autoridad deja de observar lo previsto en el referido artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2008, y consecuentemente como se ha señalado en párrafos precedentes dicha determinación transgrede de manera flagrante los derechos humanos fundamentales de la quejosa así como sus garantías de fundamentación y motivación, certeza jurídica y tutela jurisdiccional, **en tanto que pretende el cumplimiento de requisitos no previstos en la ley mencionada para la procedencia de las deducciones autorizadas y acreditamiento del impuesto.**

Aunado a lo anterior, no se debe perder de vista que no hay disposición legal que permita a la autoridad exigir más requisitos de los previstos en el artículo antes mencionado, para tener por legales las deducciones autorizadas, tan es así, que en el informe por el que se desahoga la queja que nos ocupa, así como del análisis a los fundamentos legales que sustentan la liquidación de 29 de noviembre de 2011 y anexos que obran en el expediente en que se actúa, la autoridad no señala el fundamento legal que le dé plena facultad para exigir al contribuyente mayores requisitos de los previstos en el referido precepto legal y más aún, que sea requisito sine qua non para las deducciones demostrar las erogaciones necesarias para adquirir mercancía.

Por tanto, la Administradora Local de Auditoría Fiscal de *****, con sede en *****, del Servicio de Administración Tributaria, se encontraba legalmente impedida para exigir a la hoy quejosa que demostrara mediante documentación comprobatoria que erogó gastos necesarios para adquirir mercancía, como son gastos de almacenaje, viaje, custodia y representación que justifiquen el traslado de la mercancía que adquirió y así autorizar las deducciones; ya que se insiste, tales requisitos no están previstos en el artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, máxime que el espíritu del legislador al establecer de manera expresa las deducciones que puede efectuar un contribuyente son de carácter taxativo, lo que quiere decir que la autoridad no puede motu proprio introducir elementos ajenos o adicionales a dicho precepto legal.

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, considera que en un Estado de derecho debe prevalecer la máxima de que: *“las autoridades únicamente pueden hacer lo que la ley les permite”*, es decir que existe un régimen de facultades expresas para las autoridades en cuanto a que sólo pueden hacer lo que expresamente les faculta la Ley, por lo tanto, si no existe precepto legal alguno que imponga a un contribuyente las cargas

adicionales que pretende la autoridad responsable para admitir las deducciones efectuadas por la contribuyente quejosa, resulta evidente que la actuación de la Titular de la Administración Local de Auditoría Fiscal de *****, con sede en *****, viola los derechos fundamentales de la contribuyente.

A mayor abundamiento, cabe destacar que en lo relativo a los rechazos derivados de las facturas por prestación de servicios expedidas por los proveedores *****, y ***** se observa del expediente en que se actúa que en los folios ***** a ***** del Acta Final de visita domiciliaria de 6 de octubre de 2011, a requerimiento expreso de la autoridad, la contribuyente presentó la información y documentación comprobatoria de los servicios prestados por sus proveedores, como son contratos de prestación de servicios, los nombres de quienes acudieron a prestar el servicio a las instalaciones de ***** las actividades que desarrollaron, horarios, control de asistencia, etc.; sin embargo, no se aprecia del expediente en que se actúa, que la Administración Local de Auditoría Fiscal de *****, haya hecho pronunciamiento alguno en cuanto a tales elementos que ella misma requirió, sino por el contrario, sólo se limitó a manifestar que la contribuyente no demostró en qué consistieron los “supuestos” servicios prestados, el momento o la fecha en que los mismos se realizaron, ni tampoco a través de quién o quiénes se recibió el servicio, ni demostró de qué manera el “supuesto” servicio contribuyó a su objeto social, careciendo tales consideraciones igualmente de fundamento legal alguno.

No pasa desapercibido para esta Procuraduría el hecho de que la autoridad responsable haya asentado en el procedimiento de fiscalización que le practicó a la contribuyente, específicamente en la resolución liquidatoria de 29 de noviembre de 2011, página 220, (folio 329 del anexo 1 del expediente principal) que al practicar las visitas domiciliarias de aportación de datos por terceros, a efecto de comprobar la documentación de la contribuyente que ampara las erogaciones de gastos necesarios para adquirir mercancía, haya estimado que no apreció movimiento comercial alguno en el domicilio fiscal del visitado, ya que a su consideración no se observaron bodegas, almacenes y personal suficiente para determinar que en dicho domicilio se llevaba la actividad comercial relacionada con el objeto social de la contribuyente *****; lo anterior es así, ya que además de que la autoridad tampoco cita el fundamento de tales apreciaciones ni mucho menos se especifica o acredita el tiempo, lugar y modo en que fueron observadas, su argumento en sí mismo, carece de sustento lógico-jurídico, porque en términos del artículo 27, décimo tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, en relación con el diverso 34 de su Reglamento, vigentes en el año 2008, se prevé que los contribuyentes podrán realizar sus actividades en talleres, bodegas, sucursales, almacenes distintos a su domicilio fiscal, con lo que se evidencia que lo manifestado por la autoridad resulta ilegal de pleno derecho.

Ahora bien, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, estima necesario que las autoridades fiscales observen y den plena vigencia con sus actuaciones a lo dispuesto en el nuevo texto del artículo 1º Constitucional que entró en vigor el 11 de junio de 2011, que en sus párrafos segundo y tercero, establece:

“Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.”

Premisas éstas que han sido interpretadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableciendo que todas las autoridades del país que no ejerzan funciones jurisdiccionales, como es el caso de la *****
ADMINISTRADORA LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE *** , CON SEDE EN ***** ,**

*****, deben procurar al aplicar las normas legales la protección más amplia de los derechos fundamentales de los gobernados.

A partir de las consideraciones anteriores, se advierte que la autoridad fiscal responsable mencionada no actuó con apego a los principios de legalidad y eficiencia en el desempeño de sus funciones, que la obligan a cumplir con la máxima diligencia el servicio que tiene encomendado y abstenerse de cualquier acto u omisión que provoque la suspensión o deficiencia del mismo, ya que con su actuación causó a la contribuyente perjuicios que derivaron en un crédito fiscal, al haberle rechazado deducciones de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única, y asimismo rechazó Impuesto al Valor Agregado acreditable, sustentándose en la exigencia de requisitos no previstos en la ley.

Por lo expuesto, en términos de los artículos 22, fracción II y 23 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; así como 59, fracción VIII y 61 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de sus Atribuciones Sustantivas, se formulan las siguientes:

III. RECOMENDACIÓN Y MEDIDAS CORRECTIVAS.

PRIMERA.- Se recomienda a la *** ADMINISTRADORA LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE ***** , CON SEDE EN ***** , ***** , adoptar de inmediato las medidas correctivas** consistentes en dejar sin efectos el crédito fiscal que determinó a cargo de la contribuyente ***** , que ha quedado precisado con el número 1 del capítulo de antecedentes de esta resolución por haber incurrido en violación del artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y por ende a los derechos fundamentales de la contribuyente en términos de los artículos 1º, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

SEGUNDA.- Se recomienda a la *** ADMINISTRADORA LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE ***** ,** cumpla con lo ordenado por el artículo 1º Constitucional, promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos humanos de la Contribuyente Quejosa, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, buscando la protección más amplia de la gobernada.

TERCERA.- En términos del artículo 25 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, **SE CONCEDE** a la **ADMINISTRADORA LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE *******, el plazo de **TRES** días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de esta Recomendación, para que informe si la acepta o no, y en su caso, funde y motive su negativa como lo manda el segundo párrafo del apartado B, del artículo 102, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con el apercibimiento que en caso de no responder dentro del plazo concedido, se procederá en términos de lo dispuesto en el artículo 28, fracción I, numeral 2 de la citada Ley Orgánica.

Se informa a la autoridad responsable que en términos de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, y de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de sus Atribuciones Sustantivas, la presente Recomendación se hará pública.

NOTIFÍQUESE, mediante CORREO ELECTRÓNICO a la contribuyente y por OFICIO a la autoridad.

LA PROCURADORA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

LIC. DIANA ROSALÍA BERNAL LADRÓN DE GUEVARA

Criterio sostenido:

Criterio sustantivo: 8/2013/CTN/CS-SPDC

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2008. REGLA 1.2.5.1. INTERPRETACIÓN DE LA FACILIDAD DE AUTOFACTURAR EL 70% SOBRE EL TOTAL DE LAS COMPRAS EFECTUADAS POR EL CONTRIBUYENTE. La Regla citada que permitía a los contribuyentes, que adquirieran productos de los sujetos que realizan las actividades a que la misma se refiere (sector primario), comprobar el 70% del total de las compras que efectuaran, por cada uno de los conceptos o productos a los que la regla se refiere, mediante la facilidad de auto factura; establecía expresamente como límite para su aplicación que en ningún caso la auto facturación podría exceder del total de compras que efectuaran los adquirentes, por cada uno de los conceptos o productos que en la propia regla se señalaban. Así, la única forma de interpretar dicha regla es que del total de compras efectuadas por cada concepto por el contribuyente, por lo menos el 30% deberían ser acreditadas con factura o comprobante fiscal, para que procediera la deducción del 70% restante por el método de auto factura. Por lo tanto, es improcedente que la autoridad pretenda hacer una interpretación diversa en el sentido de que el citado 70% no debe aplicarse al total de las compras efectuadas por el contribuyente por cada uno de los conceptos referidos en la regla, sino al monto de las compras efectuadas por auto factura por cada concepto, pues independientemente del monto auto facturado, lo relevante es que éste no excediera el 70% del total de las compras efectuadas por la empresa por ese concepto. Razonar al contrario significaría violar los principios que rigen la interpretación normativa al incurrir en una distinción que la regla en ningún momento preveía, ni mucho menos autorizaba.

Recomendación
26/2012

EXPEDIENTE: *****

CONTRIBUYENTE: *****

México, Distrito Federal, a cinco de noviembre del dos mil doce

ADMINISTRADOR *****

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Av. Hidalgo No. 77, Módulo III, P.B., Colonia Guerrero,

Delegación Cuauhtémoc, C.P. 06300, México Distrito Federal.

PRESENTE

Con fundamento en los artículos 1º, párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1, 2, 5 fracciones III, IX y XVII, 6, fracción I y último párrafo, 21, 22 fracción II, 23, 25, primer párrafo y 27 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; 5, Apartado A, fracción I y 14, fracción XXII del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 20 de junio de 2012, vigente a partir del día siguiente de su publicación, en relación con los diversos 53, 59, fracción IX, 61, 62 y 63 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría, se emite la presente Recomendación, con base en los siguientes:

I. ANTECEDENTES

1. El 2 de octubre del año en curso, fue recibida ante esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, **QUEJA** promovida por la ***** , en representación legal de ***** , en contra de actos atribuidos al Titular de la **ADMINISTRACIÓN ***** DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT)**, en lo sucesivo **ADMINISTRACIÓN ******* , toda vez que consideró violados sus derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídicas, en virtud de que en la revisión de gabinete de la que fue objeto como contribuyente directo en materia del impuesto sobre la renta (ISR) e impuesto al valor agregado (IVA) por el ejercicio fiscal 2008, la responsable, -mediante oficio ***** del 15 de agosto de 2012- le dio a conocer sus observaciones concluyendo que dedujo indebidamente MXP\$102'925,723.41, al haber determinado en forma incorrecta el costo de lo vendido, correspondiente al rubro de compras de materia prima por caña de azúcar con autofactura, derivado de la interpretación que hace la responsable de la Regla I.2.5.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008.

2. Por acuerdo de **05 de octubre de 2012**, se admitió a trámite la queja; se registró con el número ***** y se requirió a la autoridad responsable rendir informe, acompañando las documentales que estimara conducentes.

3. Mediante oficio ***** , de 10 de octubre de 2012, recibido el 12 siguiente, el **ADMINISTRADOR ******* , rindió el informe que le fue requerido, negando las violaciones de derechos fundamentales que

la quejosa le atribuye, refiriendo entre otras cosas, que únicamente se encuentra ejerciendo las funciones que tiene encomendadas dentro de su marco competencial, específicamente, facultades de comprobación, aplicando en todo momento la legislación y los procedimientos legales que le son aplicables.

4. El 16 de octubre de 2012, esta Procuraduría impuso una multa al Titular de la **ADMINISTRACIÓN** ***** , por no dar cabal cumplimiento al requerimiento que le fue efectuado por esta Procuraduría mediante proveído de 05 de octubre de 2012 en términos de lo establecido por el artículo 19 de la Ley Orgánica de esta Procuraduría, y le requirió nuevamente a dicho Titular, a fin de que rindiera un nuevo informe en los términos solicitados en el acuerdo de referencia.

5. Mediante oficio ***** , del 24 de octubre de 2012, recibido el día siguiente, el **ADMINISTRADOR** ***** rindió el informe que le fue requerido, en los términos solicitados el 05 de octubre de 2012.

A partir de las actuaciones señaladas, se efectúan las siguientes:

II. O B S E R V A C I O N E S :

PRIMERA. Esta Procuraduría es competente para conocer de la presente queja, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 5º, fracciones III y IX, de su Ley Orgánica, así como por el diverso 53 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría.

SEGUNDA. Del análisis realizado en su conjunto a las constancias que conforman el expediente de mérito, y de la valoración a las pruebas aportadas por las partes, en términos de los artículos 21 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 130 del Código Fiscal de la Federación y 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con el Segundo Transitorio del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de diciembre de 2005, por el que se deroga el Título VI del Código Fiscal de la Federación, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que la conclusión por parte del Titular de la **ADMINISTRACIÓN** ***** , determinada en el oficio de observaciones ***** del 15 de agosto de 2012 viola en perjuicio de la hoy quejosa sus garantías fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídicas, tutelados por los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; así como la contenida en el artículo 1º que establece la obligación a cargo de todas las autoridades de procurar la protección más amplia a los derechos fundamentales de los gobernados, y transgrede el contenido del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, al determinar que la quejosa tuvo deducciones en exceso por concepto del costo de lo vendido, como resultado de la incorrecta interpretación de la Regla I.2.5.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008 en relación con los artículos 29, fracción II y 31, fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo que pretende es restringir el derecho que tiene la contribuyente para hacer efectivas las deducciones autorizadas.

Como primer elemento es importante dar respuesta a lo señalado por la autoridad responsable al rendir el informe respecto de los actos que le fueron atribuidos, donde medularmente sostiene que no puede existir una violación de los derechos del contribuyente en virtud de que se encuentra dentro del plazo para emitir la resolución que proceda, por lo que no existe un acto definitivo en la esfera del contribuyente.

En relación con este punto, la exposición de motivos de la Ley Orgánica de esta Procuraduría establece que el procedimiento de queja y reclamación debe de estar regulado en un capítulo, ya que con dicho procedimiento se puede "...denunciar la violación a sus derechos, así como las irregularidades suscitadas durante el ejercicio de sus facultades de comprobación...", elemento que confirma que esta Procuraduría está plenamente facultada para intervenir independientemente de que no se haya dictado una resolución determinante de un crédito fiscal, pues es precisamente uno de los objetivos del presente procedimiento extraordinario de queja que los

contribuyentes cuenten con la intervención de este Organismo del Estado Mexicano para procurar que una controversia no tenga forzosamente que ventilarse en un tribunal ante una evidente violación de derechos.

En este orden de ideas, debe destacarse que la función de esta Procuraduría es la detección de errores o violaciones en que puedan incurrir las actuaciones de las autoridades fiscales, a efecto de observarlas y promover que se lleve a cabo una gestión que respete invariablemente los derechos de los pagadores de impuestos, sin importar que aún no existan actos definitivos, ya que esa definitividad solo tiene razón de ser respecto de la promoción de los medios de defensa administrativa y jurisdiccional.

Ahora bien, manifiesta la contribuyente que es una persona moral que tiene por objeto social la construcción, adquisición y operación de ingenios azucareros donde se elaboran diversos productos derivados de la caña de azúcar; para cumplir dicho objeto social efectúa la compra de la materia prima –caña de azúcar- directamente a los productores de ésta.

La autoridad responsable ejerció facultades de comprobación a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones a las que está afecta la hoy quejosa en materia de ISR e IVA por el ejercicio de 2008, concluyendo en el oficio de observaciones *****, que la fiscalizada dedujo indebidamente la cantidad de \$102,925,723.41 por concepto de costo de ventas al aplicar la Regla I.2.5.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008, aplicación que reclama como violatoria de sus derechos a través de la presente queja.

La conclusión de dicha autoridad se expresa de la siguiente manera:

“(…)

(…) en la determinación de las deducciones por compras se conoció que había deducido en un importe mayor en el renglón de compras de materia prima, toda vez que dedujo el 100% de las erogaciones realizadas a productores de caña personas físicas y de acuerdo con la regla I.2.5.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008, en ningún caso la aplicación de lo previsto en esta regla podrá exceder del 70% del total de compras que efectúen los adquirentes, por lo que el 30% de las erogaciones realizadas por \$102,925,723.41, no reúne requisitos fiscales por no contar con documentación comprobatoria que soporte la deducción, requisito fiscal establecido en el artículo 31, primer párrafo, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio revisado.

En la determinación del costo de lo vendido de la contribuyente *****, consideró compras netas nacionales por \$663,266,971.58, que corresponden a la compra de materia prima y de azúcar, sin embargo se conoció que realizó compras con autofactura en cantidad de \$343,085,889.07, de las cuales correspondía deducir la cantidad de \$240,160,122.33, de acuerdo con lo siguiente:

Concepto	Ago-Sep 2008	Total de compras	Total de compras determinadas	Diferencia
Compras con autofactura	343,085,889.00	343,085,889.00	240,160,122.33	102,925,766.67
Compras de caña	183,967,251.00	183,967,251.00	183,967,253.26	-2.26
Compras de azúcar		136,213,872.00	136,213,872.00	0.00
Total		663,267,012.00	560,341,247.59	102,925,764.41
Diferencia		41.00	41.00	41.00
Total de com-		663,266,971.00	560,341,206.59	102,925,723.41

En relación a las compras con autofactura sólo (sic) es deducible el 70% del total de dichas compras, por lo que la cantidad de \$102'925,723.41 no reúne requisitos fiscales de conformidad con el artículo 31, fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio revisado, en relación con la regla I.2.5.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008, toda vez que la contribuyente para efectos del artículo 29, primero, segundo y tercer párrafos y 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en el ejercicio revisado, está obligada a solicitar el comprobante respectivo por la adquisición de bienes que reúnan requisitos fiscales para poder deducirlos o acreditarlos fiscalmente, no obstante, podrá comprobar la adquisición de bienes sin la documentación que reúna dichos requisitos, siempre que se trate de adquisiciones a personas físicas dedicadas a actividades agrícolas por su primera enajenación, según lo establecido en la fracción I de la regla I.2.5.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008, en este caso la propia contribuyente podrá expedir los comprobantes con requisitos y se encuentra obligada a presentar el aviso correspondiente informando sobre la aplicación de la facilidad de autofacturación.

Al optar por deducir dichas adquisiciones, debe cumplir con todos los requisitos y limitaciones establecidas en la regla I.2.5.1., penúltimo párrafo de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008, misma que establece que en ningún caso la aplicación de lo previsto en esta regla podrá exceder del 70% del total de compras que efectúen los adquirentes por cada uno de los conceptos a que se refieren las fracciones contenidas en la misma, por lo que del total de pagos efectuados por concepto de adquisiciones a personas físicas productores de caña, la autofacturación con requisitos fiscales y que podrá soportar dichas compras, no podrá exceder del 70% del total de pagos.

Según los papeles de trabajo proporcionados relativos a la integración del costo de ventas, integración de las compras por nombre del productor de caña en cantidad de \$343,085,889.07, y formato aviso 46 correspondiente al aviso de operaciones con autofacturación presentado el 29 de abril de 2009, en la Administración Local de Servicios al Contribuyente de Tepic, en cantidad de \$341,769,567.00, entre los cuales existe una diferencia en cantidad de \$1,316,322.31 que corresponde a la participación de caña castigada y bonificación a productores, los cuales deben incluirse en el total de las compras de autofacturación por lo que el importe total de compras por autofacturación es de \$343,085,889.07, importe manifestado en escrito de contestación de fecha 12 de septiembre de 2011, recibido en esta Administración el 19 del mismo mes y año.

Al respecto, se conoció que la contribuyente revisada por este concepto en el ejercicio de 2008, dedujo el 100% de los pagos; por lo que de conformidad con la regla I.2.5.1., penúltimo párrafo de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008, la autofacturación en ningún caso podrá exceder del 70% del total de las compras, por lo que el 30% restante no se encuentra soportado con documentación comprobatoria, requisito establecido en el artículo 31, primer párrafo, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio revisado, los cuales ascienden a \$102,925,723.41, deduciendo indebidamente dicho importe en la determinación del costo de ventas fiscal".

De la transcripción anterior se desprende que la autoridad involucrada en la presente Queja, considera que la quejosa dedujo indebidamente compras y/o adquisiciones de caña de azúcar, soportadas con autofactura, bajo la consideración de que la Regla I.2.5.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008, ÚNICAMENTE permite la deducción del 70% de las compras soportadas con autofacturación, y no así del total de las compras que por cada concepto realicen los contribuyentes.

Lo anterior, se puede ejemplificar de la siguiente manera:

Compra	Cantidad	Deducción del acuerdo con el contribu-	Deducción del acuerdo con la autoridad
Compras de caña	100	100x70% =70	
Soportada con autofactura	70		70x70% =49 Por tanto se habrían deducido en exceso 21
Soportada con factura	30		

En este tenor, concluye que la quejosa se encontraba impedida para deducir un 30% de dichas compras, ya que no están soportadas con documentación comprobatoria, atento a lo dispuesto por los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Consecuentemente, refiere la autoridad que de acuerdo a los papeles de trabajo proporcionados por la contribuyente, solo es deducible el 70% de los \$343'085.889.07 que corresponden a compras de caña de azúcar que forman parte del costo de lo vendido, soportadas con autofactura y con el formato de aviso 46.

Ahora bien, a fin de sustentar su consideración el **ADMINISTRADOR *******, argumentó lo siguiente en el informe que rindió ante esta Procuraduría:

“- En estricto apego a las facultades que le confiere a esta Autoridad, el Código Fiscal de la Federación vigente en el ejercicio revisado, la Ley del Servicio de Administración Tributaria y el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria; así como a la **estricta aplicación de la regla 1.2.5.1.** de la resolución miscelánea fiscal para 2008, mediante requerimiento de información contenido en el oficio ***** del 16 de agosto de 2011, mismo que contiene la orden de revisión ***** , expedido por el ***** , se solicitó al contribuyente ***** información y documentación referente al costo de lo vendido.

- La contribuyente ***** , mediante escrito de 12 de septiembre de 2011, recibido en Oficialía de Partes de la Administración ***** el día 19 del mismo mes y año, al cual se le asignó el folio ***** , proporcionó diversa información y documentación con la cual pretendió comprobar la deducibilidad del costo de lo vendido que había declarado, así mismo manifestó su interpretación a la regla 1.2.5.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008 publicada en el Diario Oficial de la Federación del 27 de mayo de 2008.

En este orden de ideas, esta Autoridad se dio a la tarea de analizar y valorar todas y cada una de las pruebas ofrecidas durante el proceso de revisión, de cuyo análisis se determinó que ***** **dedujo indebidamente la cantidad de \$102'925,723.41 por haber determinado en forma incorrecta el costo de lo vendido fiscal, por considerar las compras que no cuentan con documentación comprobatoria que reúna los requisitos fiscales integradas por la autofacturación por lo siguiente:**

En la regla 1.2.5.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008 publicada en el Diario Oficial de la Federación del 27 de mayo de 2008, en ningún momento se **establece que deba compararse con el total de las adquisiciones efectuadas en el ejercicio, establece que en ningún caso la aplicación del beneficio de poder autofacturar podrá exceder del 70% del total de compras que efectúen por cada uno de los conceptos a que se refieren las fracciones contenidas en la misma regla, es decir, a las personas físicas dedicadas a actividades agrícolas como son los productores de caña**, por lo que se ha considerado que la contribuyente aplicó incorrectamente la regla 1.2.5.1. de la resolución miscelánea fiscal para 2008, **al haber considerado el 70% sobre el total de las compras efectuadas y no sobre el total de compras con autofacturación.”**

De la transcripción anterior se desprende que el **ADMINISTRADOR *******, consideró que el contribuyente aplicó de forma inexacta el artículo 31, fracción III de la LISR, en relación con la Regla 1.2.5.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008, en la determinación del costo de ventas correspondientes al rubro de compras de caña de azúcar, ya que dedujo más de un 70% de las compras y/o adquisiciones de caña de azúcar al sector primario soportadas con autofacturas, cuando la Regla en comento, no lo permite pues, insiste, el 70%

referido **NO DEBE CALCULARSE SOBRE EL TOTAL DE LAS COMPRAS Y/O ADQUISICIONES EFECTUADAS, SINO SOLO SOBRE EL TOTAL DE LAS COMPRAS DE AUTOFACTURACIÓN.**

Con la finalidad de que esta Procuraduría aprecie si la interpretación de la citada Regla por parte de la autoridad responsable violenta los derechos del quejoso como se reclama en el presente procedimiento, se considera necesario transcribir su contenido, que a la letra establece:

“ **1.2.5.1.** Para los efectos de los artículos 29 y 29-A del CFF, la adquisición de los bienes que se señalan en esta regla, se podrá comprobar sin la documentación que reúna los requisitos a que se refieren los citados preceptos, siempre que se trate de la primera enajenación realizada por:

k) Personas físicas dedicadas a actividades **agrícolas**, ganaderas, silvícolas o de pesca, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hubieren excedido de una cantidad equivalente a 40 veces el salario mínimo general de su área geográfica elevado al año, siempre que el monto de las adquisiciones efectuadas con cada una de estas personas en el ejercicio de que se trate, no exceda la citada cantidad, respecto de los siguientes bienes:

- a) Leche en estado natural.
- b) Frutas, verduras y legumbres.
- c) Granos y semillas.
- d) Pescados o mariscos.
- e) Desperdicios animales o vegetales.
- f) Otros productos del campo no elaborados ni procesado.

Se exceptúa de lo dispuesto en la presente fracción, la adquisición de café.

Cuando el monto de las adquisiciones efectuadas en el ejercicio de que se trate con cada una de las personas a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, exceda de una cantidad equivalente a 40 veces el salario mínimo general de su área geográfica elevado al año, **la facilidad de comprobación a que se refiere esta regla únicamente será aplicable a las adquisiciones efectuadas que no excedan de dicho monto, siempre que las mismas no excedan del 70% del total de las adquisiciones que efectúen los adquirentes por cada uno de los conceptos que en esta regla se señalan.**

II. Personas físicas sin establecimiento fijo, respecto de desperdicios industrializables.

1. Pequeños mineros, respecto de minerales sin beneficiar, con excepción de metales y piedras preciosas, como son el oro, la plata y los rubíes, así como otros minerales ferrosos.

Se considerará como pequeño minero la persona física que en el ejercicio fiscal anterior hubiere obtenido ingresos brutos anuales por venta de minerales hasta por un monto equivalente a \$1'376,385.00.

En ningún caso la aplicación de lo previsto en esta regla, **podrá exceder del 70% del total de compras que efectúen los adquirentes por cada uno de los conceptos a que se refieren las fracciones que anteceden.**

Únicamente podrán optar por lo establecido en esta regla, aquellos contribuyentes cuya actividad preponderante sea la comercialización o industrialización de los productos adquiridos y que inscriban en el RFC a las personas físicas a que se refiere la fracción I de esta regla, respecto de las cuales apliquen la opción establecida en ésta, dentro del mes inmediato siguiente a la fecha de la primera adquisición efectuada en el ejercicio a cada una de dichas personas. Para estos efectos, proporcionarán el nombre, la CURP, la actividad preponderante y el domicilio fiscal de dichas personas, de conformidad con el procedimiento que se señale en la página de Internet del SAT, o bien, cuando ya hubieran sido inscritos con anterioridad, su clave en el RFC.”

(Énfasis añadido)

De la citada Regla se desprende:

a) Que para el ejercicio 2008, se otorgó a los contribuyentes, personas físicas o morales, que adquieran productos a contribuyentes que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o pesqueras, a excepción del café, la posibilidad de comprobar las adquisiciones de leche en estado natural, **FRUTAS, VERDURAS Y LEGUMBRES**, granos y semillas, pescados o mariscos y desperdicios animales o vegetales, otros productos del campo no elaborados ni procesados (excepto café), mediante autofactura, siempre que se trate de la primera enajenación realizada por las personas físicas dedicadas exclusivamente a las actividades mencionadas, cuyos ingresos correspondientes al año anterior no hayan excedido de 40 veces el salario mínimo anual de su área geográfica.

b) En ningún caso la aplicación del beneficio referido podrá exceder del 70% del "total" de las compras que efectúen los adquirentes, por cada uno de los "conceptos" que en esa regla se señalan.

La referencia que establece la Regla al total de compras que efectúe por cualquier vía el contribuyente por cada uno de los conceptos, significa que del total de las mismas, sean verduras o leche o granos o, como es el caso, caña de azúcar, serán deducibles hasta en un 70% las que se soporten con autofactura.

Ello es así, en virtud de que la Regla que se analiza no distingue entre las compras totales o las soportadas con autofactura, ni fija otro límite que el del 70% mencionado, el cual deberá aplicarse a la totalidad de compras efectuadas por cada uno de los conceptos que refiere la propia norma, como textualmente lo señala dicha Regla.

Esta limitante se refiere entonces a que, del total de compras del contribuyente, persona física o moral, por lo menos el 30% deberán en todo caso, ser comprobadas con factura a efecto de poder deducirse.

Así las cosas, en consideración de esta Procuraduría, la autoridad involucrada realiza una interpretación contraria al texto mismo de la Regla, porque el 70% a que ésta se refiere, no está limitado a las operaciones en las que se hizo uso de la autofactura, sino que la Regla establece que debe calcularse sobre el importe global de compras que por cada uno de los conceptos realicen los contribuyentes, pues incluso sostener lo contrario no solo impacta negativamente al contribuyente al realizar una distinción donde no existe, sino también impacta negativamente al sector primario que dicha medida –autofactura- pretende apoyar.

La conclusión anterior descansa en la aplicación literal del propio contenido de la Regla Miscelánea, que señala: "En ningún caso la aplicación de lo previsto en esta regla, podrá exceder del 70% del total de compras que efectúen los adquirentes por cada uno de los conceptos a que se refieren las fracciones que anteceden".

En este orden de ideas, si para efectos de deducción de las compras la Regla no distingue entre las realizadas mediante autofactura y las amparadas con un comprobante fiscal ordinario, procede afirmar que el "total de compras" no puede ser limitado a las operaciones efectuadas mediante autofactura, como incorrectamente interpreta la autoridad.

En consecuencia es indebida la consideración de la autoridad al afirmar que la contribuyente dedujo indebidamente la cantidad de \$343'085.889.07, por concepto de costo de venta respecto a sus compras de caña, ya que deriva de un cálculo que no se encuentra previsto en la Regla que aplica.

En el caso concreto el "total de compras" de caña de azúcar asciende a \$527'053,140.00, del cual, \$343'085.889.07 corresponden a operaciones soportadas con autofactura, y formato aviso 46 correspondiente al aviso de operaciones en esa modalidad, y \$183'967,251.00, son operaciones amparadas con comprobantes que reúnen requisitos fiscales; de ahí que tal como lo establece la multicitada Regla de la Resolución Miscelánea Fiscal para

el ejercicio 2008, de la totalidad de las ventas realizadas por concepto de costo de venta, es decir, adquisición de caña, sólo el 65.10% de ellas, fueron acreditadas mediante la modalidad de autofactura, esto es, las que ascienden al valor de \$343'085.889.07, acreditando la deducción del restante 34.90% mediante comprobante fiscal debidamente requisitado conforme a los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación; lo que significa que la contribuyente se ajustó estrictamente para la deducción de sus compras al texto de la Regla Miscelánea aplicable.

Por último esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estima imperativo que las autoridades fiscales federales observen y den plena vigencia con sus actuaciones a lo dispuesto en el nuevo texto del artículo 1º Constitucional que entró en vigor el 11 de junio de 2011, que en sus párrafos segundo y tercero, establece:

“Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley”.

Premisas estas que han sido interpretadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableciendo que todas las autoridades del país que no ejerzan funciones jurisdiccionales, como es el caso del Titular de la **ADMINISTRACIÓN ***** DEL SAT**, deben procurar al aplicar las normas legales la protección más amplia de los derechos fundamentales de los gobernados.

Las consideraciones presentadas en este documento autorizan a concluir igualmente, que la autoridad no actuó con apego a los principios de legalidad y eficiencia en el desempeño de sus funciones, que la obligan a cumplir con la máxima diligencia el servicio que tiene encomendado y abstenerse de cualquier acto u omisión que provoque la suspensión o deficiencia de ese servicio, ya que con su actuación, vulneró los derechos de la quejosa al no efectuar una correcta interpretación de la Regla I.2.5.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008 publicada en el Diario Oficial de la Federación del 27 de mayo de 2008.

Con fundamento en lo dispuesto por el artículo 23, primer párrafo de la Ley Orgánica de este organismo, se determina que el Titular de la **ADMINISTRACIÓN *******, violó los derechos del contribuyente afectado por haber incurrido en actos y omisiones irregulares. Los derechos violados por la autoridad son: el de legalidad, seguridad y certeza jurídicas, en términos de lo dispuesto por los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por lo expuesto, en términos de los artículos 22 fracción II y 23 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; así como 59, fracción VIII y 61 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría, se formula la siguiente:

IV. RECOMENDACIÓN Y MEDIDAS CORRECTIVAS.

PRIMERA.- Se recomienda al *********, **ADMINISTRADOR ***** DEL SAT**, adoptar de inmediato la medida correctiva consistente en aplicar en sus términos el contenido de la Regla I.2.5.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008, y por consiguiente reconozca que el 70% al que se refiere la citada Regla, es relativo al total de las compras y no así, al monto de las compras realizadas mediante autofactura.

SEGUNDA.- Se recomienda asimismo a la autoridad, cumpla con lo ordenado en el artículo 1° Constitucional promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos fundamentales del contribuyente de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, buscando la protección más amplia del gobernado.

Se **CONCEDE**, en términos del artículo 25 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, a la **ADMINISTRACIÓN *******, el plazo de **TRES** días hábiles siguientes al en que surta efectos la notificación de esta Recomendación para que la autoridad informe si la acepta o, de lo contrario funde y motive su negativa como lo mandata el segundo párrafo del apartado B del artículo 102 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con el apercibimiento que en caso de no responder dentro del plazo concedido se procederá en términos de lo dispuesto en el artículo 28, fracción I, numeral 2 de la citada Ley Orgánica.

Se informa a la autoridad que en términos de dicha Ley Orgánica y los Lineamientos de esta Procuraduría, la Recomendación se hará pública.

NOTIFÍQUESE la presente recomendación por oficio a la autoridad involucrada **ADMINISTRACIÓN *******. Asimismo, acompañense las documentales que resulten necesarias, a fin de que cuente con los elementos suficientes para cumplir con la presente Recomendación.

LA PROCURADORA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

LIC. DIANA ROSALÍA BERNAL LADRÓN DE GUEVARA

Criterio sostenido:

Criterio sustantivo: 11/2013/CTN/CS-SPDC

VALOR AGREGADO. SUPUESTOS EN QUE PROCEDE LA APLICACIÓN DE LA TASA VIGENTE EN LA REGIÓN FRONTERIZA. El artículo 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece dos condiciones para que a la enajenación de bienes o prestación de servicios le sea aplicable la tasa del 11%: i) que el enajenante o prestador de servicios sea residente de la región fronteriza y, ii) que la entrega material de los bienes o la prestación de los servicios contratados se realice en la misma región fronteriza; por lo que la falta de alguna de las condiciones establecidas da como resultado la aplicación de la tasa general del IVA, al 16%. Sin embargo, ni en el citado precepto, ni en algún otro de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se establece como requisito adicional para la aplicación de la tasa diferenciada que el sujeto del impuesto, esto es, el enajenante o prestador del servicio, adquiera a su vez los bienes o servicios que enajena o presta en la zona fronteriza, de un proveedor que también tenga forzosamente su domicilio en la citada zona. Esto es, independientemente del domicilio fiscal del proveedor del contribuyente, lo que resultaría relevante para la exclusión de la tasa preferencial de la región fronteriza y la aplicación, en cambio de la tasa general, es que los bienes o servicios se entregaran fuera de la misma.

Recomendación
27/2012

RECOMENDACIÓN 27/2012

EXPEDIENTE: *****

CONTRIBUYENTE: *****

México, Distrito Federal, a 08 de noviembre del dos mil doce.

ADMINISTRADORA LOCAL DE ***
CON SEDE EN ***** DEL SERVICIO DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

PRESENTE

Con fundamento en los artículos 1º, párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1, 2, 5 fracciones III, IX y XVII, 6, fracción I y último párrafo, 21, 22 fracción II, 23, 25, primer párrafo y 27 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; 5, Apartado A, fracción I y 14, fracción XXII del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 20 de junio de 2012, vigente a partir del día siguiente de su publicación, en relación con los diversos 53, 59, fracción IX, 61, 62 y 63 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría, se emite la presente Recomendación, con base en los siguientes:

I. ANTECEDENTES

1.- Mediante correo electrónico de veintiocho de septiembre del año en curso, fue recibida ante esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente **QUEJA** presentada por la ***** , a través de su Representante Legal, en contra de actos emitidos por la **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE ***** , CON SEDE EN ***** DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT)**, toda vez que consideró violados sus derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídica, en virtud de que a las solicitudes de devolución por concepto de saldos a favor del impuesto al valor agregado (IVA) registradas con números de folio ***** , ***** y ***** , correspondientes a los periodos de diciembre 2011, marzo y abril 2012, le recayeron las resoluciones contenidas en los oficios ***** , ***** y ***** , a través de los cuales se negaron las devoluciones solicitadas, argumentando su improcedencia al señalar que la contribuyente no justifica la necesidad que tiene de adquirir productos en una ciudad diversa a la de su domicilio; que de las pruebas valoradas no se advierten elementos de convicción que acrediten la efectiva entrega material del tiempo aire adquirido por la contribuyente en el domicilio del proveedor y que los comprobantes fiscales exhibidos para acreditar el IVA, no cumplen con los requisitos a que se refiere el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2012.

2.- Por acuerdo del primero de octubre de dos mil doce, se admitió a trámite la Queja de mérito, la cual fue registrada con número de expediente ***** , requiriéndose a la titular de la **ADMINISTRACIÓN LOCAL**

DE *****, **CON SEDE EN ***** DEL SAT**, a fin de que rindiera su informe respecto de los actos que se le atribuyeron, acompañando las documentales que estimara conducentes.

3.- Mediante oficio ***** de nueve de octubre de dos mil doce, recibido el dieciocho de octubre en esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, la autoridad responsable desahogó el requerimiento antes citado, presentando su informe y las documentales que estimó pertinentes para justificar su actuación.

A partir de las actuaciones señaladas, se efectúan las siguientes:

II. OBSERVACIONES

PRIMERA. Esta Procuraduría es competente para conocer de la presente Queja, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 5° fracciones III y IX de su Ley Orgánica, así como por el diverso 53 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría.

SEGUNDA.- Del análisis realizado en su conjunto a las constancias que conforman el expediente de mérito y de la valoración a las pruebas aportadas por las partes, en términos de los artículos 130 del Código Fiscal de la Federación y 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con el Segundo Transitorio del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el primero de diciembre de dos mil cinco, por el que se deroga el Título VI del Código Fiscal de la Federación, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que en el presente caso la titular de la **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE *******, **CON SEDE EN ***** DEL SAT**, violó en perjuicio del quejoso sus derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídicas tutelados por los artículos 1°, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, acorde a lo siguiente:

La ***** en su solicitud de Queja medularmente aduce:

- Los días 14 de febrero, 8 de mayo y 24 de mayo del presente año, presentó ante la Administración Local de ***** con sede en ***** del SAT, 3 solicitudes de devolución por concepto de saldos a favor del IVA, correspondientes a diciembre de 2011, marzo de 2012 y abril de 2012, por \$150,539.00, \$146,138.00 y \$147,997.00, respectivamente.
- Pese a que fueron atendidos en tiempo y forma los requerimientos de la autoridad; los días 22 de junio, 6 de julio y 9 de julio del presente año en curso, mediante los oficios ***** y ***** se emitieron las resoluciones mediante las cuales se negaron las devoluciones solicitadas, por lo que, considera que la actuación de la autoridad es violatoria de sus derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídica.

LA ADMINISTRADORA LOCAL DE *****, **CON SEDE EN *******, **DEL SAT**, al rendir su informe señaló en la especie:

- Que de las solicitudes de devolución presentadas por la contribuyente se advierte que en las facturas expedidas por ***** por concepto de venta de ficha recargada ***** le fue trasladado el IVA a la tasa del 16%; sin embargo, dicha tasa resultaba improcedente al haber quedado plenamente demostrado que la entrega material de la mercancía amparada por dichos comprobantes, se llevó a cabo en la región fronteriza;
- Adicionalmente, las facturas expedidas por ***** no reunían los requisitos para que resultara procedente el acreditamiento del IVA, ya que contienen como descripción el concepto

de "VENTA DE FICHA PRECARGADA *****", sin que se manifieste de manera expresa la cantidad de mercancía entendida esta como "número de unidades" y "medida", ni describen detalladamente las características esenciales de la mercancía, como marca, modelo, número de serie, especificaciones técnicas o comerciales, ya que las mismas únicamente señalan un concepto de manera genérica como lo es de "VENTA DE FICHA PRECARGADA *****", sin que especifique de manera individual la clase de producto que ampara, incumpliendo de tal manera el requisito establecido en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación, relacionado con el artículo 31, fracción III de la Ley de Impuesto sobre la Renta Vigente en 2011 y 2012, y 50 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

- Que la regla II.2.7.1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2011, establece que "Para los efectos del artículo 29, fracción V, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, las representaciones impresas del CFD, deberán cumplir con los requisitos señalados en el artículo 29-A, fracciones I a VII del Código Fiscal de la Federación y contener lo siguiente: VII. Unidad de medida, en adición a lo señalado en el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación", extremo que no cumplen los comprobantes expedidos por *****.
- Que en las solicitudes de devolución de mérito, las erogaciones por concepto de "VENTA DE FICHA PRECARGADA *****", que dieron origen al IVA acreditable, se consideran como no estrictamente indispensables en virtud de que dichas erogaciones no son deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, debido a que los comprobantes que las soportan no contienen de manera expresa la cantidad de mercancías, la cual debe ser definida como "número de unidades" y "medida".

TERCERA.- Una vez acreditada la existencia de los actos calificados por la quejosa de violatorios de sus derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídicas, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en términos de lo dispuesto por el artículo 5, fracción III de su Ley Orgánica, estima procedente realizar las siguientes consideraciones:

a) La autoridad al momento de resolver las solicitudes de devolución de saldo a favor de IVA, con folios ***** y ***** y ***** , negó su procedencia bajo la consideración fundamental de que la contribuyente no acreditó con algún elemento de convicción, "la efectiva entrega material de la mercancía" en el domicilio del proveedor ***** , sirviendo de apoyo el artículo 2, de la Ley del Impuesto a Valor Agregado, que para una mejor valoración se transcribe:

"Artículo 2o.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 11% a los valores que señala esta Ley, cuando los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, se realicen por residentes en la región fronteriza, y siempre que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en la citada región fronteriza".

Por su parte, la fracción I del artículo 5 del Reglamento de la LIVA, señala que se consideran residentes en la región fronteriza "Los contribuyentes, con uno o varios locales o establecimientos en dicha región, por las actividades que realicen en dichos locales."

De las disposiciones enunciadas, se advierten, en forma determinante, dos presupuestos para gravar con una tasa del 11% la enajenación de bienes o la prestación de servicios:

a) Que los actos o actividades se realicen por residentes en la región fronteriza, **y**

b) Que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en la citada región fronteriza.

Por consiguiente, la hipótesis de la norma descrita no se agota con el simple hecho de probar la entrega material de bienes o servicios en región fronteriza, ni con acreditar que el contribuyente tiene su residencia en la citada región, pues deben cumplirse ambas condiciones para que a la enajenación de un bien o prestación de servicio les sea aplicable una tasa del 11%, esto es: i) que el enajenante o prestador de servicios sea residente de la región fronteriza y, ii) que la entrega material de los bienes o prestación de los servicios contratados se realice en la misma región fronteriza, por lo que la falta de alguna de las condiciones establecidas, dará como resultado la aplicación de la tasa general del IVA al 16%.

En el caso que nos ocupa, si bien la contribuyente, ***** , tiene su domicilio fiscal en Avenida ***** número ***** , Calle ***** y Calle ***** , Municipio ***** , Colonia ***** , C.P. ***** , ***** (región fronteriza) —localidad donde dice realizar las actividades gravadas—, lo cierto es que el proveedor que le factura la enajenación de “tiempo aire electrónico” es ***** , con domicilio en la Ciudad de ***** y lo hace a través del establecimiento ubicado en Almacén Central Calle ***** No. ***** , ***** y ***** , Ciudad ***** , (entre calle ***** y *****), C.P. ***** , en ***** (región no fronteriza).

De los elementos expuestos se concluye necesariamente, que no se actualizan las hipótesis que se establecen en el artículo 2 de la LIVA, antes examinado, para que se aplique la tasa diferenciada para la zona fronteriza —es decir, la del 11%—, ya que, independientemente de dónde se realice la entrega material del tiempo aire enajenado, lo cierto es que el precepto en comento, al exigir los 2 aludidos requisitos, excluye la aplicación de la tasa del 11% cuando el enajenante no sea residente de esa región, como acontece en la especie al analizar el caso de *****.

Por otra parte, como se advierte de la resolución en la que se contiene la negativa de devolución del IVA, emitida por la autoridad involucrada, Administración Local de ***** , el motivo esencial por el que se le niega a la contribuyente la referida devolución, es porque:

“(…) De las facturas anteriormente relacionadas y valoradas no se advierte elemento de convicción que acredite la efectiva entrega material a la contribuyente en el domicilio del proveedor ***** de la mercancía amparada (...)”

Añadiendo la autoridad que, si bien el lugar de expedición de los comprobantes es en la ciudad de Mérida, el tiempo aire electrónico es entregado en la ciudad de ***** , es decir, en la zona fronteriza.

Al razonar así, la autoridad incurre en una lamentable confusión de conceptos, ya que el requisito de la entrega material de los bienes es un requisito que —como se ha dicho varias veces— es establecido por el multicitado artículo 2 de la ley para aplicar la tasa del 11%, no para no aplicarla, como es la pretensión de la contribuyente al momento de determinar el saldo a favor cuya devolución solicita.

Es decir, aun aceptando sin conceder que la entrega del tiempo aire adquirido por la contribuyente se realice en la ciudad de ***** , lo cierto es que la residencia del enajenante de los bienes está en una localidad diversa, con lo que —se insiste— no se cumplen los dos requisitos —residencia y entrega— que exige la norma legal para la aplicación de la tasa diferenciada al 11%.

En ese sentido, en el caso concreto, resulta intrascendente que se le haya cuestionado a la contribuyente la omisión de haber acreditado que la entrega material del tiempo aire electrónico se llevó a cabo en ***** , pues, con independencia de lo anterior, se ha visto que su proveedor ***** , no es residente de la zona fronteriza, por lo que no se actualizó la hipótesis legal que establece el artículo 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para que procediera aplicar la tasa del 11% para calcular el IVA que le fue trasladado a la pagadora de impuestos.

Por otra parte, el motivo que la autoridad involucrada utiliza igualmente para negar la devolución, relativo a que el proveedor de la contribuyente ***** cuenta con una sucursal en la ciudad de *****, —es decir dentro de la zona fronteriza— y que por lo tanto la contribuyente no justifica la necesidad de adquirir los productos en otra ciudad: “y sí por el contrario, muestra que pretende obtener un beneficio en perjuicio del fisco” resulta falaz, en primer lugar porque no existe disposición legal alguna que establezca, para los residentes de la zona fronteriza, que tienen que adquirir los productos que comercian precisamente en esa misma zona fronteriza, ya que si bien el artículo 5 de la LIVA señala que para que sea acreditable el impuesto, será necesario que corresponda a bienes cuya adquisición resulte estrictamente indispensable para la realización de las actividades gravadas, el caso es que tal cuestión no es materia de controversia, pues el tiempo aire electrónico es precisamente el bien con el que comercia la quejosa.

En segundo lugar, la autoridad no puede legislar ni crear ni invocar situaciones que derivan de normas inexistentes, ya que no hay ninguna disposición en la LIVA que obligue a los residentes de la zona fronteriza a adquirir los productos con que comercia en la misma ciudad o zona.

En esta línea de pensamiento también resulta evidente para este Organismo Autónomo especializado, que es totalmente incorrecto que la autoridad sostenga sin mayor fundamento, que la contribuyente pretende obtener un beneficio indebido, ya que es un hecho que la misma efectivamente pagó la tasa del 16% a su proveedor ***** y que éste a su vez, es contribuyente del IVA.

b) Un segundo argumento en el que la autoridad sustenta la negativa a la devolución del saldo a favor, es porque en las documentales exhibidas por la contribuyente -consistentes en diversas facturas emitidas por *****- se omitió señalar de manera específica “la unidad de medida”, por lo que no se dio cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 29-A, fracción V del Código Fiscal de la Federación.

La autoridad responsable sostiene que las facturas incumplieron con lo dispuesto por la regla II.2.7.1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2011, la cual establece lo que sigue:

“Capítulo II.2.7. De los comprobantes fiscales digitales y del mecanismo de transición

Sección II.2.7.1. Disposiciones generales

Requisitos de las representaciones impresas de CFD

II.2.7.1.5. Para los efectos del artículo 29, fracción V, primer párrafo del CFF, las representaciones impresas del CFD, deberán cumplir con los requisitos señalados en el artículo 29-A, fracciones I a VII del CFF y contener lo siguiente:
(...)

VIII. Unidad de medida, en adición a lo señalado en el artículo 29-A, fracción V del CFF.
(...)”

Al respecto no pasa desapercibido para esta Procuraduría que el pasado 28 de diciembre, se publicó en la Novena Sección del Diario Oficial de la Federación, la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, que en su artículo Décimo Octavo contiene la siguiente disposición:

“Para los efectos del Artículo Primero Transitorio del “Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación”, publicado en el DOF el 12 diciembre de 2011, **los contribuyentes podrán emitir hasta el 30 de junio de 2012, comprobantes fiscales en los términos de los Capítulos I.2.7., I.2.8., I.2.9., II.2.5., II.2.6. y II. 2.7.** de la RMF para 2011, así como sus respectivos anexos 1-A y 20, en lo concerniente a la aplicación de dichos capítulos, **salvo los supuestos a que se refieren las reglas I.2.7.1.4., I.2.8.1.5., I.2.8.1.8., I.2.8.3.1., I.2.8.3.2., I.2.8.3.3. y II.2.7.1.8.** de la RMF para 2011.
(...)”

Por lo expuesto, en términos de los artículos 22 fracción II y 23 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; así como 59, fracción VIII y 61 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría, se formula la siguiente:

IV. RECOMENDACIÓN Y MEDIDAS CORRECTIVAS.

PRIMERA.- Se recomienda a la **ADMINISTRADORA LOCAL DE DE *******, **CON SEDE EN ***** DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, ***** , adoptar de inmediato las medidas correctivas consistentes en ordenar la devolución de los saldos a favor, en virtud de que de las resolución por las cuales se negaron se advierte que los únicos argumentos para dicha negativa son los observados en la presente Recomendación, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación a la contribuyente ***** .

SEGUNDA.- Se recomienda asimismo a la **ADMINISTRADORA LOCAL DE *******, **CON SEDE EN ***** DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION**, ***** , cumpla con lo ordenado por el artículo 1º Constitucional promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos humanos del contribuyente, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, buscando la protección más amplia del gobernado.

TERCERA.- Se **CONCEDE**, en términos del artículo 25 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, plazo de TRES días hábiles siguientes a aquel en que surta efectos la notificación de esta Recomendación para que la autoridad informe si la acepta o no, con el apercibimiento que en caso de no responder dentro del plazo concedido se procederá en términos de lo dispuesto en el artículo 28, fracción I, numeral 2 del mismo ordenamiento legal.

Se informa a la autoridad que, en términos de dicha Ley Orgánica y los Lineamientos de esta Procuraduría, la presente Recomendación se hará pública.

CUARTA.- Córrese traslado con copia del presente acuerdo de admisión con requerimiento de informe a la Dirección General de Protección de los Derechos Fundamentales de los Contribuyentes adscrita a la Subprocuraduría de Protección de los Derechos de los Contribuyentes de esta Procuraduría, en cumplimiento a lo establecido en el oficio número ***** de cinco de julio de dos mil doce.

NOTIFÍQUESE la presente recomendación por oficio a la **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE *******, **CON SEDE EN ***** DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**.

Asimismo acompañense las documentales que resulten necesarias, a fin de que la **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE *******, **CON SEDE EN ***** DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** cuente con los elementos suficientes para cumplir con la presente Recomendación.

Se informa a la autoridad que en términos de dicha Ley Orgánica y los Lineamientos de esta Procuraduría, la Recomendación se hará pública.

NOTIFÍQUESE la presente recomendación por oficio a la autoridad involucrada e infórmese al contribuyente para que se constituya en las oficinas de esta Procuraduría de la Defensa de los Contribuyentes para los mismos efectos.

LA PROCURADORA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

LICENCIADA DIANA ROSALÍA BERNAL LADRÓN DE GUEVARA

Criterio sostenido:

Criterio sustantivo: 14/2013/CTN/CS-SASEN

DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE. EL DERECHO DE AUTOCORRECCIÓN PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 2, FRACCIÓN XIII, Y 13 DE LA LEY DE LA MATERIA INCLUYE LAS OBLIGACIONES FORMALES. Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 2o., fracción XIII, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, los contribuyentes cuentan con el derecho general de corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales. Por lo tanto, esta Procuraduría considera que de una interpretación conforme con esa norma, y no en contra de la misma, las autoridades fiscales deberán aceptar la corrección que hagan los contribuyentes respecto de todo tipo de obligaciones —sustantivas y formales—. Lo anterior, en virtud de que dicho artículo no realiza una distinción entre obligaciones adjetivas y sustantivas, por lo que resulta aplicable el principio *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus* (donde la ley no distingue, no se debe distinguir).

Recomendación
29/2012

RECOMENDACIÓN 29/2012

EXPEDIENTE: *****

CONTRIBUYENTE: *****

México, Distrito Federal, a 8 de noviembre de 2012.

ADMINISTRADOR DE *** , DEL
SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA***

ADMINISTRADOR DE *** , DEL
SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA**

PRESENTES

Con fundamento en los artículos 1, párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 1, 2, 5, fracciones III, IX y XVII, 6, fracción I y último párrafo, 8, fracción V, 21, 22, fracción II, 23, 25 primer párrafo y 27 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; 5, apartado A, fracción I del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de junio de 2012, vigente a partir del día siguiente de su publicación, en relación con los diversos 53, 59, fracción IX, 61, 62 y 63 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría; se emite la presente **RECOMENDACIÓN**, con base en los siguientes:

I. ANTECEDENTES:

1. Mediante escrito libre recibido en la Oficialía de Partes de esta Procuraduría el día 5 de octubre de 2012, el ***** , en su carácter de representante legal de la empresa ***** , personalidad que acreditó con la copia simple del instrumento notarial número ***** , pasado ante la fe del Licenciado ***** , Titular de la Notaría Pública número ***** con residencia en ***** , ***** , promovió **QUEJA** contra actos que atribuye a los Titulares de la entonces **ADMINISTRACIÓN ***** Y DE LA ADMINISTRACIÓN DE ***** , AMBOS DE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.**

*De conformidad con el artículo Cuarto Transitorio del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado en el Diario Oficial de la Federación el 13 de julio de 2012 vigente a partir del 14 de agosto de 2012.

2. Por acuerdo de 10 de octubre de 2012, se admitió a trámite la queja; se registró con el número ***** y se requirió a las autoridades responsables, a efecto de que rindieran informe acompañando las documentales que estimaran conducentes.

3. Mediante oficio *****, de 18 de octubre de 2012, recibido el 22 de los mismos, el Administrador *****, rindió su informe en el sentido de negar que haya existido violación a los derechos fundamentales de la quejosa.

4. Mediante oficio *****, de 22 de octubre de 2012, el Administrador *****, rindió el informe que le fue requerido y esencialmente manifestó que no existe violación a los derechos tributarios de la quejosa, pues *****, no se incorporó al tratamiento previsto en la reglas 5.2.6, 5.2.7 y 5.2.8 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2006, 2007, 2008 y 2009.

5. El día 24 de octubre de 2012, el representante legal de la empresa quejosa, *****, compareció al local que ocupa esta Procuraduría, a fin de precisar las violaciones de derechos fundamentales que sufrió su representada, respecto de las cuales solicita que conozca este organismo descentralizado.

A partir de las actuaciones reseñadas, se efectúan las siguientes:

II. OBSERVACIONES:

PRIMERA.- La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, es competente para conocer de la presente Queja, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5, fracciones III y IX de su Ley Orgánica, en relación con el diverso 53 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de sus Atribuciones Sustantivas.

SEGUNDA.- Del análisis conjunto de las constancias que conforman el expediente en que se actúa y de la valoración a las pruebas aportadas por las partes, en términos de los artículos 21, párrafo primero de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 130 del Código Fiscal de la Federación y 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con el Segundo Transitorio del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de diciembre de 2005, por el que se deroga el Título VI del Código Fiscal de la Federación, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que en el presente caso, el *****, ADMINISTRADOR ***** Y EL *****, ADMINISTRADOR *****, **AMBOS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, transgredieron los derechos fundamentales de inviolabilidad del domicilio, legalidad, seguridad y certeza jurídica de la contribuyente *****, contenidos en los artículos 1, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior, se desprende de las manifestaciones del representante de la quejosa, así como del análisis y valoración de las documentales aportadas y de los informes rendidos por las mencionadas autoridades responsables, de los que se confirma que los actos que se reclaman como violatorios de derechos, **efectivamente existieron y quedaron debidamente probados, en atención de los siguientes razonamientos.**

A. Como antecedentes del caso se tienen:

1.- Con fecha 2 de septiembre del 2009, la entonces Administración ***** de la Administración ***** SAT, inició la visita domiciliaria al amparo de la orden número *****, contenida en el oficio número *****, de fecha 31 de agosto del 2009; con el objeto de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras a que está afecta como sujeto directo, en materia de contribuciones federales y aprovechamientos: cuotas compensatorias, derechos de trámite aduanero, impuesto general de exportación, impuesto general de importación e impuesto al valor agregado, así como verificar la legal importación, tenencia o estancia en el país de mercancías de procedencia extranjera y el cumplimiento de las restricciones o regulaciones no arancelarias y normas oficiales mexicanas, correspondientes al período comprendido del 1 de enero de 2007 al 30 de junio de 2009.

2. Seguido el procedimiento, el día 14 de junio del 2011, le fue notificada a la contribuyente la última acta parcial en la cual se asentaron las irregularidades, en que a juicio de la autoridad fiscalizadora había incurrido la contribuyente durante el período sujeto a revisión.

3. Con fecha 2 de agosto del 2011, la quejosa presentó escrito desvirtuando las irregularidades asentadas por la autoridad fiscalizadora en la última acta parcial, y optó por corregir su situación fiscal en términos de los artículos 2, fracción XIII, 13, 14, 15 y 16 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, conforme al criterio de la autoridad fiscalizadora.

4. Con fecha 16 de agosto del 2011, la autoridad fiscalizadora notificó a la quejosa el acta final, en la que concluyó que no se desvirtuaron las observaciones dadas a conocer en la última acta parcial e indicó que era improcedente la corrección fiscal efectuada.

5. Con fecha 21 de septiembre del 2011, fue emitido el oficio *****, Exp. *****, de fecha 21 de septiembre del 2011, por la entonces Administración ***** de la Administración ***** del Servicio de Administración Tributaria, por la que se resuelve imponer a la quejosa un crédito fiscal de \$659,912,755.55 (Seiscientos cincuenta y nueve millones novecientos doce mil setecientos cincuenta y cinco pesos 55/100 M.N.).

6. Inconforme con dicha resolución, la quejosa interpuso recurso de revocación y con fecha 7 de septiembre del 2012, le fue notificada la resolución contenida en el oficio *****, de fecha 30 de agosto del 2011, emitido por el Administrador de ***** de la Administración ***** de la Administración ***** del Servicio de Administración Tributaria, en el que se confirma el crédito fiscal determinado en su contra.

B. En su escrito de queja, el representante legal de la contribuyente adujo medularmente lo siguiente:

- Que la empresa *****, durante los ejercicios fiscales de 2007, 2008 y 2009 realizó enajenaciones de mercancías, las que consideró exportaciones definitivas en términos del artículo 29, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, además de tramitar pedimentos virtuales en términos de las Reglas 5.2.6, inciso B y 5.2.8 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior (en adelante RCGMCE) aplicables a los mencionados ejercicios, por lo cual calculó el IVA aplicando la tasa del 0% al valor de las enajenaciones de mercancías efectuadas a residentes en el extranjero con entrega material a empresas con programa de la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación (IMMEX)¹
- Que el 2 de septiembre de 2009, la entonces Administración *****, inició una visita en el domicilio de la contribuyente, pero sin justificar la razón para considerarla “Grande Contribuyente”.
- Que el 2 de agosto de 2011, la contribuyente presentó escrito mediante el cual corrigió su situación fiscal conforme al criterio de la autoridad fiscalizadora; sin embargo el 16 de agosto de 2011, se notificó acta final en la cuál incluso se aumentaron las irregularidades asentadas en la última acta parcial, concluyendo que no se desvirtuaron las observaciones e incluso afirmando que la corrección intentada era irrisoria.
- Que la autoridad aumentó las irregularidades señaladas en la última acta parcial, al establecer tanto en el acta final como en la liquidación, que no se asentó en los pedimentos virtuales el identificador “PC”, y que no se generó el número de pedimento al efectuar la primera operación del mes.
- Que mediante oficio *****, de 21 de septiembre de 2011, la autoridad fiscal emitió resolución definitiva en la cual determinó un crédito fiscal en cantidad de \$659'912,755.55, por concepto únicamente del impuesto al valor agregado, actualización, recargos y multas, por los ejercicios fiscales de 2007, 2008 y 2009, la que fue confirmada vía revocación por resolución No. *****, de 30 de agosto de 2012, notificada el día 7 de septiembre siguiente.

C. Al rendir su informe, las autoridades responsables esencialmente manifestaron lo siguiente:

¹Confr. Decreto para el Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (Decreto IMMEX), publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de noviembre de 2006.

- Que derivado del análisis a las operaciones de comercio exterior realizadas por la contribuyente durante el periodo revisado, comprendido del 1 de enero de 2007 al 30 de junio de 2009, así como de la evidencia documental proporcionada durante la visita domiciliaria que se le practicó, se conoció que en su carácter de proveedor nacional realizó la enajenación de tejidos de algodón a diversos residentes en el extranjero, mediante pedimentos de exportación virtual con clave V1, efectuando la entrega material de la mercancía en territorio nacional a otras empresas, las que cuentan con Programa IMMEX, en términos de lo previsto en la Regla 5.2.6. inciso B) de las RCGMCE vigentes en el periodo fiscalizado.
- Que en los pedimentos de exportación virtual proporcionados por la contribuyente quejosa, declaró en el campo referente a “descargos” el número de pedimento de importación virtual afecto, y en el campo de observaciones declaró que realizaba sus operaciones virtuales al amparo de las Reglas 5.2.6, 5.2.7 y 5.2.8 de las Reglas en mención.
- Que la contribuyente se apartó del procedimiento descrito en la Regla 5.2.6, de las RCGMCE aplicables al momento de la operación, toda vez que a efecto de que las mercancías se consideraran exportadas en términos del artículo 29, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se debieron presentar ante el mecanismo de selección automatizado los pedimentos de importación virtual en cuestión, el mismo día en que se efectuó el traslado de la mercancía, lo que en la especie no aconteció, pues en las cartas porte consta la fecha en que se llevó a cabo la entrega material de la mercancía, confirmándose así que se efectuó en fecha distinta.
- Que en tales circunstancias, las operaciones efectuadas por la quejosa, contravienen el procedimiento establecido en la multicitada Regla 5.2.6., de las RCGMCE, para se procedente la aplicación de la tasa del IVA al 0% para los efectos del artículo 29, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Que por lo que concierne a la declaración de la contribuyente, de realizar sus operaciones en términos de lo establecido en la regla 5.2.8., de las RCGMCE, la que contiene el procedimiento para efectuar operaciones consolidadas, se conoció que la quejosa se apartó del mismo, pues efectuó sus operaciones de la siguiente forma:
 - i.El pago de los pedimentos tramitados se transmitió al sistema electrónico de la Aduana, hasta un mes después de haber realizado la primera transferencia de mercancías.
 - ii.Emitió facturas con diferentes fechas durante el mes calendario, distintas a las de la entrega material de las mercancías.
- Que el artículo 2, fracción XIII, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente vigente, no permite la corrección de requisitos formales de procedibilidad, por lo cual no puede acudir a este precepto legal para acogerse al beneficio de tributar a la tasa del 0% del impuesto al valor agregado y subsanar a posteriori dichos requisitos.
- La incorporación de la quejosa a lo dispuesto en las citadas reglas se encontraba condicionado al cumplimiento de diversos requisitos de tiempo y forma, y al no haberlos cumplido cabalmente, la consecuencia inmediata era la no aplicación del tratamiento al cual pretendía acogerse, es decir, de gravar las mercancías enajenadas a la tasa del 0% de impuesto al valor agregado.

D. Conforme con lo dispuesto en el artículo 29, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, las empresas residentes en el país calcularán dicho impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación de bienes cuando éstos sean exportados, en términos de la Ley Aduanera de manera definitiva, mientras que el artículo 102 del citado ordenamiento legal, dispone que hay exportación definitiva cuando las mercancías salen del territorio nacional para permanecer en el extranjero por tiempo ilimitado.

En el caso en estudio, la quejosa considera que sus operaciones debieron estar gravadas a la tasa del 0%, toda vez que las mercancías observadas en el periodo sujeto a revisión, fueron enajenadas a un residente en el extranjero, el cual le solicitó que hiciera la entrega material en territorio nacional a un destinatario con programa IMMEX, el que se encarga de transformar la mercancía para su posterior exportación.

Conviene ahora citar, en la parte que interesa, lo dispuesto por la regla 5.2.6, de las RCGMCE, de aplicación exacta a la operación de la empresa quejosa, y analizar el procedimiento que en concreto establece, para así

poder verificar los requisitos que la promovente debió cumplir, con la finalidad de que la enajenación de sus mercancías se gravara a la tasa del 0%, para efectos del impuesto al valor agregado:

“Regla 5.2.6. Para los efectos del artículo 29, fracción I de la Ley del IVA, las enajenaciones o transferencias de mercancías que se realicen conforme a los supuestos que se señalan en la presente regla, se considerarán exportadas, siempre que se efectúen mediante pedimento, aplicando la tasa 0% de IVA y se cumpla con el procedimiento establecido en el segundo párrafo de la presente regla:

[...]

B. La enajenación de mercancías que realicen los **proveedores nacionales a residentes en el extranjero**, de mercancías nacionales o importadas en forma definitiva, **cuya entrega material se efectúe en territorio nacional a empresas con Programa IMMEX** siempre que se trate de las autorizadas en sus programas respectivos o a empresas de la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos de autotransporte o de autopartes para su introducción a depósito fiscal; [...]

El procedimiento y requisitos para la aplicación de la tasa del 0% de IVA, es el siguiente:

1. Presentar ante el mecanismo de selección automatizado, los pedimentos que amparen el retorno o exportación virtual, a nombre de la empresa que efectúa la transferencia y de importación temporal o de introducción a depósito fiscal a nombre de la empresa que recibe las mercancías, sin que se requiera la presentación física de las mismas. Los pedimentos de retorno o exportación virtual y de importación temporal o de introducción a depósito fiscal a que se refiere el presente párrafo, podrán ser presentados en aduanas distintas.

Para los efectos del párrafo anterior, el pedimento de importación temporal o de introducción a depósito fiscal deberá presentarse ante el mecanismo de selección automatizado el día en que se efectúe la transferencia de las mercancías; y el pedimento que ampare el retorno o exportación virtual podrá ser presentado ante el mecanismo de selección automatizado a más tardar al día siguiente a aquél al que se haya presentado ante el mecanismo del pedimento de importación temporal o de introducción a depósito fiscal. En el caso de que el pedimento que ampara el retorno o exportación virtual de las mercancías no se presente en el plazo señalado, dicho pedimento podrá ser presentado ante la aduana correspondiente dentro del mes siguiente a aquél en que se hubiera tramitado el pedimento de importación temporal o de introducción a depósito fiscal, siempre que se efectúe el pago de la multa por presentación extemporánea a que se refiere el artículo 183, fracción II de la Ley.

En dichos pedimentos se deberá indicar en el bloque de identificadores, la clave que corresponda conforme al Apéndice 8, del Anexo 22 de la presente Resolución; en el pedimento que ampare el retorno o exportación virtual, se deberá anotar el número de Programa IMMEX de la empresa que recibe las mercancías, en el caso de las empresas de la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos de autotransporte o de autopartes, el número de autorización para realizar operaciones de comercio exterior en el régimen de depósito fiscal; en el de importación temporal o de introducción a depósito fiscal, el que corresponda a la empresa que transfiere las mismas y tratándose de proveedores nacionales su RFC.

Al tramitar el pedimento que ampare el retorno o exportación virtual a que se refiere el párrafo anterior, el agente o apoderado aduanal deberá transmitir los campos del “bloque de descargos” conforme al Anexo 22 de la presente Resolución, referentes al número, fecha y clave del pedimento pagado y modulado que ampare la importación temporal o de introducción a depósito fiscal, de las mercancías transferidas.

Cuando los pedimentos no se presenten en el plazo establecido en el segundo párrafo del presente numeral, no se transmitan los datos a que se refiere el párrafo anterior o existan diferencias entre las mercancías manifestadas en el pedimento que ampara el retorno o exportación virtual y el que ampara la importación temporal o la introducción al depósito fiscal, se tendrán por no retornadas o no exportadas las mercancías descritas en el pedimento de retorno o exportación virtual. La empresa con Programa IMMEX o persona que cuenta con autorización para destinar mercancías al régimen de recinto fiscalizado estratégico, que haya efectuado la transferencia será responsable por el pago de las contribuciones y sus accesorios, por las mercancías que conforme a este párrafo no se consideren retornadas. Tratándose de proveedores nacionales, que hubiesen obtenido la devolución o efectuado el acreditamiento del IVA con motivo de la exportación de las mercancías que conforme a este párrafo no se consideren exportadas, deberán efectuar el reintegro del IVA correspondiente. Para estos efectos, podrá existir discrepancia entre el valor declarado en el pedimento de importación temporal o de introducción a depósito fiscal y el de retorno, siempre y cuando el valor declarado en el pedimento de importación temporal o de introducción a depósito fiscal sea mayor al que se declare en el pedimento de retorno.

2. Las empresas que efectúen operaciones al amparo de esta regla, podrán tramitar un pedimento consolidado que ampare el retorno o exportación virtual y un pedimento consolidado de importación temporal o de introducción a depósito fiscal, que ampare las mercancías transferidas a una sola empresa y recibidas de un solo proveedor, respectivamente, siempre que se tramiten en la misma fecha, utilizando el procedimiento establecido en la regla 5.2.8 de la presente Resolución.

[...]

4. Las empresas a que se refiere esta regla deberán cumplir con lo establecido en la regla 5.2.7 de la presente Resolución.

[...].”

(Énfasis añadido)

De la regla anterior se desprende que a efecto de considerar, que la enajenación que realicen los proveedores nacionales a residentes en el extranjero de mercancías nacionales o importadas en forma definitiva, cuya entrega material se efectúe en territorio nacional a empresas con Programa IMMEX, está sujeta a la tasa del 0% para efectos del cálculo del IVA, el contribuyente debe apegarse al procedimiento descrito en la regla de comercio exterior antes transcrita.

Asimismo, la regla 5.2.6 establece que las empresas deberán cumplir con lo dispuesto en la regla 5.2.7, la que a la letra establece:

“Regla 5.2.7. Para los efectos de las reglas 5.2.5. y 5.2.6. de la presente Resolución, el enajenante **deberá anotar en las facturas o notas de remisión que para efectos fiscales expida, el número de Programa IMMEX o el número de autorización, en el caso de las personas que cuentan con autorización para destinar mercancías al régimen de recinto fiscalizado estratégico, así como el del adquirente, para cuyo efecto el adquirente deberá entregar previamente al enajenante, copia de la autorización del Programa IMMEX o ECEX o de la autorización para realizar operaciones de ensamble y fabricación de vehículos bajo el régimen de depósito fiscal.**

(...).”

(Énfasis añadido)

De acuerdo con lo establecido en la regla transcrita, es obligación del enajenante anotar en las facturas o en las notas de remisión, el número de Programa IMMEX de la empresa a la que se le transfirieron las mercancías; asimismo debe declarar que dicha operación se efectúa en los términos de la Regla 5.2.5 o 5.2.6, según corresponda.

Ahora bien, conforme a la regla 5.2.6, el contribuyente tiene la posibilidad de tramitar pedimentos que amparen varias operaciones (pedimentos consolidados), para lo cual es necesario que se siga el procedimiento previsto en la regla 5.2.8, que a la letra establece lo siguiente:

“Regla 5.2.8. Para los efectos de las reglas 5.2.5 y 5.2.6 de la presente Resolución, las empresas que efectúen dichas operaciones, **podrán tramitar en forma semanal o mensual un pedimento consolidado que ampare el retorno virtual y un pedimento consolidado que ampare la importación temporal** o introducción a depósito fiscal de las mercancías transferidas y recibidas de una misma empresa o persona, respectivamente, siempre que se tramiten en la misma fecha bajo el siguiente procedimiento:

1. Al efectuar la primera transferencia de mercancías en la semana o en el mes de calendario de que se trate, según la opción ejercida, el agente o apoderado aduanal deberá transmitir al sistema electrónico, la información correspondiente a los pedimentos que amparen el retorno o la importación temporal o introducción a depósito fiscal virtuales, indicando el número de la patente o autorización de agentes o apoderados aduanales, número y clave de pedimento, RFC del importador y exportador, respectivamente, clave que identifica el tipo de operación y destino u origen de las mercancías.

2. Las facturas o las notas de remisión que amparen las operaciones de transferencia, deberán contener además de lo señalado en las reglas 2.6.1 y 5.2.7, de la presente Resolución el nombre o razón social y RFC de quien promueve el despacho, número de la factura o nota de remisión que se tramita en el sistema de los pedimentos consolidados y número de los pedimentos bajo los cuales se consolidan las mercancías.

3. Se deberán presentar, a más tardar el día martes de cada semana o dentro de los primeros 10 días hábiles de cada mes, según la opción ejercida, los pedimentos consolidados semanales o mensuales, según corresponda, que amparen el retorno virtual y la importación temporal o introducción a depósito fiscal en los que se hagan constar todas las operaciones realizadas durante la semana o el mes inmediato anterior, sin que se requiera la presentación física de las mercancías, señalando en el campo respectivo, todas las facturas que amparen la operación y anexándolas a los mismos, debiendo cumplir con los requisitos establecidos en el numeral 1 de la regla 5.2.6. de la presente Resolución.

Los pedimentos a que se refiere la presente regla se podrán presentar en aduanas distintas”.

(Énfasis añadido)

En el caso concreto, la autoridad consideró que la contribuyente no cumplió con el procedimiento previsto en las reglas 5.2.6, 5.2.7 y 5.2.8, haciendo de su conocimiento en la última acta parcial diversas omisiones, las cuales fueron corregidas por la quejosa de conformidad con el artículo 2, fracción XIII, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, de la siguiente forma:

- a. Presentó notas de remisión en términos de la regla 5.2.8 de las RCGMCE, en las que se consignaban los números de pedimentos de exportación e importación virtuales correspondientes.
- b. Asentó los números de programa IMMEX que había omitido anotar en 7 notas de remisión observadas por la autoridad.
- c. Además aclaró que no se encontraba obligada a presentar los pedimentos de exportación virtual los mismos días en los que se efectuaron las diversas entregas materiales de mercancías —plazo establecido en la regla 5.2.6 de la RCGMCE— ya que había tramitado pedimentos consolidados conforme a la regla 5.2.8.

Es decir, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que resultaron insustanciales las omisiones de carácter meramente formal en las que incurrió la empresa que acude a la queja y por las cuales se regularizó tales como:

- a. Omitir declarar el número de pedimentos en los cuales consolidó las mercancías;
- b. No asentar los números de programa IMMEX en siete notas de remisión; y
- c. No presentar oportunamente los pedimentos de exportación virtual.

Además resulta muy relevante destacar que la autoridad en ningún momento niega que la quejosa pudiera consolidar los pedimentos de exportación, sino tan sólo que no presentó esa especie de declaración con oportunidad; asimismo tampoco objeta la existencia de las notas de remisión y menos aún que a la contribuyente no le sea aplicable el programa IMMEX en las operaciones que realiza. En otras palabras por la falta de formalidades de carácter de mero trámite, pretenden las responsables sancionar a la quejosa actualizándole una hipótesis de casación que no realizó e imponiéndole la tasa general del impuesto al valor agregado.

Por lo tanto en opinión de esta Procuraduría, puede concluirse que las consecuencias derivadas por el incumplimiento de obligaciones formales pueden ser derrotables cuando sean desproporcionales a la pérdida del derecho de fondo.

Expuesto lo anterior, este Organismo protector de derechos fundamentales observa que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, corresponde a los gobernados la determinación

de las contribuciones a su cargo, y a fin de subsanar las posibles omisiones cometidas en dicho proceso, cuentan con el derecho a la autocorrección previsto en los artículos 2, fracción XIII y 14 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en los términos siguientes:

“Artículo 2. Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

[...]

XIII. Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.

[...].”

“Artículo 14. Para los efectos de lo dispuesto en la fracción XIII del artículo 2o. de la presente Ley, los contribuyentes tendrán **derecho a corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión**, mediante la presentación de la declaración normal o complementaria que, en su caso, corresponda, de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación.

Los contribuyentes podrán corregir su situación fiscal a partir del momento en el que se dé inicio al ejercicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas. El ejercicio de este derecho no está sujeto a autorización de la autoridad fiscal”.

(Énfasis añadido)

Los preceptos legales transcritos establecen el derecho a favor del contribuyente de corregir su situación fiscal, lo cual significa que el pagador de impuestos se encuentra facultado para corregir todas aquellas cuestiones que incidan en su situación frente al fisco, pues precisamente el objeto mismo de la Ley Tributaria es que las contribuciones se cubran conforme a las disposiciones que les sean aplicables.

No obstante lo anterior, en el presente caso las responsables indebidamente limitan el derecho general de los contribuyentes a la autocorrección, únicamente al pago de los impuestos supuestamente omitidos; pues consideran que todo lo referente a la regularización o autocorrección de requisitos o cuestiones meramente formales que inciden en la determinación del tributo, no pueden ser materia de autocorrección.

Al razonar así, las autoridades desconocen incluso que el objetivo del programa IMMEX del que goza la quejosa **es el de fortalecer la competitividad del sector exportador mexicano**, otorgando certidumbre, transparencia y continuidad a las operaciones de las empresas, **introduciendo los factores de cumplimiento y simplificándolos**.

En tales circunstancias, al impedir la posibilidad de autocorregir obligaciones formales, las responsables vulneran derechos fundamentales de la contribuyente, ya que contrario al objetivo del programa IMMEX, le imponen mayores cargas en lugar de simplificarlas, restando competitividad y determinando, **sin que se produjeran o actualizaran las hipótesis de causación**, el pago del impuesto de las mercancías enajenadas a la tasa general, del 15% vigente en los ejercicios revisados.

En consecuencia, se advierte que las responsables restaron valor a la autocorrección realizada por la quejosa e incluso la calificaron de irrisoria, sin considerar que **los pedimentos de exportación virtual exhibidos por la contribuyente son una especie de declaración fiscal relativa al cumplimiento de obligaciones tributarias en materia de comercio exterior**², y en consecuencia no había motivo alguno para que la quejosa

²Cnfr. Tesis: 2a./J. 62/98, Rubro: “ PEDIMENTO. ES UNA ESPECIE DE DECLARACIÓN FISCAL, RELATIVA A OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR”. Visible en Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VIII, Septiembre de 1998, Novena Época, Instancia: Segunda Sala , Página: 365

no pudiera ejercer su derecho a la autocorrección de los requisitos formales establecidos en las Reglas 5.2.4., 5.2.5., 5.2.6. y 5.2.8. de las RCGMCE, a efecto de considerar sus mercancías enajenadas gravadas a la tasa del 0% del impuesto al valor agregado, de conformidad con los artículos 2, fracción XIII y 14 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

En tal orden de ideas, la postura de la contribuyente al solventar las formalidades que la autoridad le indicó en la última acta parcial, en la que se le concedió la oportunidad legal de desvirtuar las irregularidades observadas o bien a corregir su situación fiscal, no era irrisoria, como erróneamente lo sostiene, sino el ejercicio de un derecho previsto en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

En conclusión, este Organismo descentralizado considera que conforme a lo establecido en los artículos 2, fracción XIII y 14 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, debe permitírsele a los contribuyentes en principio y cuando no exista un impedimento jurídico o material para ello, corregir todo tipo de obligaciones fiscales, sustantivas y formales, que incidan de alguna manera en su situación fiscal, con el propósito de que ésta se ajuste plenamente a la ley.

E. Por otro lado, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que tratándose de visitas domiciliarias, las autoridades fiscales deben ceñir sus actuaciones a reglas perfectamente delimitadas, entre las que se encuentra la dispuesta en la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, que obliga a consignar de manera circunstanciada, los hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales, de los que se tenga conocimiento durante el desarrollo de la fiscalización, al disponer lo siguiente:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

“Artículo 46.- *La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:
(...)*

IV.- Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de

referencia o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder de una autoridad.

(...)”

En esa tesitura, **una vez levantada la última acta parcial, en la cual se haya hecho mención expresa de los hechos u omisiones que pudieran entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales** relacionadas con el contribuyente visitado, deberá transcurrir cuando menos un plazo de veinte días, para que el contribuyente pueda presentar documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones señalados por la autoridad, **así como para optar por corregir su situación fiscal, previo al levantamiento del acta final, lo cual constituye una prerrogativa a favor del gobernado** previo al levantamiento del acta final de la visita.

Tal derecho tiene como finalidad, además de dar audiencia, la de informar de las irregularidades detectadas para que el causante, de forma voluntaria pueda subsanar esos errores, autocorregirse y, por consiguiente, acceder a la posibilidad de regularizar su situación.

Por tanto, a fin de no contrariar tal prerrogativa, es necesario que todas las observaciones que hayan sido detectadas durante la visita domiciliaria, se circunstancien específicamente en la última acta parcial, para que así el contribuyente pueda desvirtuar los hechos u omisiones o, en su caso, **ejercitar plenamente su derecho a la autocorrección, con plena eficacia.**

En el caso concreto, debe señalarse que la autoridad fiscal adicionó en el acta final observaciones relativas a omisiones e irregularidades que no fueron señaladas en la última acta parcial, lo cual implica una transgresión a las reglas que regulan el procedimiento fiscalizador y, adicionalmente, obstaculizó el derecho a la autocorrección de la quejosa.

En efecto, **en la última acta parcial, la autoridad fiscal señaló específicamente las siguientes omisiones:**

- Los pedimentos de importación virtual no se presentaron ante el mecanismo de selección automatizado, el mismo día en que se efectuó el traslado de mercancías (folio *****).
- Omitió declarar el número de los pedimentos bajo los cuales se consolidaban las mercancías, cuestión que resultaba indispensable para estar en posibilidad de aplicar el beneficio de tramitar pedimentos consolidados acorde a lo establecido en la regla 5.2.8 (folio *****).
- En 7 casos omitió declarar el número de Programa IMMEX de las empresas que recibieron las mercancías, dato que, de conformidad con las reglas 5.2.7 y 5.2.8 de las RCGMCE, era obligatorio (folio *****).

Para corregir su situación, la quejosa, con fundamento en la fracción XIII del artículo 2, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, presentó notas de remisión en términos de la regla 5.2.8 de las RCGMCE, **en las cuales se asentaron los números de pedimentos de exportación e importación virtuales correspondientes. Además, en las 7 notas de remisión observadas por la autoridad, asentó los números de programa IMMEX** que había omitido anotar; por lo tanto, corrigió su situación fiscal al cumplir con lo establecido en las reglas 5.2.6, 5.2.7 y 5.2.8 de las RCGMCE, tal y como lo observó la autoridad en la última acta parcial de visita, pues además aclaró que no se encontraba obligada a presentar los pedimentos de importación virtual el mismo día en el que se efectuó la entrega material de mercancías —plazo establecido en la regla 5.2.6 de la RCGMCE— ya que había tramitado pedimentos consolidados conforme a la regla 5.2.8.

Por su parte, la autoridad fiscalizadora, **en el acta final adicionó las omisiones siguientes:**

- Que el pago de los pedimentos tramitados se transmitió al sistema electrónico de la Aduana hasta un mes después de haber realizado la primera transferencia de mercancías.
- Que la visitada emitió facturas en diferentes fechas durante el mes de calendario y, a su vez, realizó la entrega material de las mercancías (folio *****).
- Que la propia empresa declaró que realizaba operaciones normales, ya que no invocó el identificador "PC", el cual, conforme al Apéndice 8 del Anexo 22 de las diversas RCGMCE vigentes en 2007, 2008 y 2009, refiere a pedimento consolidado y que, de conformidad con la regla 5.2.6, se debió indicar en el bloque de identificadores (folio *****).
- Que en términos del artículo 2, fracción XIII de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, sólo resultaba procedente la corrección fiscal si el contribuyente hubiese dado cumplimiento a su obligación de efectuar el pago omitido, es decir, gravar la enajenación de las mercancías a la tasa general del 15 % del IVA (folio *****).
- Que resulta irrisorio pretender tratar de corregir su situación fiscal a través de la aplicación de un beneficio y exceptuarse así, de la obligación de tributar a la tasa general del 15% del impuesto al valor agregado (folio *****).

Como puede apreciarse, no existe identidad entre las observaciones plasmadas en la última acta parcial con aquellas que se detallan en el acta final, lo que detonó en que se distorsionaran en perjuicio del particular los motivos en base a los cuales se le determinó el crédito fiscal y sobretodo las razones por las cuales tenía la intención de autocorregirse lo que redundó en considerar sus mercancías enajenadas gravadas a la tasa general del 15% del impuesto al valor agregado y no conforme al beneficio establecido en las Reglas 5.2.4., 5.2.5., 5.2.6. y 5.2.8. de las RCGMCE.

F. Por lo que corresponde al argumento de la quejosa, en el sentido que el 2 de septiembre de 2009, la entonces Administración *****, emitió la orden de visita número *****, contenida en el oficio número *****, de fecha 31 de agosto del 2009, sin fundar y motivar la razón para considerarla "Grande Contribuyente", cabe señalar que el procedimiento de queja es por naturaleza sumario y extraordinario de salvaguarda de derechos de los contribuyentes, que se ubica dentro del marco general del artículo 102, apartado B de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y se rige bajo los principios de economía, celeridad, concentración, eficiencia, sensibilidad e inmediatez, de conformidad con los artículos 15 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; 13 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo y 7 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de sus Atribuciones Sustantivas de este organismo descentralizado; lo cual requiere que quienes acudan a éste, expresen en forma concreta la esencia de las violaciones de derechos respecto de las cuales pretenden que conozca esta Procuraduría, razón por la cual las cuestiones formales atinentes a la competencia de la autoridad responsable son propias de una instancia jurisdiccional y no del presente procedimiento de queja.

G. Por todo lo anterior, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, estima necesario que las autoridades fiscales observen y den plena vigencia con sus actuaciones a lo dispuesto en el nuevo texto del artículo 1° Constitucional que entró en vigor el 11 de junio de 2011, cuyos párrafos segundo y tercero, establecen:

"Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley".

Premisas éstas que han sido interpretadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableciendo que todas las autoridades de este país que no ejerzan funciones jurisdiccionales, como es el caso de los Titulares de la Administración ***** y de la Administración *****, ambos del Servicio de Administración Tributaria, deben procurar al aplicar las normas legales la protección más amplia de los derechos fundamentales de los gobernados, así como procurar la progresividad de los mismos y no limitar su ejercicio como acontece en la especie al pretender restringir la autocorrecciones de los contribuyentes únicamente a obligaciones de pago y no así a las de carácter formal.

A partir de las consideraciones anteriores, se advierte que las autoridades fiscales responsables mencionadas, no actuaron con apego a los principios de legalidad y eficiencia en el desempeño de sus funciones, que las obligan a cumplir con la máxima diligencia en el servicio que tienen encomendado y abstenerse de cualquier acto u omisión que provoque la suspensión o deficiencia del mismo, pues emitieron y confirmaron una resolución determinante de un crédito fiscal, sobre la base de motivos y fundamentos que no quedaron debidamente sustentados, en perjuicio de la quejosa quien en esa medida, vio vulnerados sus derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídica como contribuyente.

Por lo expuesto, en términos de los artículos 22, fracción II y 23 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; así como 59, fracción VIII y 61 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de sus Atribuciones Sustantivas, se formulan las siguientes:

III. RECOMENDACIONES Y MEDIDAS CORRECTIVAS.

PRIMERA.- SE RECOMIENDA al *** , ADMINISTRADOR ***** y al ***** , ADMINISTRADOR ***** , AMBOS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, adoptar de inmediato las medidas** correctivas consistentes en dejar sin efectos el oficio número *****, de 21 de septiembre de 2011, mediante el cual se determinó a cargo de ***** un crédito fiscal en cantidad de \$659'912,755.55, por concepto de impuesto al valor agregado, actualización, recargos y multas, por el periodo comprendido del 1 de enero de 2007 al 30 de junio de 2009, así como la diversa resolución No. *****, de 30 de agosto de 2012, a través de la cual se confirmó aquella, por ser actos violatorios de derechos fundamentales de la quejosa, tutelados en los artículos 1, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

SEGUNDA.- SE RECOMIENDA al *** , ADMINISTRADOR ***** y al ***** , ADMINISTRADOR ***** , AMBOS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,** cumplan con lo ordenado por el artículo 1 constitucional, promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos fundamentales de la contribuyente quejosa, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, a que se refiere el precepto constitucional en cita, buscando la protección más amplia de la gobernada.

TERCERA.- En términos del artículo 25 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, **SE CONCEDE AL ***** , ADMINISTRADOR ***** Y AL ***** , ADMINISTRADOR ***** , AMBOS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,** el plazo de **TRES** días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de esta Recomendación, para que informen si la aceptan o no, y en su caso, funden y motiven su negativa como lo exige el segundo párrafo del apartado B, del artículo 102, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con el apercibimiento que en caso de no responder dentro del plazo concedido, se procederá en términos de lo dispuesto en el artículo 28, fracción I, numeral 2 de la citada Ley Orgánica.

Se informa a las autoridades responsables que en términos de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, y de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de sus Atribuciones Sustantivas, la presente Recomendación se hará pública.

NOTIFÍQUESE, por correo electrónico a la contribuyente y por oficio a los Titulares de la Administración ***** y de la Administración ***** , ambos del Servicio de Administración Tributaria, acompañando las documentales que resulten necesarias, a fin de que las citadas autoridades cuenten con elementos suficientes para cumplir con la presente Recomendación.

LA PROCURADORA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

LIC. DIANA ROSALÍA BERNAL LADRÓN DE GUEVARA

Criterio sostenido:

Criterio sustantivo: 12/2013/CTN/CS-SPDC

SENTENCIA FIRME. CONSTITUYE LA NORMA JURÍDICA INDIVIDUALIZADA QUE ESTABLECE DERECHOS Y OBLIGACIONES A FAVOR DE LAS PARTES. La sentencia firme dictada por un órgano judicial o jurisdiccional tiene el carácter de una norma jurídica individualizada que se caracteriza por ser bilateral, heterónoma, externa y coercible; por lo que su contenido debe acatarse en sus términos por la autoridad fiscal, y ésta no puede soslayar su cumplimiento con el argumento de que en la misma no se señaló el precepto o fundamento legal que la obligue a actuar de una determinada forma, porque es la propia sentencia la que constituye el fundamento o soporte para el cumplimiento a que está compelida la autoridad.

Recomendación
33/2012

RECOMENDACIÓN 33/2012

EXPEDIENTE: *****

CONTRIBUYENTE: *****

México, Distrito Federal, a 26 de noviembre de 2012.

ADMINISTRADORA *** DE LA ADMINISTRACIÓN
GENERAL JURÍDICA DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA.**

PRESENTES

Con fundamento en los artículos 1, párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1, 2, 5, fracciones III, IX y XVII, 6, fracción I y último párrafo, 8, fracción, V, 21, 22, fracción II, 23, 25, primer párrafo y 27 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; 5, apartado A, fracción I del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de junio de 2012, vigente a partir del día siguiente de su publicación; en relación con los diversos 53, 59, fracción IX, 61, 62 y 63 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría; se emite **Recomendación**, con base en los siguientes:

I. ANTECEDENTES:

1. Por escrito ingresado el **17 de octubre de 2012**, en la Oficialía de Partes Común de esta Procuraduría, la ***** , por su propio Derecho promovió Queja contra actos del **TITULAR DE LA ADMINISTRACIÓN DE ***** DE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL JURÍDICA DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.**

2. Por acuerdo dictado el **18 de octubre de 2012**, se admitió a trámite la Queja, radicándose bajo el número ***** ; asimismo en el citado acuerdo se ordenó requerir al titular de la Administración de ***** de la Administración General Jurídica, del Servicio de Administración Tributaria, para que en el término de 3 días rindiera su informe respecto de los actos irregulares que se le atribuyeron, acompañando las documentales que estimara conducentes para desvirtuar la transgresión de derechos que aduce la contribuyente.

3. Mediante oficio número ***** , de **29 de octubre de 2012**, recibido en la Oficialía de Partes Común de esta Procuraduría el mismo día, la Titular de la **ADMINISTRACIÓN DE ***** DE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL JURÍDICA, DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, rindió en tiempo y forma el informe solicitado, respecto de los actos u omisiones que se le atribuyeron.

4. Por acuerdo de **31 de octubre de 2012**, se tuvo por recibido el informe de la autoridad responsable detallado en el punto anterior.

5. Con fecha **6 de noviembre de 2012**, se realizó una reunión de trabajo con personal del Servicio de Administración Tributaria.

6. Mediante oficio número *****, de **7 de noviembre de 2012**, recibido en la Oficialía de Partes Común de esta Procuraduría el mismo día, la Titular de la **ADMINISTRACIÓN DE ***** DE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL JURÍDICA, DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, en alcance a su informe de Ley, realizó diversas manifestaciones.

7. Mediante acuerdo de **14 de noviembre de 2012**, se tuvo por recibido el alcance al informe rendido por la autoridad y al no existir diligencias pendientes por desahogar, se turnaron los autos para la emisión de la siguiente recomendación.

A partir de las actuaciones antes señaladas, se efectúan las siguientes:

I. OBSERVACIONES:

PRIMERA.- Esta Procuraduría es competente para conocer de la presente Queja, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 5, fracciones III y IX de su Ley Orgánica; así como por el diverso 53 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría.

SEGUNDA.- Del análisis realizado en su conjunto a las constancias que conforman el expediente en que se actúa y de la valoración a las pruebas aportadas por las partes, en términos de los artículos 21 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 130 del Código Fiscal de la Federación y 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con el Segundo Transitorio del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de diciembre de 2005, por el que se deroga el Título VI del Código Fiscal de la Federación, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que en el presente caso, la **TITULAR DE LA ADMINISTRACIÓN DE ***** DE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL JURÍDICA, DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, transgredió los Derechos fundamentales de debido proceso, legalidad, seguridad y certeza jurídica de la contribuyente *****, tutelados en los artículos 1, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 57 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, al no haber ordenado el pago del resarcimiento económico a la hoy Quejosa, con base en el valor consignado en las facturas comerciales, **tal como fue ordenado en la sentencia definitiva firme de 3 de septiembre de 2010, pronunciada por la ***** Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.**

Lo anterior, se advierte de las manifestaciones del quejoso, así como del análisis y valoración de las documentales aportadas por las partes en la presente Queja, de las que se desprende que los actos que se reclaman como violatorios de derechos, **efectivamente existieron y quedaron debidamente probados con la documentación aportada por ambas partes ante esta Procuraduría**, de conformidad con los siguientes razonamientos:

A. La *****, al exponer su Queja, medularmente manifestó:

1. El 19 y 20 de octubre de 2004, personal adscrito a la *****, del Servicio de Administración Tributaria, derivado de la orden de visita domiciliaria contenida en el oficio *****, de 19 de octubre de 2004, embargó precautoriamente 8,055 rollos de tela y 638 pantalones de pana.

- 2.El 17 de febrero de 2005, mediante oficio número *****, la autoridad fiscal determinó a la contribuyente un crédito fiscal y señaló que la mercancía consistente en 5,531 rollos de tela, pasaba a propiedad del fisco federal, quedando en garantía la mercancía consistente en 2,524 rollos de tela.
- 3.El 25 de abril de 2005, por escrito presentado en la Oficialía de Partes Común de las Salas Regionales Metropolitanas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, demandó la nulidad de la resolución contenida en el oficio*****, la cual quedó radicada en el juicio de nulidad con el número de expediente *****, en la que se dictó el 3 de abril de 2006, sentencia definitiva declarándose la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada.
- 4.El 26 de octubre de 2006, la ***** transfirió al Servicio de Administración y Enajenación de Bienes la mercancía consistente en 5,531 rollos de tela.
- 5.El 15 de febrero de 2007, por escrito presentado en la Oficialía de Partes de la Administración General Jurídica, la hoy quejosa solicitó el resarcimiento económico de la mercancía embargada.
- 6.El 25 de septiembre de 2007, mediante oficio número ***** la Administración de ***** de la Administración Central de ***** adscrita a la Administración General Jurídica del Servicio de Administración Tributaria, resolvió autorizar a su favor el pago de \$2'083,688.12.
- 7.Mediante escrito ingresado el 30 de noviembre de 2007, en la Oficialía de Partes de las Salas Regionales Metropolitanas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, compareció a demandar la nulidad de la resolución contenida en el oficio número ***** de 25 de septiembre de 2007, señalada en el punto anterior.
- 8.Por sentencia del 15 de julio de 2009, la ***** Sala Regional Metropolitana, reconoció la validez de la resolución contenida en el oficio número ***** del 25 de septiembre de 2007.
- 9.El 20 de agosto de 2010, el ***** Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del ***** Circuito, dentro del expediente ***** , resolvió conceder el amparo y protección de la Justicia de la Unión.
- 10.El 3 de septiembre de 2010, la ***** Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, dentro del expediente ***** , en cumplimiento a la ejecutoria de Amparo, resolvió declarar la nulidad de la resolución impugnada, para el efecto de que se emitiera una nueva resolución y resolviera conforme al valor consignado en las facturas comerciales.
- 11.El 24 de julio de 2012, se le notificó el oficio número ***** de 13 de julio de 2012, emitido por la Administración de ***** de la Administración Central de ***** , adscrita a la Administración General Jurídica del Servicio de Administración Tributaria, mediante el cual, resolvió que **no era posible dar cumplimiento a la sentencia del 3 de septiembre de 2012, dictada por la ***** Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa número ***** , toda vez que, a su consideración no existe disposición legal que permita ordenar el pago del resarcimiento en los términos en que fue ordenado en la citada sentencia.**

B. Por su parte, la TITULAR DE LA ADMINISTRACIÓN DE *** DE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL JURÍDICA, DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, al rendir su informe manifestó esencialmente lo siguiente:**

1. Que se encuentra imposibilitada jurídicamente para dar cumplimiento a la sentencia definitiva de 3 de septiembre de 2010 y ordenar el pago del resarcimiento solicitado por la contribuyente, conforme al valor factura de las mercancías embargadas, debido a que no existe precepto legal dentro de la Ley Aduanera y su Reglamento, que pueda aplicarse de forma supletoria, en el que se apoye para autorizar el pago del resarcimiento económico de mercancía embargada mediante el procedimiento administrativo en materia aduanera, con base en el valor consignado en las facturas comerciales.
2. Que únicamente esta facultada para resolver la solicitud de resarcimiento económico, de conformidad con el artículo 22, fracción XXVII, en relación con el 23, Apartado E, fracción II del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, en el entendido de que el valor de las mercancías será el determinado en la clasificación arancelaria, cotización y avalúo practicado por la autoridad aduanera.

3. Que no existe disposición legal alguna que sea aplicable al caso en específico, que permita la autorización del resarcimiento económico derivado de un procedimiento administrativo en materia aduanera, considerando el valor consignado en las facturas comerciales aportadas por la contribuyente.

4. Que la ***** Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al emitir la sentencia de 3 de septiembre de 2010, omitió precisar el fundamento legal para cumplimentar dicha sentencia, en los términos ordenados, por lo que existe imposibilidad jurídica para proceder en los términos requeridos.

5. Que la contribuyente presentó Queja por la omisión en el cumplimiento, ante la ***** Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la cual se encuentra sub júdice, por lo que se encuentra en espera de la emisión de la sentencia interlocutoria correspondiente, para que en su caso se precisen la forma y términos en que tiene que cumplimentar la sentencia definitiva de 3 de septiembre de 2010.

TERCERA.- Conforme a lo expresado por las partes, así como del análisis a las constancias que conforman el expediente en que se actúa y de la valoración a las pruebas aportadas, esto último en términos de los artículos 21 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 130 del Código Fiscal de la Federación y 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con el Artículo Segundo Transitorio del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de diciembre de 2005, por el que se deroga el Título VI del Código Fiscal de la Federación, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que en el presente caso se actualiza la **RESPONSABILIDAD DEL TITULAR DE LA ADMINISTRACIÓN DE ***** DE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL JURÍDICA, DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, al no haber ordenado el pago del resarcimiento económico a la hoy Quejosa, con base en el valor consignado en las facturas comerciales, **tal como fue ordenado en términos precisos en la sentencia definitiva de 3 de septiembre de 2010.**

En efecto, como lo reconocen tanto la autoridad involucrada como el contribuyente denunciante, con fecha 3 de septiembre de 2010, la ***** Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, emitió sentencia definitiva en la que declaró la nulidad de la resolución impugnada, para los siguientes efectos:

(Fojas 24 a 34 de autos del expediente en que se actúa)

“.....

Consecuentemente con ello, los suscritos Magistrados estiman procedente declarar la nulidad de la resolución impugnada, para el efecto de que la autoridad demandada emita una nueva resolución en la que se pronuncie sobre la solicitud de resarcimiento económico formulada por la actora conforme a la legislación exactamente aplicable al caso, al haberse acreditado en el diverso juicio *****, del índice de la ***** Sala Regional Metropolitana, el “origen nacional” de la mercancía embargada, y resuelva en consecuencia, conforme al valor consignado en las facturas comerciales aportadas por la actora.

...”

De conformidad con lo resuelto por la ***** Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al resolver el juicio de nulidad *****, la autoridad demandada y condenada en aquella vía, tenía forzosamente, para cumplir con el estado de derecho, proceder a autorizar el pago por concepto de resarcimiento económico a favor de la contribuyente, **“CONFORME AL VALOR DE LA MERCANCÍA EMBARGADA, CONSIGNADO EN LAS FACTURAS COMERCIALES”**, lo cual constituye COSA JUZGADA al no haberse interpuesto ningún medio de defensa en su contra y por ende resulta obligatorio su cumplimiento ineludible por ministerio de ley para la autoridad demandada.

En ese sentido, resulta incuestionable que a través de lo resuelto en la sentencia definitiva de 3 de septiembre de 2010, la autoridad responsable se encuentra obligada a proceder a efectuar el pago por concepto de resarcimiento económico a favor de la contribuyente, conforme al valor de la mercancía embargada,

consignado en las facturas comerciales, por así disponerlo expresamente el artículo 57 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, aunado a que el cumplimiento de una sentencia firme es de interés público y principio fundamental del estado de derecho.

Por lo tanto no es causa justificada que pueda exonerar a la autoridad responsable para cumplir con el resarcimiento económico a favor de la contribuyente, conforme al valor de la mercancía embargada, consignado en las facturas comerciales, el que a su consideración no exista disposición legal aplicable que le autorice a proceder en los términos puntualizados, puesto lo cierto es que se trata de cosa juzgada, la sentencia de 3 de septiembre de 2010, dictada por la ***** Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, donde se precisaron claramente los términos en los que tiene que proceder la autoridad aduanera, los cuales no son desconocidos, puesto que es la propia autoridad responsable quien reconoce expresamente el contenido de la sentencia en comento, lo cual hace prueba plena en su contra.

Asimismo, si la autoridad responsable consideró que la ***** Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al emitir la sentencia de 3 de septiembre de 2010, omitió citar el fundamento legal con base en el cual tenía que proceder a dar cabal cumplimiento a lo ordenado, en su momento tuvo a su alcance los medios legales correspondientes, a través de los cuales pudo haber solicitado la revocación o modificación de dicha sentencia, sin que en la especie los haya promovido, por lo que existe consentimiento y su argumento no puede ser válido como excepción.

Aunado a lo anterior, la sentencia de fecha 3 de septiembre de 2010 dictada por la ***** Sala Regional Metropolitana del Tribunal mencionado, constituye una norma jurídica individualizada¹ a favor de la hoy quejosa.

Lo anterior, en virtud de que a través de la sentencia en comento, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa analizó y reconoció el derecho que tiene la contribuyente ***** al pago del resarcimiento económico, conforme al valor consignado en las facturas comerciales y, toda vez que dicha sentencia quedó firme, tal determinación constituye una norma jurídica individualizada dictada en su favor, lo que desde luego debe traducirse en el derecho fundamental de certeza y seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución.

Por lo tanto, la afirmación por parte de la autoridad responsable, en el sentido de que no existe fundamento legal para resarcir a la quejosa conforme al valor comercial de las mercancías, resulta carente de sustento jurídico, porque como ya se manifestó, las autoridades fiscales expresamente reconocen tanto en el oficio materia de la queja como en el oficio por el que rinden el informe, que la Sala Regional Metropolitana al dictar la sentencia definitiva de 3 de septiembre de 2010, determinó la obligación de la autoridad responsable de autorizar el pago del resarcimiento económico, conforme al valor consignado en las facturas comerciales; sin embargo, pretenden pasar por alto que efectivamente el fundamento para resarcir a la quejosa lo constituye la propia norma jurídica individualizada que reviste el carácter de cosa juzgada.

No obsta a lo considerado y valorado en la presente recomendación, el que la contribuyente haya promovido, como lo alega la autoridad, el recurso de queja previsto en el artículo 58, fracción II, incisa a, numeral 3, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, y que la autoridad manifieste que por lo mismo el tema del cumplimiento se encuentra sub júdice, ya que la finalidad del recurso señalado no es el cumplimiento de las sentencias, ya que este procede por ministerio de ley, sino que la promoción del recurso en el supuesto anotado es precisamente para el caso de autoridades omisas y remisas en el cumplimiento, y la función del Ombudsman del contribuyente, en este caso Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, es precisamente

¹GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al estudio del derecho. Editorial Porrúa. Pág. 75

observar, transparentar y denunciar públicamente a las autoridades fiscales no cumplan con el estado de derecho vulnerando los derechos fundamentales.

Ahora bien, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, considera necesario que las autoridades fiscales observen y den plena vigencia con sus actuaciones a lo dispuesto en el nuevo texto del artículo 1° Constitucional que entró en vigor el 11 de junio de 2011, que en sus párrafos segundo y tercero, establece:

“Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.”

Premisas éstas que han sido interpretadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableciendo que todas las autoridades del país que no ejerzan funciones jurisdiccionales, como es el caso del **TITULAR DE LA ADMINISTRACIÓN DE ***** DE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL JURÍDICA, DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, deben procurar al aplicar las normas legales la protección más amplia de los derechos fundamentales de los gobernados.

A partir de las consideraciones anteriores, se crea plena convicción de que la autoridad fiscal responsable mencionada, no actuó con apego a los principios de legalidad y eficiencia en el desempeño de sus funciones, que le obligan a cumplir con la máxima diligencia el servicio que tiene encomendado y abstenerse de cualquier acto u omisión que provoque la suspensión o deficiencia del mismo, ya que con su actuación causó a la ***** , perjuicios que derivaron en la no autorización del pago del resarcimiento económico considerando el valor consignado en las facturas comerciales, tal como fue expresamente ordenado en la sentencia definitiva firme de 3 de septiembre de 2010.

Por lo expuesto, en términos de los artículos 22, fracción II y 23, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; así como 59, fracción VIII y 61 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de sus Atribuciones Sustantivas, se formulan las siguientes:

III. RECOMENDACIÓN Y MEDIDAS CORRECTIVAS.

PRIMERA.- Se recomienda a la *** , ADMINISTRADORA DE ***** DE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL JURÍDICA, DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, adoptar de inmediato las medidas correctivas** consistentes en **dejar sin efectos** el oficio ***** de 13 de julio de 2012, y emitir otra resolución en la que **ordene realizar a la quejosa** el pago por concepto de resarcimiento económico, conforme al valor consignado en las facturas comerciales aportadas por la hoy Quejosa, tomando como fundamento la norma jurídica individualizada consistente en la sentencia definitiva dictada el 3 de septiembre de 2010, por la ***** Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ya que al no hacerlo incurrió en violación al artículo 57 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y por ende a los derechos fundamentales de la contribuyente en términos de los artículos 1, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

SEGUNDA.- Se recomienda a la *** , ADMINISTRADORA DE ***** DE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL JURÍDICA, DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,** cumpla con lo ordenado por el artículo 1 Constitucional, promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los Derechos humanos de la Contribuyente Quejosa, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, buscando la protección más amplia de la gobernada.

TERCERA.- En términos del artículo 25 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, **SE CONCEDE a la *******, **ADMINISTRADORA DE ***** DE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL JURÍDICA, DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, el plazo de **TRES** días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de esta Recomendación, para que informe si la acepta o no, y en su caso, fundamente y motive su negativa como lo establece el segundo párrafo del apartado B, del artículo 102, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con el apercibimiento que en caso de no responder dentro del plazo concedido, se procederá en términos de lo dispuesto en el artículo 28, fracción I, numeral 2 de la citada Ley Orgánica.

Se informa a la autoridad responsable que en términos de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de sus Atribuciones Sustantivas, la presente Recomendación se hará pública.

NOTIFÍQUESE, mediante CORREO ELECTRÓNICO a la contribuyente y por OFICIO a la autoridad señalada como responsable, acompañando las documentales que resulten necesarias, a fin de que cuente con elementos suficientes para cumplir con la presente Recomendación.

LA PROCURADORA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

LIC. DIANA BERNAL LADRÓN DE GUEVARA

Criterio sostenido:

Criterio sustantivo: 13/2013/CTN/CS-SPDC

RECONSIDERACIÓN ADMINISTRATIVA. LA AUTORIDAD SE ENCUENTRA OBLIGADA A VALORAR TODAS LAS PRUEBAS QUE LE SEAN APORTADAS. Si bien es cierto que la figura conocida como "Reconsideración Administrativa" no es un medio de defensa adicional para los contribuyentes, sí debe ser considerada como un mecanismo excepcional de autocontrol de las autoridades fiscales que les permite depurar sus actos y obtener la restitución de los derechos de los afectados por aquéllas. Por lo tanto, de ser procedente la reconsideración en términos del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación que la regula, la autoridad se encuentra conminada a valorar todas y cada una de las pruebas que le sean aportadas. Ello es así, porque no puede interpretarse de otra forma el mandato que la norma contiene en el sentido de que "se demuestre fehacientemente", que las resoluciones reconsideradas se emitieron en contra de las disposiciones fiscales; por lo tanto en la reconsideración deben ser admitidas y valoradas toda clase de pruebas, y no sólo las que hubiesen sido aportadas en el procedimiento de comprobación ya que al constituir la última revisión en sede administrativa del acto de autoridad, el adjetivo "fehacientemente" sólo puede interpretarse en el sentido de esclarecer sin limitación y sin género de dudas, cuando así proceda la ilegalidad del acto materia de la reconsideración.

Recomendación
01/2013

EXPEDIENTE: *****

CONTRIBUYENTE: *****

México, Distrito Federal, a 14 de enero de 2013.

***** DE LA COMISIÓN
NACIONAL DEL AGUA.

PRESENTE

Con fundamento en los artículos 1, párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 1, 2, 5, fracciones III, IX y XVII, 6, fracción I y último párrafo, 8, fracción V, 21, 22, fracción II, 23, 25 primer párrafo y 27 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; 5, apartado A, fracción I del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de junio de 2012, vigente a partir del día siguiente de su publicación, en relación con los diversos 53, 59, fracción IX, 61, 62 y 63 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría; se emite RECOMENDACIÓN, con base en los siguientes:

I. ANTECEDENTES:

1. El 10 de septiembre de 2012, fue recibido en la Oficialía de Partes de esta Procuraduría, escrito libre a través del cual el *****, en legal representación de *****, personalidad que acreditó con copia simple del Instrumento Notarial número *****, levantado ante la fe del Notario Público No. ***** del *****, promovió **QUEJA** contra actos del ***** **DE LA COMISIÓN NACIONAL DEL AGUA**, quien resolvió procedente pero infundado el escrito de reconsideración presentado por ***** y declaró firmes las liquidaciones contenidas en los oficios ***** y *****, ambos de 8 de noviembre de 2010, emitidos por el ***** del Organismo de Cuenca Aguas de *****, mediante los cuales se determinaron créditos fiscales en cantidades de \$5'407,784.62 y \$7'293,152.28, respectivamente.

2. Por acuerdo del 12 de septiembre de 2012, se admitió a trámite la queja; se registró con el número ***** y se requirió a la autoridad responsable, a efecto de que rindiera informe acompañando las documentales que estimara conducentes.

3. Mediante oficio *****, de 21 de septiembre de 2012, recibido el mismo día de su emisión, el ***** DE LA COMISIÓN NACIONAL DEL AGUA, rindió el informe que le fue requerido y en el mismo negó las violaciones de derechos fundamentales que la quejosa le atribuye.

4.- El día 1º de octubre de 2012, se celebró una mesa de trabajo con un Subgerente adscrito a la ***** de la Comisión Nacional del Agua, quien aseguró que en la Reconsideración Administrativa no existe obligación de valorar pruebas que no fueron exhibidas ante la autoridad fiscalizadora, además de considerar que los

medios de convicción ofrecidos no acreditaron que efectivamente la contribuyente no haya realizado el hecho generador del tributo.

5.- Con fecha 5 de octubre de 2012, se emitió acuerdo de acciones de investigación a efecto de requerir a la ***** de Servicios Municipales del H. Ayuntamiento de *****, para que en auxilio de esta Procuraduría informara si *****, durante los ejercicios de 2007 y 2008, realizó descargas de aguas residuales en la red de drenaje municipal.

6.- Mediante escrito recibido el día 15 de noviembre del año 2012, el *****, en su carácter de autorizado de la empresa quejosa, promovió ampliación de queja, toda vez que la autoridad responsable emitió nueva resolución a la Reconsideración Administrativa, en supuesto cumplimiento a la sentencia emitida el día 28 de septiembre de 2012, por parte del Ju Juzgado Décimo Sexto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, siendo que la misma se encontraba sub júdice.

7.- El día 3 de diciembre de 2012, el ***** de la Comisión Nacional del Agua, rindió el informe requerido en el acuerdo de ampliación de queja de 22 de noviembre de 2012, señalando haber dejado sin efectos la resolución contenida en el oficio ***** de 20 de octubre de 2012, dictada en cumplimiento a la sentencia emitida el día 28 de 2012, por parte del Juzgado Décimo Sexto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal.

8.- El 11 de diciembre de 2012, el ***** de Agua Potable, Alcantarillado y Saneamiento del H. Ayuntamiento de *****, rindió el informe requerido en vía de acciones de investigación, señalando que el “Sistema de Alivio de Alcantarillado ***** con descarga al emisor poniente”, que sería empleado por la contribuyente para utilizar su título de concesión, no se encuentra terminado.

A partir de las actuaciones señaladas, se efectúan las siguientes:

I. CONSIDERACIONES:

PRIMERA.- La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, es competente para conocer de la presente Queja, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5, fracciones III y IX de la Ley Orgánica de esta Procuraduría, en relación con el diverso 53 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de sus Atribuciones Sustantivas.

SEGUNDA.- Del análisis conjunto a las constancias que conforman el expediente en que se actúa y de la valoración a las pruebas aportadas por las partes, en términos de los artículos 21, párrafo primero de la Ley Orgánica de esta Procuraduría, 130 del Código Fiscal de la Federación y 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con el Segundo Transitorio del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de diciembre de 2005, por el que se deroga el Título VI del Código Fiscal de la Federación, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que en el presente caso, el ***** **DE LA COMISIÓN NACIONAL DEL AGUA**, transgredió los derechos fundamentales de legalidad, seguridad, certeza jurídica y acceso a la justicia de la contribuyente *****, contenidos en los artículos 1º, 14, 16 y 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior, se desprende de las manifestaciones del representante de la quejosa, así como del análisis y valoración de las documentales aportadas en el informe rendido por la autoridad responsable, de donde deriva que los actos reclamados como violatorios de derechos, efectivamente existieron y quedaron debidamente probados, al tenor de los siguientes razonamientos:

A. El ***** , representante legal de *****, en su escrito de Queja, medularmente adujo lo siguiente:

a) Que el 30 de noviembre de 2006, se concedió a *****, el permiso número *****, expedido por el ***** Regional de Aguas de ***** y Sistema ***** de la Comisión Nacional del Agua, para descargar aguas residuales por un volumen de 2'165,862.90 m³ anuales, por un plazo de 10 años contados a partir del 10 de octubre de 2006.

b) Que el 3 de septiembre de 2009 le fue notificado a su representada el oficio número *****, emitido por el ***** del Organismo de Cuenca Aguas de *****, por virtud del cual se le requirió diversa información y documentación relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación, como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales, por los ejercicios fiscales de 2007 y 2008.

c) Que mediante escrito presentado el 5 de noviembre de 2009, ante el Centro Integral de Servicios del Organismo de Cuenca Aguas de *****, *****, dio contestación al oficio antes mencionado, destacando lo siguiente:

“(...) señalo a esa H. Autoridad que no se ha vertido aguas residuales a este emisor por parte de mi representada toda vez que el sistema de clarifloculación y los aeradores de la planta de tratamiento tuvieron fallas eléctricas debido a que se fue la bomba a tierra, en razón de lo anterior el H. Ayuntamiento nos extendió un permiso para descargar a la red municipal, a efecto de que el ayuntamiento trate el agua residual y sea descargada posteriormente (...)”

d) Que el 24 de junio del 2010, le fue notificado el oficio de observaciones número *****, de 4 de junio de 2010, mediante el cual, el ***** del Organismo de Cuenca Aguas de *****, de la Comisión Nacional del Agua, hizo de su conocimiento los hechos y omisiones que entrañan incumplimiento a las disposiciones fiscales determinadas en la revisión de que fue objeto su representada, respecto de los ejercicios fiscales 2007 y 2008.

e) Que el 6 de diciembre de 2010, se notificaron los oficios ***** y *****, ambos de 8 de noviembre de 2010, emitidos por el ***** del Organismo de Cuenca Aguas de *****, mediante los cuales se determinaron créditos fiscales a cargo de ***** en cantidades de \$5'407,784.62 y \$7'293,152.28, respectivamente.

f) Que el 31 de mayo de 2012, presentó ante la ***** de la Comisión del Agua, escrito de “Reconsideración Administrativa” en relación a las resoluciones determinantes de los créditos antes precisados.

g) Que en respuesta, el ***** de la Comisión Nacional del Agua, emitió el oficio número *****, de fecha 25 de junio de 2012, por virtud del cual resolvió: i) que resultaba procedente pero infundado el escrito de reconsideración presentado por *****; y ii) que al haberse emitido apegadas a derecho, quedaban firmes las liquidaciones contenidas en los oficios ***** y *****.

B. Al rendir sus informes de queja, mediante oficios No. ***** de 21 de septiembre de 2012 y ***** de 30 de noviembre de 2012, el ***** de la Comisión Nacional del Agua, sostuvo medularmente lo siguiente:

a) Que conforme al contenido del artículo 36, párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación, la sola interposición del escrito de reconsideración no conlleva la modificación o revocación de las resoluciones contra las que se interpone, por tratarse de un mecanismo excepcional de autocontrol en sede administrativa.

b) Que en tales circunstancias, la modificación o revocación de las resoluciones queda al arbitrio de la autoridad, quien para arribar a esa conclusión, debe insoslayablemente determinar que las resoluciones sometidas a su reconsideración son notoriamente ilegales.

c) Que la resolución contenida en el oficio No. *****, de 25 de junio de 2012, mediante la cual en su carácter de ***** de la Comisión Nacional del Agua resolvió procedente pero infundado el escrito de reconsideración, se encuentra debidamente fundada y motivada.

d) Que las liquidaciones contenidas en los oficios ***** y *****, ambos de 8 de noviembre de 2010, fueron consentidas por la quejosa, pues no fue sino hasta el día 31 de mayo de 2012, cuando promovió la Reconsideración Administrativa, no como un medio legal de defensa, sino como una petición para que fueran revisadas.

e) Que en la reconsideración, se revisaron las resoluciones determinantes de los créditos a cargo de *****, se analizaron los argumentos torales del promovente, pero se observó que no presentó declaraciones de los ejercicios de 2007 y 2008, lo que motivó el procedimiento de determinación presuntiva a que alude el artículo 285 de la Ley Federal de Derechos.

f) Que ni durante la substanciación del procedimiento de fiscalización ni al promover su reconsideración, la ahora quejosa aportó elemento alguno que permitiera concluir que no usó aguas nacionales, que cuenta con medidores y que presentó sus declaraciones trimestrales y anuales de 2007 y 2008, como se encontraba obligada por virtud del permiso *****.

g) Asimismo, señala que el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, al prever la figura conocida como Reconsideración Administrativa, no establece un procedimiento de substanciación o de admisión de pruebas, por lo cual la sola presentación del escrito correspondiente, no obliga a la autoridad a hacer algo que la propia ley no le ordena.

h) En su segundo informe, la autoridad señala haber dejado sin efectos la resolución contenida en el oficio ***** de 20 de octubre de 2012, dictada en cumplimiento a la sentencia emitida el día 28 de 2012, por parte del Juzgado Décimo Sexto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal.

C. Para mayor claridad y certeza, es procedente narrar los antecedentes del caso, conforme a las manifestaciones de las partes y constancias que obran en el expediente en que se actúa:

a) Mediante escrito de 26 de mayo de 2006, *****, solicitó "*permiso de aguas residuales de origen pluvial y servicios*", al que recayó el oficio No. ***** de 16 de agosto de 2006, mediante el cual el ***** Regional de Aguas de ***** y Sistema ***** de la Comisión Nacional del Agua, autorizó el permiso por un volumen total de 2'165,862.90 m³ anuales, por un plazo de 10 años a partir del 10 de octubre de 2006, mismo que se materializó con el número *****.

b) El 3 de septiembre de 2009, le fue notificado a la contribuyente el oficio No. ***** de 17 de julio de 2009, mediante el cual el ***** del Organismo de Cuenca de Aguas de *****, le requirió diversa información relativa al cumplimiento de sus obligaciones derivadas del permiso en mención, por los ejercicios fiscales de 2007 y 2008 (Revisión de Gabinete).

c) Como consecuencia de las revisiones de gabinete en comento, el 6 de diciembre de 2010, se notificaron los oficios números ***** y *****, ambos de 8 de noviembre de 2010, emitidos por el ***** del Organismo de Cuenca Aguas de *****, mediante los cuales se determinaron créditos fiscales a cargo de *****, en cantidades de \$5'407,784.62 y \$7'293,152.28, respectivamente.

d) En contra de las determinaciones mencionadas, *****, no interpuso medio de defensa alguno; sin embargo, el 31 de mayo de 2012, promovió escrito de reconsideración al que recayó el oficio número *****, mediante el cual el ***** de la Comisión Nacional del Agua, lo resolvió procedente pero infundado.

e) En contra de la referida resolución, la contribuyente promovió amparo indirecto del que conoció el Juzgado Décimo Primero de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, quien mediante sentencia de fecha 28 de septiembre de 2012, concedió a *****, el amparo y la protección de la Justicia de la Unión.

f) En contra de la referida sentencia de amparo, la contribuyente promovió recurso de revisión, mismo que se encuentra pendiente de resolución.

g) No obstante, en supuesto cumplimiento a la sentencia de amparo, la autoridad emitió el oficio número ***** de 20 de octubre de 2012, mediante la cual resolvió infundada la Reconsideración Administrativa y declaró firmes las liquidaciones contenidas en los oficios Nos. ***** y *****, ambas de fecha 8 de noviembre del 2010, emitidas por el ***** del Organismo de Cuenca Aguas de *****, de la Comisión Nacional del Agua.

h) Mediante oficio número ***** de fecha 30 de noviembre de 2012, la responsable al reconocer que la sentencia de amparo dictada por el Juzgado Décimo Primero de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal no ha adquirido firmeza, declaró insubsistente el diverso oficio ***** mencionado en el inciso anterior.

i) La queja de la contribuyente, deriva precisamente de la resolución a la reconsideración promovida, en tanto se duele de que sus pruebas y argumentos no fueron correctamente valorados, además de señalar que el hecho imponible por el derecho que pretende cobrar es el ser titular de un permiso de descargas y no el hacer uso del mismo.

D. Conforme a lo expresado por las partes y de las constancias que obran en el expediente en que se actúa, se observa que la autoridad responsable sostuvo medularmente en la resolución recaída a la Reconsideración Administrativa promovida por la quejosa contenida en el oficio número *****, de fecha 25 de junio de 2012, que resultaba procedente pero infundada, ya que ***** al ser titular del permiso número ***** de fecha 30 de noviembre de 2006, se encontraba obligada a pagar los derechos correspondientes, y al no hacerlo así, ni demostrar que cuenta con los aparatos de medición, dejó a la autoridad la posibilidad de determinar presuntivamente derechos supuestamente omitidos de conformidad con lo dispuesto en los artículos 284 y 285 de la Ley Federal de Derechos.

Asimismo, la autoridad responsable sostuvo al rendir el informe requerido por esta Procuraduría que el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, al prever la figura conocida como Reconsideración Administrativa, no establece un procedimiento de substanciación o de admisión de pruebas, por lo cual la sola presentación del escrito correspondiente, no obliga a la autoridad a hacer algo que la propia ley no le ordena.

En consideración de este Ombudsman Fiscal, tales argumentos carecen de sustento jurídico y en consecuencia resultan violatorios de los derechos fundamentales de la pagadora de impuestos, toda vez que el tercer párrafo del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, prevé que las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, **en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales**, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, **siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal**.

Si bien es cierto, la figura conocida como "Reconsideración Administrativa" no es un medio de defensa adicional para los contribuyentes, sí constituye un mecanismo excepcional de autocontrol de las autoridades fiscales para lograr la restitución de los derechos de aquellos.

Así, de la exposición de motivos de la reforma al Código Fiscal de la Federación publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, que dio origen a la figura denominada "Reconsideración Administrativa", se desprende lo siguiente:

"4. Medidas que otorgan seguridad jurídica a los contribuyentes.-Para otorgar seguridad jurídica plena y un trato más justo en el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, se plantea incorporar medidas que promuevan un marco jurídico que limite la posibilidad de interpretaciones discrecionales a los distintos ordenamientos en materia fiscal en perjuicio de los contribuyentes y garantice medios de defensa y procedimientos que resuelvan de manera eficaz las posibles inconformidades que se presenten. Las propuestas buscan eliminar ambigüedades en las leyes fiscales; incorporar a ley las resoluciones otorgadas y fortalecer los procedimientos y las instituciones que garantizan la seguridad jurídica del contribuyente, como el Tribunal Fiscal de la Federación.

A continuación se presentan las propuestas de reforma que se ponen a consideración de esa honorable soberanía:

(...)

En materia de medios de defensa del contribuyente:

(...)

Con el propósito de otorgar un trato más justo a los contribuyentes en los casos en que notoriamente les asista la razón y ya no puedan acudir a ningún medio de defensa porque hubieran perdido el derecho a hacerlos valer, se propone establecer un procedimiento excepcional mediante el cual las autoridades fiscales estarán en posibilidad de revisar sus propias resoluciones desfavorables al particular para que, en su caso, sean modificadas o revocadas."

(Énfasis añadido)

Esto es, el legislador ordinario al establecer la figura denominada "Reconsideración Administrativa", la concibió como un mecanismo excepcional de protección de los derechos de los contribuyentes en aquellos casos en los que notoriamente les asista la razón y que por cualquier causa hubieran perdido el derecho de acudir a algún medio de defensa¹.

De lo antes expuesto se desprende que la Reconsideración Administrativa tiene los siguientes elementos:

¹ CCnfr. Tesis de jurisprudencia: 2a/J. 169/2006. "RECONSIDERACIÓN ADMINISTRATIVA PREVISTA EN EL TERCER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 36 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO CONSTITUYE UN RECURSO ADMINISTRATIVO NI UNA INSTANCIA JURISDICCIONAL, SINO UN MECANISMO EXCEPCIONAL DE AUTOCONTROL DE LA LEGALIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS. Del citado precepto que establece que las autoridades fiscales podrán discrecionalmente revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a los particulares emitidas por sus subordinados jerárquicos, y en caso de demostrarse fehacientemente que aquéllas se emitieron en contravención a las disposiciones fiscales podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio de los contribuyentes, siempre que éstos no hubieren interpuesto medios de defensa, hubieren transcurrido los plazos para presentarlos y no haya prescrito el crédito fiscal, se advierte que la Reconsideración Administrativa que prevé, constituye un mecanismo excepcional de autocontrol de la legalidad de los actos administrativos, lo que es congruente con la intención del legislador de prever un procedimiento oficioso a través del cual las autoridades fiscales revisen sus propios actos para modificarlos o revocarlos cuando los contribuyentes estén imposibilitados para hacer valer algún medio de defensa legal en contra de aquellos que les fueron desfavorables, pero que notoriamente sean ilegales; por tanto, dicho mecanismo no constituye un recurso administrativo ni una instancia jurisdiccional". Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV, Diciembre de 2006, Página: 213

- a. Constituye un mecanismo *sui generis* y excepcional que contribuye al autocontrol de la legalidad de los actos administrativos en materia fiscal;
- b. Constituye el ejercicio de una facultad discrecional de las autoridades fiscales;
- c. Su ejercicio solamente puede llevarse a cabo en una ocasión;
- d. A través de ella las autoridades pueden modificar o revocar, las resoluciones administrativas emitidas por sus subordinados jerárquicos que sean desfavorables a los intereses de los particulares;
- e. La modificación o revocación debe fundarse en la notoriedad de la razón que asista al contribuyente;
- f. Solamente puede llevarse a cabo, cuando por algún motivo el contribuyente hubiera perdido su derecho a impugnar tales determinaciones a través de los medios ordinarios de defensa, siempre que no haya prescrito el crédito fiscal.
- g. La resolución que se emita debe sujetarse a los requisitos de fundamentación, motivación, congruencia y exhaustividad exigidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ahora bien, de los antecedentes del caso sometido a estudio se desprende que los actos que dieron origen a la Reconsideración Administrativa presentada por la quejosa, lo constituyen los oficios números ***** y ***** , ambos de 8 de noviembre de 2010, a través de los cuales el ***** del Organismo de Cuenca Aguas de ***** le determinó presuntamente derechos supuestamente omitidos por los ejercicios fiscales de 2007 y 2008.

No obstante, que la quejosa perdió el derecho de interponer medios de defensa en contra de tales determinaciones, presentó ante el superior jerárquico Reconsideración Administrativa, en la que adujo que tales determinaciones eran indebidas al haberse efectuado con base a una presunción *juris tantum* , habida cuenta que sostiene no haber descargado aguas al amparo del permiso ***** , en los periodos revisados, y que por lo tanto no se actualizó el hecho generador a que se refiere el artículo 276 de la Ley Federal de Derechos.

Para acreditar su afirmación, la contribuyente aportó como pruebas en la Reconsideración Administrativa, entre otras, las siguientes:

- 1) Dictamen pericial en materia de ingeniería civil, de fecha 30 de abril de 2012, emitido por el ***** , cuya parte total a continuación se transcribe:

“... Por tanto, si no está construido el cárcamo de bombeo y la línea de conducción a presión del sistema regional denominado “Sistema de Alivio de Alcantarillado ***** con descarga al emisor poniente” y por consiguiente, no se ha generado un gasto o volumen de vertido y descarga al cuerpo receptor, se determina la INOPERANCIA TOTAL DE LA DESCARGA, y en consecuencia, se DICTAMINA QUE DURANTE LOS AÑOS 2007 Y 2008, ***** , NO REALIZÓ DESCARGAS DE AGUAS RESIDUALES, CON MOTIVO DEL PERMISO DE AGUAS RESIDUALES NÚMERO ***** QUE LE FUE EXPEDIDO EL 30 DE NOVIEMBRE DE 2006, POR EL GERENTE REGIONAL DE AGUAS DE ***** Y SISTEMA ***** DE LA COMISIÓN NACIONAL DEL AGUA...”

- 2) “Fe de Hechos” de fecha 14 de mayo de 2012, levantada por el Notario Público número ***** del ***** , ***** , en la cual se consigna medularmente que junto con el perito dictaminador ***** , se constituyeron en el lugar en donde se supone será construido el cárcamo de bombeo y la línea de conducción a presión del sistema regional denominado “Sistema de Alivio de Alcantarillado ***** con descarga al emisor poniente” y dio fe de que el lugar se encuentra en estado de abandono, tal y como lo plasmó el perito en su dictamen.

3) Oficios de autorización de descargas de aguas residuales, de 12 de febrero de 2008 y 7 de mayo de 2009, expedidos por el ***** de Servicios Públicos Municipales de *****, en los que se advierte que le fue otorgado permiso para descargar aguas residuales a la red pública de drenaje municipal de esa entidad.

No obstante, la autoridad se limitó a concluir, sin el análisis de las anteriores probanzas que ***** no fue capaz de demostrar fehacientemente la ilegalidad de las resoluciones cuestionadas, ya que las pruebas que aportó no resultaban idóneas para ello, **pero sin valorarlas a detalle; ya que con dichas probanzas lo que pretendía la hoy quejosa es desvirtuar la presunción *juris tantum*** contenida en el artículo 284 de la Ley Federal de Derechos. En cambio la autoridad se limitó a considerar lo siguiente:

“(...)

Por lo tanto, es a partir de que le fue otorgado el permiso, que la persona moral ahora recurrente (sic) estaba obligada a hacer el pago de derechos correspondientes, **O EN SU DEFECTO, DEMOSTRAR FEHACIENTEMENTE QUE NO SE ENCONTRABA DESCARGANDO AGUAS RESIDUALES QUE AMPARA EL CITADO TÍTULO; situación que nunca fue capaz de demostrar, pues las pruebas que aportó no resultan idóneas para ello,** tal como se desprende de las resoluciones impugnadas.

Es preciso indicar que la Litis en el presente asunto, se constriñe a puntualizar si la persona moral recurrente (sic) se encontraba obligada o no a realizar el pago de derechos por uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales, resultando que para esta autoridad la obligación existía desde que ***** le fue otorgado el permiso para esos efectos, a sabiendas de que contraía diversas obligaciones, entre las que se encontraba instalar aparatos de medición, registros de lecturas y presentar declaraciones, y al cumplir con dichas obligaciones sería la prueba para determinar los volúmenes de sus descargas, así como los pagos realizados o en caso de que así fuera, sino la utilizaba.

En este sentido, es necesario hacer notar que la Comisión Nacional del Agua, a través de la ***** del Organismo de Cuenca Aguas de *****, **no le solicito (sic) a ***** que demostrara un hecho negativo, al contrario únicamente le solicitó que acreditara que se encontraba cumpliendo con sus obligaciones, lo cual no sucedió.**

Por lo tanto en virtud, de que ***** es titular del Permiso número (sic) ***** de fecha 30 de noviembre de 2006m se encontraba obligada a pagar los derechos correspondientes, **y al no hacerlo así, ni demostrar que cuenta con aparatos de medición dejó a la autoridad la posibilidad de determinar presuntivamente de conformidad con lo dispuesto por los artículos 284 y 285 de la Ley Federal de Derechos.**

(...)”

De la transcripción anterior, se aprecia que la responsable fue omisa en pronunciarse sobre las pruebas aportadas por la quejosa, es decir no expresó los elementos de análisis que hubieran podido llevarla a desestimarlas; argumentando únicamente que al no haber demostrado el cumplimiento de sus obligaciones durante el procedimiento de fiscalización dejó a la autoridad en posibilidad de determinar presuntivamente derechos omitidos.

Este Ombudsman fiscal considera que la responsable incumplió con los requisitos de fundamentación, motivación, congruencia y exhaustividad exigidos por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por el artículo 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, ya que en ningún momento señaló con precisión a qué manifestaciones del contribuyente se refiere en concreto, ni cuáles ordenamientos jurídicos se interpretaron unilateralmente y por qué lo consideró de tal forma.

Así, **al haber declarado procedente la Reconsideración Administrativa intentada por la quejosa, la autoridad se encontraba conminada a valorar todas y cada una de las pruebas que le fueron aportadas,** ya que de la aplicación a dicha figura del principio pro homine, no puede sino concluirse que la expresión **“se demuestre fehacientemente”** contenida en el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, no constriñe al

particular, ni a la autoridad, a ofrecer y a valorar, únicamente las pruebas que hubiesen sido presentadas en el procedimiento fiscalizador, sino por el contrario nos lleva a considerar que tanto el contribuyente, como la autoridad fiscal, pueden hacerse de los medios probatorios necesarios para determinar “fehacientemente” si las resoluciones cuestionadas fueron emitidas en contravención de las disposiciones fiscales.

En consecuencia, las pruebas aportadas por la quejosa en la Reconsideración Administrativa no son inoportunas o extemporáneas, pues el hecho de que no se hubiesen presentado durante el procedimiento de fiscalización, de ninguna manera implica que no se pudiesen presentar ante el superior jerárquico de la autoridad fiscalizadora, ni que éste no se encontrara obligado a su valoración, pues de la interpretación armónica y pro persona del artículo 36 párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación, NO SE DESPRENDE LIMITACIÓN PROBATORIA alguna, en ese sentido.

De tal manera que, si la hoy quejosa en la Reconsideración Administrativa materia de la presente queja, así como en el presente procedimiento, ofreció diversas probanzas con las que pretendió demostrar la ilegalidad de las resoluciones determinantes de los créditos fiscales referidos, resultaba obligatorio para la autoridad responsable el que se pronunciara de manera objetiva y jurídica respecto al valor probatorio de éstas con el propósito de cumplir cabalmente con los derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídica, así como del debido proceso, salvaguardando en todo momento la garantía de audiencia de *****.

En conclusión, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, estima necesario que las autoridades fiscales observen y den plena vigencia con sus actuaciones a lo dispuesto en el nuevo texto del artículo 1° Constitucional que entró en vigor el 11 de junio de 2011, cuyos párrafos segundo y tercero, establecen:

“Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley”.

Premisas éstas que han sido interpretadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableciendo que todas las autoridades de este país que no ejerzan funciones jurisdiccionales, como es el caso del ***** **DE LA COMISIÓN NACIONAL DEL AGUA**, deben procurar al aplicar las normas legales la protección más amplia de los derechos fundamentales de los gobernados.

A partir de las consideraciones anteriores, se advierte que la autoridad fiscal responsable mencionada no actuó con apego a los principios de legalidad y eficiencia en el desempeño de sus funciones, que la obligan a cumplir con la máxima diligencia en el servicio que tiene encomendado y abstenerse de cualquier acto u omisión que provoque la suspensión o deficiencia del mismo, pues emitió una resolución, sobre la base de motivos y fundamentos que no quedaron debidamente sustentados, en perjuicio de la quejosa quien en esa medida, vio vulnerados sus derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídica como contribuyente.

Por lo expuesto, en términos de los artículos 22, fracción II y 23 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; así como 59, fracción VIII y 61 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de sus Atribuciones Sustantivas, se formulan las siguientes:

III. RECOMENDACIONES Y MEDIDAS CORRECTIVAS.

PRIMERA.- Se recomienda al *** DE LA COMISIÓN NACIONAL DEL AGUA, adoptar de inmediato las medidas correctivas** consistentes en valorar exhaustivamente todas las pruebas ofrecidas por la quejosa y de considerarlas suficientes, emitir respuesta exhaustiva y congruente a la Reconsideración Administrativa intentada por la quejosa, pues actuar en forma opuesta implica violación de derechos fundamentales de la quejosa, tutelados en los artículos 1, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

SEGUNDA.- Se recomienda al *** DE LA COMISIÓN NACIONAL DEL AGUA,** cumpla con lo ordenado por el artículo 1 constitucional, promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos fundamentales de la contribuyente quejosa, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, buscando la protección más amplia de la gobernada.

TERCERA.- En términos del artículo 25 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, **SE CONCEDE** al ***** **DE LA COMISIÓN NACIONAL DEL AGUA,** el plazo de **TRES** días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de esta Recomendación, para que informe si la acepta o no, y en su caso, funde y motive su negativa como lo exige el segundo párrafo del apartado B, del artículo 102, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con el apercibimiento que en caso de no responder dentro del plazo concedido, se procederá en términos de lo dispuesto en el artículo 28, fracción I, numeral 2 de la citada Ley Orgánica.

Se informa a la autoridad responsable que en términos de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, y de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de sus Atribuciones Sustantivas, la presente Recomendación se hará pública.

NOTIFÍQUESE, por **CORREO ELECTRÓNICO** a la contribuyente y por **OFICIO** a la ***** DE LA COMISIÓN NACIONAL DEL AGUA, acompañando las documentales que resulten necesarias, a fin de que la citada autoridad cuente con elementos suficientes para cumplir con la presente Recomendación. **PUBLÍQUESE** en el boletín electrónico de esta Procuraduría.

LA PROCURADORA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

LIC. DIANA ROSALÍA BERNAL LADRÓN DE GUEVARA

Criterios sostenidos:

Criterio sustantivo: 14/2013/CTN/CS-SPDC

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

Criterio sustantivo: 15/2013/CTN/CS-SPDC

MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. SU CONCEPTO. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como ombudsman del pagador de impuestos propugna por el reconocimiento del derecho a las mejores prácticas que constituyen la buena administración. Este derecho ha sido reconocido en diversos instrumentos internacionales y su tutela está a cargo, entre otros, de los Defensores de Derechos Fundamentales, quienes tienen como uno de sus propósitos básicos fomentar y recomendar la adopción de las mejores prácticas por parte de las autoridades. El concepto de mejores prácticas obedece a que las autoridades recaudadoras deben fomentar relaciones de confianza con los contribuyentes, pues sólo a través del establecimiento de una mejor cooperación basada en la confianza y buena fe entre la Administración tributaria y los pagadores de impuestos, se podrá asegurar una mayor transparencia en la relación pueblo – gobierno, garantizando que las autoridades fiscales preserven una aproximación y procuren una relación de servicio con los contribuyentes, propiciando así el cumplimiento de sus obligaciones.

Criterio sustantivo: 16/2013/CTN/CS-SPDC

MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. LA CONSTITUYE PORQUE LA PUBLICACIÓN DE LOS CRITERIOS NORMATIVOS OTORGA CERTEZA Y CONFIANZA A LOS CONTRIBUYENTES. La actividad de la Administración Tributaria debe tender a facilitar el ejercicio por parte de los pagadores de impuestos de sus derechos y libertades en el marco de lo que dispongan las leyes. Sin embargo los preceptos que componen el orden jurídico son objeto de interpretación para poder proceder a su aplicación, por lo que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que las autoridades fiscales deben dar a conocer oportunamente y de manera pública los criterios orientadores que emitan con fundamento en el penúltimo párrafo del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación. Tal exigencia se compagina con la sana práctica administrativa y con la presunción de buena fe de los contribuyentes prevista en el artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente; publicación de criterios que además coincide con lo que las tendencias internacionales identifican con las mejores prácticas. Lo anterior no implica, que las autoridades no puedan llegar a modificar dichos criterios, pero en tales casos, deben justificar de modo explícito y riguroso tales cambios, cuando éstos tengan efectos negativos en derechos, principios y bienes jurídicamente protegidos o en expectativas legítimas.

Recomendación
02/2013

Criterios sostenidos:

Criterio sustantivo: 17/2013/CTN/CS-SPDC

MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS, SITUACIONES IGUALES. Las autoridades fiscales tienen la obligación de transparentar e informar con oportunidad sus criterios jurídicos interpretativos de las normas tributarias, facilitando a los contribuyentes el adecuado cumplimiento de sus obligaciones, especialmente en casos de complejidad evidente, resultando primordial que ante situaciones iguales en cuanto a los hechos, las autoridades fiscales las aborden y resuelvan con los mismos criterios jurídicos de interpretación normativa, sin hacer distinciones sospechosas.

EXPEDIENTE: *****

CONTRIBUYENTE: *****

México, Distrito Federal, a 26 de marzo de dos mil trece.

PRESENTE

Con fundamento en los artículos 1º, párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1, 2, 5 fracciones III, IX y XVII, 6, fracción I y último párrafo, 21, 22 fracción II, 23, 25, primer párrafo y 27 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; 5, Apartado A, fracción I y 14, fracción XXII del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 20 de junio de 2012, vigente a partir del día siguiente de su publicación, en relación con los diversos 53, 59, fracción IX, 61, 62 y 63 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría, se emite la presente Recomendación, con base en los siguientes:

I. ANTECEDENTES

1. El 12 de octubre del año en curso fue recibido ante esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente el escrito de fecha 9 del mismo mes y año mediante el cual ***** , apoderado legal de ***** , (RFC *****) quien acreditó su personalidad con la exhibición de la copia simple del instrumento notarial número ***** pasado ante la fe del ***** , titular de la Notaría Pública número ***** del ***** , promovió **QUEJA** en contra de actos atribuidos al titular de la ***** , toda vez que consideró violados en su perjuicio los derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídicas establecidos en los artículos 1º, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que la autoridad hacendaria al emitir el oficio ***** de 18 de febrero de 2011, determinó un crédito fiscal en cantidad de \$ 7'535, 664.14 (siete millones quinientos treinta y cinco mil seiscientos sesenta y cuatro pesos 14/100 M.N.) al considerar que la operación de importación que efectuó la quejosa actualiza dos hechos generadores para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), actualizándose por un lado, la importación definitiva de la mercancía y por otro lado, la enajenación de bienes con un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país y cuya entrega se efectuó en territorio nacional, existiendo la obligación de enterar el impuesto al valor agregado por importación, así como por la retención derivada de la operación con el residente en el extranjero.

2. Por acuerdo de 17 de octubre de 2012, se admitió a trámite la Queja de mérito, la cual quedó registrada con el número de expediente ***** , requiriéndose a la autoridad señalada como responsable mediante oficio ***** notificado el 18 siguiente para que rindiera su informe respecto de los actos que se le atribuyeron, acompañando las documentales que estimara conducentes.

3. Mediante oficio número ***** de 23 de octubre de 2012 recibido en las oficinas de esta Procuraduría el 24 siguiente, el titular de la *****, rindió el informe solicitado respecto de los actos que se le atribuyeron, reconociendo la existencia del mismo vertiendo los fundamentos y motivos en los que lo sustenta.

4. El 7 de noviembre de 2012 fue recibido ante esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente el escrito de fecha 29 de octubre del propio año, mediante el cual el apoderado legal de la quejosa denunció ante este Organismo la existencia de criterios divergentes por parte de la *****, pues ante situaciones de hecho idénticas, consideró que en el caso de la quejosa las operaciones realizadas generaban el pago de dos impuestos al valor agregado, uno por la importación definitiva de las mercancías y otro por la enajenación en territorio nacional con residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, mientras que, por otro lado, en un caso idéntico relativo a un tercero resolvió que únicamente se generaba un impuesto al valor agregado correspondiente a la importación definitiva, más no así a la enajenación con el residente en el extranjero.

5. En atención a la denuncia de divergencia de criterios para casos iguales, se requirió a la responsable mediante oficio *****, notificado el 14 siguiente a la autoridad, para que informara al respecto con el apercibimiento de que, en caso de no dar cabal cumplimiento, se le multaría de conformidad con el artículo 28, fracción I, de la Ley Orgánica de este Organismo.

Mediante oficio número ***** de 20 de noviembre de 2012, recibido en las oficinas de esta Procuraduría el 21 siguiente, el titular de ***** en suplencia por ausencia del Titular de *****, contestó al requerimiento formulado negando proporcionar la información por considerarla que la información requerida es de carácter reservada acorde al artículo 14, fracción II de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental en relación al artículo 69 de Código Fiscal de la Federación. Como se advierte la autoridad en ningún momento negó que manejara criterios divergentes, como lo había denunciado el contribuyente.

6. Al incumplir con el requerimiento efectuado mediante acuerdo de 12 de noviembre de 2012, notificado el 14 siguiente, se hizo efectivo el apercibimiento imponiéndole la multa correspondiente a través de acuerdo de 26 de noviembre de 2012.

A partir de las actuaciones señaladas, se efectúan las siguientes:

II. OBSERVACIONES

PRIMERA. Esta Procuraduría es competente para conocer de la presente Queja de conformidad con lo dispuesto por el artículo 5° fracciones III y IX de su Ley Orgánica, así como por el diverso 53 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de sus Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría.

SEGUNDA. Este organismo autónomo estima que en el presente caso existen elementos que acreditan la comisión de una mala práctica administrativa por parte de la autoridad responsable, ***** e incluso por parte del propio *****. Esa mala práctica administrativa incide en una afectación grave de los derechos del contribuyente, ya que un postulado fundamental que deben respetar las autoridades administrativas al interpretar y aplicar las normas fiscales es el de preservar en todo momento la seguridad y certeza jurídicas de los contribuyentes que deben cumplir con las obligaciones que la Ley les impone dentro de márgenes razonables de confiabilidad, es decir, el contribuyente debe saber con exactitud a qué atenerse. Así lo ha sostenido incluso la propia Primera Sala de nuestro más Alto tribunal en tesis de jurisprudencia, que lleva por rubro: *"SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA EN QUÉ CONSISTE"*¹: tesis en que, en la parte que

¹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tesis: 1a./J. 139/2012 (10a.), Primera Sala, Jurisprudencia.

interesa, sostuvo: “...las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, su suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente...”

En este orden de ideas, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estima que las autoridades recaudadoras deben fomentar relaciones de confianza con los contribuyentes, pues sólo a través del establecimiento de una mejor cooperación basada en la confianza y seguridad entre la Administración Tributaria y los pagadores de impuestos, se podrá asegurar una mayor transparencia en los derechos y obligaciones de los contribuyentes, garantizándoles que las autoridades fiscales preservan una aproximación o relación de servicio con ellos ².

Las autoridades fiscales en su actuar administrativo de aplicación de las normas tributarias deben apostar no a los errores o equivocaciones en que puedan incurrir los sujetos obligados, sino por el contrario deben transparentar y uniformar las prácticas administrativas, especialmente cuando se refieren a cuestiones tan complejas como la interpretativa de aplicación de la ley que hoy nos ocupa, en que la propia ***** ha venido sosteniendo criterios diversos y no sólo eso, sino que al ser este Ombudsman un organismo del Estado mexicano experto en materia tributaria, tiene conocimiento de que los propios tribunales especializados que han conocido de temáticas relativas a los IVAS generados en este tipo de operaciones como las que realizó la quejosa, han sostenido diversos criterios.³

Ahora bien, resulta imprescindible exponer con precisión el tipo de operaciones que la contribuyente quejosa realizó para la internación de la mercancía, durante el ejercicio 2004 y que le fue revisado hasta el año de 2009.

Las operaciones realizadas por la quejosa durante el ejercicio revisado consistieron en la adquisición de celulosa de conífera blanqueada al sulfato, de proveedores residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país; dichas mercancías ingresaron a un almacén general de depósito bajo el régimen de depósito fiscal mediante 46 integraciones de pedimentos de almacenamiento de mercancías amparadas con igual número de órdenes de compra. Con fecha posterior, la quejosa llevó a cabo las extracciones de las mercancías del depósito a través de los 46 pedimentos de importación G1, siendo hasta este momento cuando se emitieron las facturas y se pagaron efectivamente las mercancías, realizando su importación y el entero, previo a su extracción, de las contribuciones en materia de comercio exterior. Por estas operaciones la empresa hoy quejosa consideró únicamente que existió una sola operación gravada por el impuesto al valor agregado, es decir, la de importación definitiva de mercancías, pero no la de enajenación en territorio nacional.

Sin embargo, la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades, resolvió que las mercancías ingresadas al país a través del almacén general de depósito por los proveedores residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país y las cuales fueron extraídas de ese almacén por la quejosa a través de diversos pedimentos de importación, FUERON ENAJENADAS EN TERRITORIO NACIONAL, en términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pues las mercancías ya se encontraban en territorio nacional cuando se efectuó el envío (entrega) al adquirente, y el pago a los proveedores de las facturas o contraprestaciones respectivas se llevó a cabo con posterioridad a la extracción de las mercancías, a través de transferencias a bancos en el extranjero.

En este orden de ideas, la mala práctica administrativa queda evidenciada porque la autoridad no transparenta en el momento oportuno, el criterio interpretativo que a su juicio debía seguirse ante un escenario complejo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

²Cfr. http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2013_tpcode_en.htm

³IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA EMPRESA NACIONAL QUE EXTRAE LA MERCANCÍA DEL DEPÓSITO FISCAL PARA SU IMPORTACIÓN DEFINITIVA, NO SE ENCUENTRA OBLIGADA A RETENER EL IMPUESTO RELATIVO POR ENAJENACIÓN DE BIENES” Juicio Contencioso Administrativo Núm. 879/11-08-01-2/1363/11-51-05-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 9 de febrero de 2012, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Guillermo Domínguez Belloc.- Secretaria: Lic. Hortensia García Salgado. (Tesis aprobada en sesión de 15 de mayo de 2012) / “VALOR AGREGADO. MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO POR ENAJENACIÓN DE BIENES.” tesis P. XII/90, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo V, Primera Parte, enero a junio de mil novecientos noventa.

Es decir, la administración tributaria no informó por medio alguno a los contribuyentes, de forma apropiada y pertinente, su criterio respecto a que las mercancías objeto de importación, son enajenadas en territorio nacional cuando se extraen de depósito fiscal y, por ende, la causación y consecuente obligación de retener y enterar de sus proveedores en el extranjero el impuesto al valor agregado, al producirse una enajenación celebrada con un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, según criterio de la autoridad.

Para esta Procuraduría, la falta de información oportuna y transparencia de la autoridad en sus criterios interpretativos, máxime tratándose de normas especialmente complejas como las que nos ocupan, debió haberse dado a conocer con oportunidad, y al no hacerlo así se generan contingencias y graves perjuicios jurídicos y económicos a los contribuyentes, ya que de haber sido dada a conocer la interpretación de la autoridad fiscal, hubiere tenido la empresa, la oportunidad de trasladar y retener a sus proveedores en el extranjero y de enterar al fisco federal, el IVA correspondiente, lo que hubiera generado la posibilidad de acreditar dicho impuesto en su momento contra operaciones subsecuentes y no que dicho gravamen se determine en su contra como crédito fiscal a su cargo cinco años después, actualizado con multas y recargos.

Es muy importante poner de relieve que resulta imperativo para este Defensor del Contribuyente exponer que **la esencia de la buena práctica administrativa que hoy nos ocupa consiste en otorgar certeza y confianza a los contribuyentes frente a criterios normativos que no sean razonablemente previsibles**, con respeto irrestricto al principio de buena fe de los pagadores de impuestos, previsto de manera expresa en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en su artículo 21, sin que ello implique que no puedan llegar a modificarse dichos criterios, pero en tales casos, debe la Autoridad Fiscal justificar de modo explícito y riguroso tales cambios, si ellos pudieran llegar a tener efectos negativos en derechos, principios y bienes jurídicamente protegidos o en expectativas legítimas. Asimismo la **actividad de la Administración Tributaria debe tender a facilitar el ejercicio por parte de los pagadores de impuestos de sus derechos y libertades en el marco de lo que dispongan las leyes.**⁴

Corroborar y justificar la evaluación efectuada por esta Procuraduría en la presente Recomendación, que precisamente fue hasta el año 2008, en que el Servicio de ***** emitió criterio normativo en materia de comercio exterior y aduanal, en el que transparentó y dio a conocer su interpretación en el tema que nos ocupa, al señalar lo siguiente:

“Retención y pago del Impuesto al Valor Agregado por ventas en depósito fiscal cuando el enajenante es residente en el extranjero, sin establecimiento permanente en el país, a un residente en territorio nacional

Para efectos del artículo 1-A, fracción III, segundo y cuarto párrafos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, las personas físicas y morales están obligadas a efectuar la retención del impuesto al valor agregado por adquirir mercancías que se encuentran en depósito fiscal, que enajenen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, aun y cuando en este régimen exista una condición suspensiva respecto al pago de los impuestos que se causan con motivo de la operación de comercio exterior, entre los que se encuentra el impuesto al valor agregado, ya que para efectos del artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la enajenación en territorio nacional se configura cuando en él se realice la entrega material del bien por el enajenante.

Lo anterior, derivado de que se efectúan dos operaciones para efectos del impuesto al valor agregado, una por la enajenación de bienes por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, mismos que son entregados en territorio nacional y por otra parte, la importación definitiva al país al extraer las mercancías del depósito fiscal.”

La Recomendación que se emite propugna por el reconocimiento del derecho a las buenas prácticas o a la buena administración. Este derecho ha sido reconocido en diversos instrumentos internacionales, así puede mencionarse a la Constitución Italiana que en el año de 1947 estableció en su artículo 97 el compromiso del buen funcionamiento de la Administración. Posteriormente, la Constitución Española de 1978 establece la exigencia para que la Administración actúe de forma eficaz, coordinada e imparcial entre otros mandatos.

⁴cfr: <http://www.madrid.es/UnidaWeb/Contenidos/Promocionales/Ayuntamientos/ficheros/CodigoBuenasPract.pdf>

Actualmente este derecho se encuentra establecido en el artículo 41 del Convenio Europeo sobre Derechos Humanos.

Así, la tutela de este derecho debe de estar a cargo, entre otros, de los Defensores de Derechos Humanos, quienes tienen como uno de sus propósitos el fomentar y recomendar la adopción de mejores prácticas por parte de las autoridades. Por ejemplo, el artículo 43 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea establece, al referirse al “Defensor del Pueblo”, que ante él se podrán reclamar los “*casos de mala administración de las instituciones, órganos y organismos*”.

El análisis de esta Procuraduría de las buenas prácticas obedece a que “*El papel del Defensor del Pueblo en la lucha porque primen las consideraciones éticas en la actividad de la Administración es fundamental*”⁵ esto, porque la Administración pública está obligada a conducirse de acuerdo a los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, coordinación, así como con objetividad a los intereses generales.

Las buenas prácticas han ido permeando en diferentes ámbitos; los entes de la administración pública deben propugnar por detectarlas y aplicarlas; así en los últimos años, gran parte de las organizaciones dentro del ámbito público han evolucionado desde un modelo administrativo tradicional a otro basado en la excelencia en la gestión.

Las mejores prácticas pueden definirse como: “*todo proceso o procedimiento –o conjunto de ellos– enmarcado en un sistema reglado y planificado previamente, que ha sido demostrado empíricamente como eficaz y eficiente en un determinado contexto (histórico, social, legal, político e institucional) para la consecución de unos objetivos concretos y que puede servir como ejemplo útil a otros agentes para conseguir los mejores resultados*”.⁶

Es evidente que como garante de los derechos de los contribuyentes, este Organismo cuenta con la obligación de detectar, observar, recomendar y fomentar la adopción de las mejores prácticas por parte de las autoridades fiscales, a fin de cumplir de manera eficaz con su función esencial consistente en garantizar a los pagadores de impuestos un verdadero acceso a la justicia fiscal en el orden federal denunciado prácticas que no son las mejores y que en muchos casos resultan las más onerosas, no sólo para el contribuyente, sino para todos los involucrados en la relación jurídico-tributaria.

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

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

En este mismo sentido, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir la tesis jurisprudencial 139/2012 ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución, “*es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en “saber a qué atenerse” respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento*

⁵CARMEN MARÍA ÁVILA RODRÍGUEZ, FRANCISCO GUTIERREZ RODRÍGUEZ, El derecho a una buena administración y la ética pública, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, pag.214

⁶Idem.

garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado”.

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estima necesario que las autoridades fiscales federales observen y den plena vigencia con sus actuaciones a lo dispuesto en el nuevo texto del artículo 1º Constitucional que entró en vigor el 11 de junio de 2011, que en sus párrafos segundo y tercero, establece:

“Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley”.

Premisas estas que han sido interpretadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableciendo que todas las autoridades del país que no ejerzan funciones jurisdiccionales, como es el caso del Titular de ***** deben procurar al aplicar las normas legales la protección más amplia de los derechos fundamentales de los gobernados.

Por lo que la autoridad podrá, ante las irregularidades detectadas por esta Procuraduría, restituir al gobernado en el goce de sus derechos vulnerados y con ello, por la intervención de este Organismo, modificar o revocar incluso el acto materia de la presente queja.

Con fundamento en lo dispuesto por el artículo 23, primer párrafo de la Ley Orgánica de este organismo, se determina que el servidor público involucrado violó los derechos del contribuyente afectado por haber incurrido en una mala práctica administrativa.

Por lo expuesto, en términos de los artículos 22 fracción II y 23 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; así como 59, fracción VIII y 61 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría, se formulan las siguientes:

III. RECOMENDACIONES Y MEDIDAS CORRECTIVAS.

PRIMERA.- Se recomienda a las **AUTORIDADES DE *******, y en especial al ***** , ***** , que en sus actuaciones respeten los derechos fundamentales de los contribuyentes consistentes en la seguridad y certeza jurídica.

SEGUNDA.- Se recomienda a las **AUTORIDADES DE *******, y en especial al ***** , ***** , que ante situaciones idénticas de hecho adopten los mismos criterios jurídicos o de interpretación normativa.

TERCERA.- Se recomienda a las **AUTORIDADES DE *******, y en especial al ***** , ***** , transparentar e informar con oportunidad los criterios jurídicos interpretativos de las normas fiscales, permitiendo a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, especialmente en casos de complejidad evidente.

CUARTA.- Se recomienda a las **AUTORIDADES DE *******, y en especial al ***** , ***** , cumplan con lo ordenado por el artículo 1º Constitucional, promoviendo, respetando, protegiendo y

garantizando los Derechos humanos de los contribuyentes, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, buscando su protección más amplia.

QUINTA.- Por la importancia de la presente Recomendación y su ámbito de aplicación a las autoridades que integran el ***** , notifíquese por oficio al Jefe de dicho Órgano Desconcentrado ***** .

En términos del artículo 25 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, SE CONCEDE al ***** , ***** , el plazo de TRES días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de esta Recomendación, para que informe si la acepta o no, y en su caso, fundamente y motive su negativa como lo establece el segundo párrafo del apartado B, del artículo 102 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con el apercibimiento que en caso de no responder dentro del plazo concedido, se procederá en términos de lo dispuesto en el artículo 28, fracción I, numeral 2 de la citada Ley Orgánica.

Se informa a la autoridad responsable que en términos de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de sus Atribuciones Sustantivas, la presente Recomendación se hará pública.

NOTIFÍQUESE, mediante CORREO ELECTRÓNICO a la contribuyente y por OFICIO a la autoridad señalada como responsable, acompañando las documentales que resulten necesarias, a fin de que cuente con elementos suficientes para cumplir con la presente Recomendación.

LA PROCURADORA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

LIC. DIANA BERNAL LADRÓN DE GUEVARA



B. Recomendaciones Sistémicas

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de conformidad con el artículo 5, fracción XI, de su Ley Orgánica, tiene como atribución la identificación de los problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los contribuyentes, a efecto de proponer recomendaciones al Servicio de Administración Tributaria.

Se entienden como problemas de carácter sistémico aquellos que derivan de la estructura misma del sistema tributario y que se traducen en inseguridad jurídica, molestias, afectaciones o en la vulneración de derechos en perjuicio de todos los contribuyentes, una generalidad o un grupo o categoría de los mismos.

De conformidad con el artículo 25 del Estatuto Orgánico de Prodecon, la Subprocuraduría de Análisis Sistémico y Estudios Normativos es la unidad administrativa encargada de coordinar los estudios técnicos necesarios a efecto de identificar e investigar los problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los contribuyentes, y elaborar de los dictámenes que desestimen la existencia de un problema sistémico o que contengan las propuestas de recomendaciones y sus medidas correctivas en el ámbito de su competencia, así como someterlos a la aprobación del Titular de la Procuraduría.

En este sentido, la investigación de problemas sistémicos busca la eliminación de prácticas o políticas perjudiciales que afectan a un considerable número de contribuyentes.

A continuación se presentan algunas de las Recomendaciones Sistémicas más relevantes que protegen los derechos de los empresarios en su calidad de contribuyentes, así como los criterios sustantivos derivadas de las mismas.

Criterios sostenidos:

Criterio sustantivo: 27/2013/CTN/CS-SASEN

DEDUCCIONES. LAS AUTORIDADES FISCALES DEBEN RECONOCERLAS EN LA MEDIDA EN QUE SE ACREDITE SU ESTRECHA RELACIÓN CON LA CAPACIDAD DEL CONTRIBUYENTE PARA GENERAR INGRESOS Y, POR ENDE, SU ESTRICTA INDISPENSABILIDAD. Las deducciones son un derecho de los contribuyentes contenido en la mecánica del impuesto sobre la renta y, por ende, en todas las regulaciones que le dan vida, comenzando por nuestra Constitución Federal. La proporcionalidad posibilita a los gobernados a contribuir al gasto público de acuerdo con su verdadera capacidad contributiva, es decir, sobre las utilidades que se generen, entendiéndose a éstas como el resultado de la comparación de los costos y gastos que se tuvieron que erogar para la generación de los ingresos. Es por ello que, a juicio de esta Procuraduría, la capacidad contributiva, en el caso del impuesto sobre la renta vinculado a actividades empresariales, se basa en la idea de que la determinación del impuesto se justifica si se toma en cuenta la utilidad real, obtenida considerando el ingreso y las cantidades erogadas como gasto para su generación. Dichos gastos comprenden a las deducciones autorizadas por la ley, las que, por regla general, deben ser reconocidas por el legislador en atención al principio de proporcionalidad tributaria, a fin de que el tributo resultante se ajuste a la capacidad contributiva. De tal forma, si las autoridades hacendarias rechazaran ciertas deducciones que resultan estructurales para un sector de contribuyentes, sin el análisis, la reflexión ni entendimiento de la lógica empresarial del sector en específico, se contravendrían postulados normativos generales esenciales y básicos que trascienden a la totalidad del sistema tributario, como lo es la deducción de gastos que son necesarios e indispensables en atención a la peculiaridad de los negocios y, por ende, los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Criterio sustantivo: 28/2013/CTN/CS-SASEN

DEDUCCIONES. DERECHO DE LA INDUSTRIA FARMACÉUTICA AL RECONOCIMIENTO DE LAS EROGACIONES POR CONCEPTO DE PROMOCIÓN DE MEDICAMENTOS POR PARTE DE LAS AUTORIDADES FISCALES, AL ESTAR VINCULADAS CON LA CAPACIDAD PARA GENERAR INGRESOS Y CONSIDERARSE ESTRICAMENTE INDISPENSABLES EN ATENCIÓN A LAS PARTICULARIDADES DEL RAMO. Las deducciones son un derecho de los contribuyentes, derivado de la mecánica del impuesto sobre la renta y, por ende, en todas las regulaciones que le dan vida, comenzando por nuestra Constitución Federal. En el caso específico de las empresas de la industria farmacéutica, éstas realizan erogaciones en materia de publicidad y promoción de sus medicamentos —como lo son viajes, gastos de viaje y de eventos y convenciones, etcétera, a favor de médicos—, los cuales no pueden ser dados a conocer directamente o a través de los medios tradicionales de publicidad a la población en general —toda vez que, por mandato de la Ley General de Salud, sus productos no se pueden dar a conocer directamente a la población por los medios tradicionales—. En efecto, dicha industria tiene que recurrir a una forma poco convencional para la promoción de sus productos, sin que lo anterior implique que no sea un proceso ordinario en ese sector. Por lo tanto, a juicio de esta Procuraduría, esta particular forma en que se realiza la promoción de productos no debería ser rechazada por el sólo hecho de no ser igual a la de cualquier otra rama, ni considerarse como gastos superfluos o no indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, siendo que la industria los estima como gastos válidos y legalmente deducibles del impuesto sobre la renta. En esa medida, dichos gastos deben considerarse como necesarios e inherentes a la producción del ingreso, y que afectan la capacidad contributiva bajo la tutela del principio de

Recomendación
Sistémica
01/2012

proporcionalidad tributaria previsto constitucionalmente. Así, por tratarse de gastos específicos y distintos a los de otras industrias, la autoridad fiscal debe llevar a cabo la interpretación necesaria para aplicar las normas que se adecuan a este supuesto particular, como lo son el artículo 29, fracción III, que permite la deducción de los gastos y el 31, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que requieren que sean estrictamente indispensables.

Criterio sustantivo: 29/2013/CTN/CS-SASEN

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

EXPEDIENTE: *****

PROMOVENTE: *****

México, Distrito Federal, a cuatro de julio de dos mil doce.

ADMINISTRADORES *****

PRESENTES

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 1, párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 5 fracción XI, 8, fracción V, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el cuatro de septiembre de dos mil seis, 61, 62, 63, 77, 78, 79 y demás relativos de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados en el Diario Oficial de la Federación el treinta de agosto de dos mil once, los artículos 5, apartado A, fracción I y 14, fracción XXII, del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veinte de junio de dos mil doce, ha examinado los elementos contenidos en el expediente XXXXXX, relacionados con el caso que ha planteado la industria XXXXXX relativo a la deducción de gastos de promoción que resultan ser estrictamente indispensables para su operación.

Con el propósito de proteger la identidad de los contribuyentes involucrados en los hechos y evitar que sus nombres y datos personales sean divulgados, éstos se omiten, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 15 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2, fracción XXIV y 6 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente sin perjuicio de lo dispuesto por la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

I. ANTECEDENTES

1. Con fecha doce de julio de dos mil once, compareció en las oficinas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente el XXXXXX de la Cámara de la industria XXXXXX, para solicitar el análisis de una problemática de dicho sector la cual fue planteada en los siguientes términos: "(...) en relación con los medicamentos de prescripción, cuyos gastos en materia de publicidad y promoción, como lo son viajes, gastos de viaje y de eventos y convenciones, a nivel nacional o internacional, de profesionales de la salud —médicos—, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) los considera como gastos superfluos o no indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, siendo que la industria los estima como gastos válidos y legalmente deducibles del impuesto sobre la renta. Asimismo, señala que el SAT aduce como una razón para considerar como no deducibles los gastos antes citados, el que los médicos que asisten a los congresos no forman parte de la plantilla laboral de la empresa. De igual forma, expone que las convenciones a nivel nacional o internacional,

a las cuales se envía a los médicos, no tienen por objeto pagar vacaciones a los médicos, sino el que éstos se capaciten sobre el uso de un medicamento determinado para el tratamiento de alguna enfermedad, el conocer el uso adecuado de un principio activo, el que dichos médicos, a su regreso a sus actividades, transmitan dichos conocimientos adquiridos, además de que se rigen por un Código de Ética (XXXXXX), por lo que a la industria XXXXXX solamente le es posible dar a conocer medicamentos de prescripción mediante estos congresos, ya que el Reglamento de la Ley General de Salud en Materia de Publicidad prohíbe la publicidad abierta de los mismos, a diferencia de los otros medicamentos de libre venta” (minuta de la reunión de trabajo de doce de julio de dos mil once, fojas 23 y 24 del expediente en que se actúa).

2. Con fecha doce de julio de dos mil once, una vez planteado el problema, esta Procuraduría precalificó la posible existencia del problema sistémico y abrió el expediente número **XXXXXX**.

3. Con fecha nueve de septiembre de dos mil once, y derivado de diversas reuniones y documentación aportada, esta Procuraduría emitió Acuerdo de Calificación sobre la existencia del probable problema sistémico, en el cual se solicitó a las autoridades que emitieran un informe, contestación que podría versar sobre la existencia de la problemática y, en caso de aceptarla, sobre las medidas correctivas propuestas.

4. Con fecha once de octubre de dos mil once, las autoridades involucradas emitieron su informe desestimando la existencia del problema sistémico.

5. Con fecha veintiocho de octubre de dos mil once, esta Procuraduría emitió un oficio de alcance al Acuerdo de Calificación previamente emitido, en el cual se les requiere a las autoridades involucradas que emitan un nuevo informe que refleje el estudio de la parte sustantiva de los aspectos planteados del probable problema sistémico y den contestación en el término correspondiente.

6. Con fecha quince de noviembre de dos mil once, las autoridades involucradas emitieron un segundo informe con el estudio de la parte sustantiva del problema planteado, manifestando su parecer en el sentido de que son improcedentes las deducciones que realiza la industria XXXXXX y señalando que no existe un problema sistémico.

II. PROBLEMA SISTÉMICO

A) SUJETOS OBLIGADOS

Las empresas de la industria XXXXXX que realizan erogaciones a favor de profesionales de la salud (médicos) por concepto de promoción de sus medicamentos, los cuales no pueden ser dados a conocer directamente o a través de los medios tradicionales de publicidad a la población en general.

B) AUTORIDADES INVOLUCRADAS

Del Servicio de Administración Tributaria, representado por el Lic. XXXXXX, los siguientes funcionarios:

- El Lic. XXXX / Administrador XXXXXX, y
- El Lic. XXXXXX / Administrador XXXXXX.

C) DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA SISTÉMICO

De conformidad con el procedimiento instruido por la Subprocuraduría de Análisis Sistémico y Estudios Normativos, el problema sistémico radica medularmente en que las autoridades involucradas rechazan

deducciones de la industria XXXXXX, tratándose de erogaciones efectuadas a favor de los médicos para la promoción de sus medicamentos —toda vez que por mandato de Ley sus productos no se pueden dar a conocer directamente a la población por los medios tradicionales, los cuales sí pueden ser utilizados por la generalidad de los giros industriales—, dejando de advertir la lógica empresarial y las particularidades de este sector de contribuyentes, y desconociendo la forma en que opera el negocio.

Así es, pues la industria XXXXXX tiene que recurrir a una forma poco convencional para la promoción de sus productos, con relación a otras industrias o giros mercantiles, ya que la promoción de sus medicamentos no puede efectuarse con el público en general, ello por mandato de la Ley General de Salud.¹

Lo anterior además resulta lógico si se toma en cuenta el riesgo inherente a la posibilidad de que el público en general pudiera decidir libremente sobre la pertinencia de consumir o no determinado medicamento, para lo cual la legislación aplicable correctamente controla esa oportunidad de una indebida automedicación limitando la publicidad de medicamentos entre la población en general.

Por ende, tal y como se desprende del expediente abierto ante la Subprocuraduría de Análisis Sistemático y Estudios Normativos, la práctica de promoción —publicidad y propaganda— de la industria XXXXXX, resulta una práctica sofisticada y diferente respecto a otras industrias, que se desarrolla de dos maneras: a) por una parte, apoyando a los médicos —por ser el único medio apto y especializado en la materia para prescribir sin poner en riesgo la salud de las personas— para que asistan a eventos y convenciones con los gastos de traslado y alojamiento inherentes a estos eventos, con el objeto de que conozcan las sustancias activas o propiedades de los productos que ofrecen para el tratamiento de los padecimientos o de un padecimiento en particular, lo que permite a los médicos tomar una decisión racional a corto o mediano plazo sobre los medicamentos que resultan idóneos para atacar determinada enfermedad —dentro de los cuales existen medicamentos que han desarrollado los patrocinadores del evento y que potencialmente pueden ser recomendados o prescritos por la comunidad médica a los pacientes—; b) por otro lado, la promoción se realiza también a través del otorgamiento de artículos promocionales como recordatorios de marca, que buscan impactar de manera permanente en la recomendación y presencia del producto.

Como puede observarse, la promoción en la industria XXXXXX es un proceso sofisticado que resulta difícil de entender en un primera instancia, pero no significa que no sea un proceso ordinario en el sector, e inclusive dicho proceso ha sido reconocido por el Estado Mexicano —a través de la Secretaría de Salud y otros organismos²—, con quienes la industria ha coadyuvado para que existan regulaciones más adecuadas que deben ser cumplidas por la propia industria para que no exista una afectación de salud a la población en general, por tratarse de la protección a una prerrogativa fundamental del ser humano. Bajo este orden de ideas, si consideramos que a nivel internacional es reconocida dicha práctica comercial y que el Estado Mexicano, a través de las autoridades e instituciones en materia de salud, acepta y participa activamente para el perfeccionamiento de estas prácticas, se pone de relieve la importancia de las mismas en la industria y, por tanto, la forma como realiza la promoción de sus productos no debería ser rechazada por el sólo hecho de no ser igual a la de cualquier otra rama.

La restricción a un postulado normativo general del impuesto sobre la renta, como sucede al rechazar la posibilidad de deducir un gasto estrictamente indispensable —como es la promoción de los productos que genera la industria— de la base del impuesto, no es aceptable, dada la importancia y trascendencia que tiene reconocer una base justa y razonable para que los causantes contribuyan acorde con su real capacidad contributiva, debiendo tomarse en cuenta que el desconocimiento de la relevancia del gasto en la actuación de las autoridades fiscales podría trascender a varios sectores de contribuyentes.

¹Artículo 310 de la Ley General de Salud.

²<http://www.cnb-mexico.salud.gob.mx/descargas/pdf/temadelmes/>

Así, resulta evidente que la deducción de los gastos relacionados con la promoción de los productos de las empresas forma parte de su gasto operativo, luego entonces, a aquellas que integran la industria XXXXXX se les debe otorgar igualmente esa posibilidad. Lo anterior es así puesto que, aún y cuando la forma de promoción de dicha industria pudiera parecer extraordinaria a primera vista, ello no es razón para que deje de ser reconocida como una partida deducible, considerando que las empresas del sector se encuentran imposibilitadas por mandato de Ley a hacerla de una forma convencional, como realizan la promoción de sus productos otras empresas.

D) DECLARATORIA DE EXISTENCIA DE PROBLEMA SISTÉMICO

Esta Procuraduría, a través del oficio número XXXXXX, de fecha 28 de junio de 2012, firmado por el Lic. Juan Carlos Roa Jacobo, Subprocurador de Análisis Sistémico y Estudios Normativos, dictaminó la existencia de un problema sistémico consistente en la falta de comprensión por parte de las autoridades fiscales a la manera poco convencional —pero ordinaria y común en la propia industria— en que se promocionan los medicamentos de prescripción lo cual deriva en la negativa a reconocerles el carácter de gastos estrictamente indispensables para la operación de la empresa y, por ende, en el rechazo de las deducciones correspondientes, dando pauta a la determinación de una base que no refleja el derecho del contribuyente a pagar impuesto sobre la renta en un monto acorde a su capacidad económica.

Este problema sistémico afecta a un grupo de contribuyentes, circunstancia que no puede ser desconocida por las autoridades fiscales, así como no la desconoce esta Procuraduría, pues justamente para atender este tipo de cuestiones es que el legislador estimó pertinente crear un organismo en el Estado Mexicano que buscará soluciones para los casos en los que la comunicación entre el Fisco y los particulares se vea obstaculizada.

Ante esta Procuraduría acuden contribuyentes, como la industria XXXXXX, para realizar diversas manifestaciones entorno a las afectaciones que se les provocan, como se desprende del proceso de investigación y análisis que consta en el expediente de mérito abierto ante la Subprocuraduría de Análisis Sistémico y Estudios Normativos, todo lo cual no debe ser desconocido ni rechazado por las autoridades fiscales, quienes se encuentran obligadas a instrumentar los mecanismos necesarios para su solución.

La indiferencia de la administración tributaria a las problemáticas de los pagadores de impuestos en sí constituye un problema en el desarrollo de un sistema tributario justo y eficaz. Es por ello que este organismo, basándose en el dictamen de existencia del problema sistémico emitido por la Subprocuraduría de Análisis Sistémico y Estudios Normativos, considera necesario que las autoridades involucradas reconozcan la existencia de esas problemáticas y asimismo se pronuncien sobre la viabilidad de las medidas correctivas como las que se proponen en la presente Recomendación, o bien, de proponer algunas otras que apoyen en su solución.

E) CONSECUENCIAS DE LA PROBLEMÁTICA

La problemática planteada resulta en una afectación económica-patrimonial al no permitir sustraer las deducciones estructurales de la base del impuesto sobre la renta, a la luz de todas las consideraciones que más adelante se detallan. Es importante considerar que no únicamente puede tratarse de un problema vertical, que afecta a la industria de mérito, sino que de manera transversal puede perjudicar a muchos otros sectores de contribuyentes, si la falta del conocimiento de las particularidades de la industria XXXXXX se extendiera a otros contribuyentes traducido en el rechazo de deducciones estructurales, estrictamente indispensables, que inciden en la capacidad contributiva real de los contribuyentes.

Cabe mencionar que las empresas de la industria XXXXXX se encuentran obligadas a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales y que en el dictamen respectivo no les fue observada la improcedencia de las deducciones en cuestión.

F) ASPECTOS GENERALES

El problema sistémico planteado, involucra aspectos regulatorios específicos de la industria afectada, así como aspectos éticos, mercadológicos y económicos que es conducente referir, con el fin de determinar las afectaciones para el sector de contribuyentes integrantes de la industria XXXXXX, los cuales se exponen en el Anexo I que forma parte de la presente Recomendación.

No obstante lo anterior, debe destacarse que desde un punto de vista mercadológico, los gastos por concepto de convenciones, congresos, sus gastos inherentes y artículos promocionales deben asignarse como promoción de venta, que es uno de los elementos más importantes que se incluyen en la estrategia promocional dentro de una organización comercial o de servicios, porque permite dar a conocer los productos en forma directa y personal además de ofrecer valores o incentivos adicionales del producto a vendedores o consumidores.

G) CASOS DOCUMENTADOS

Derivado del procedimiento de investigación llevado a cabo por esta Procuraduría, se obtuvieron copias de liquidaciones emitidas por las autoridades del Servicio de Administración Tributaria, en las que se determinan créditos fiscales por el rechazo de las deducciones en cuestión en el impuesto sobre la renta, correspondiente a los ejercicios de 2003 y 2004. Asimismo, de varias reuniones y mesas de trabajo se obtuvieron testimonios de distintas empresas de la industria XXXXXX que se han visto afectadas por los actos de fiscalización de dichas autoridades administrativas, inclusive en ejercicios diversos.

Por último, cabe destacar que parte importante de la labor de investigación de esta Procuraduría es el resultado de meses de trabajo en contacto directo con los asesores y representantes de la industria afectada. Asimismo, este organismo ha llevado a cabo diversas actividades de búsqueda de aspectos éticos internacionales que rigen el tratamiento de la industria, de material técnico acerca del funcionamiento de la forma en que llevan a cabo la promoción de sus productos y la realización de mesas de trabajo con representantes de XXXXXX, que le permitieron el entendimiento de la problemática y la emisión de la presente Recomendación.

En apoyo a lo antes mencionado, se emiten las siguientes:

III. CONSIDERACIONES

1. Argumentos del informe de las autoridades

En el primer informe emitido por las autoridades involucradas manifiestan lo siguiente:

“Bajo estas consideraciones, es dable concluir que para que exista un *problema sistémico* es presupuesto que el citado problema se suscite con motivo de la contravención o afectación de postulados normativos generales **que trascienda al sistema tributario en su totalidad.**

(...)

Derivado de ello, estas Administraciones XXXXXX y de XXXXXX **consideran que en el presente caso no se actualiza un problema sistémico, toda vez que la controversia que nos ocupa no deriva de la propia estructura del régimen**

tributario, puesto que para efectuar el rechazo de las deducciones materia del presente análisis, la autoridad fiscal partió de una mera interpretación y aplicación de las disposiciones legales aplicables, salvaguardando las garantías de seguridad jurídica y legalidad de los actos administrativos.”

(...)

(Énfasis añadido)

En el segundo informe emitido por las autoridades involucradas se sostiene que:

“Como se acreditó por esta Unidades Administrativas mediante oficio XXXXXX de 11 de octubre del presente año, y como ya quedó señalado en los antecedentes del presente asunto **no existe un problema sistémico, en virtud de que el conflicto planteado no deriva de la propia estructura del sistema tributario; sin embargo, tal y como lo solicita esa Procuraduría, a continuación se señalan las razones y los fundamentos por los que las deducciones de los gastos de promoción, viáticos y gastos de viaje que realizan las empresas de la industria XXXXXX no son procedentes:**

A. Deducciones de gastos de promoción

Según se advierte de las consideraciones manifestadas por esa Procuraduría en el oficio que por esta vía se contesta, las empresas de la industria XXXXXX argumentan que tanto los artículos promocionales, así como los eventos y convenciones que realizan, están relacionados con la promoción de sus medicamentos y tienen un impacto en sus ventas y, por ende, resultan ser estrictamente indispensables para sus fines, además de considerar que al estar normados y permitidos los citados gastos por las leyes de Salud y el Código de ética que regulan sus actividades, se reconoce la importancia de su inclusión en la operación normal de la Industria.

(...)

En este sentido, en el caso en particular, **los gastos en que las empresas de la industria XXXXXX incurren y que pretenden hacer deducibles como artículos promocionales, específicamente recordatorios de marca que contienen el logo, la marca o nombre del producto, como pueden ser plumas, llaveros, libretas, etc., constituyen obsequios que para que sean deducibles deben cumplir con lo dispuesto por la fracción III del Artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir, que se encuentren directamente relacionados con la enajenación de los medicamentos o la prestación de los servicios de la empresa, así como que deben ser ofrecidos a los clientes en forma general, lo cual no sucede** en el presente asunto.

Lo anterior, ya que dichos gastos son efectuados para la atención de los médicos, quienes no son personal encargado de las ventas de la industria XXXXXX ni por ende personal alguno de las citadas empresas relacionado con la enajenación de los medicamentos, por lo que al no demostrarse de manera fehaciente la citada relación no cabe considerarlos como gastos estrictamente indispensables en términos de la disposición aludida, así como tampoco pueden ser considerados como otorgados de manera general a los clientes, toda vez que los médicos no son la generalidad de los clientes.

B. Deducción de viáticos o gastos de viaje

(...)

En este sentido, en el caso en particular, **independientemente de que los gastos en que las empresas industria (sic) XXXXXX incurren a favor de médicos sean estrictamente indispensables o no, los mismos no pueden ser considerados como conceptos deducibles en términos de la fracción V del artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que no cumplen con los requisitos de ser erogaciones a favor de alguien que tenga una relación de trabajo con el contribuyente** por concepto de salarios, prestación de servicios personales subordinados o servicios profesionales.

(...)

C. Otras consideraciones

(...)

Asimismo, estas Administraciones XXXXXX no consideran procedentes las manifestaciones formuladas por esa Procuraduría, cuando señala que la problemática planteada no deriva de un problema de interpretación, ni se circunscribe a labores de aplicación de las disposiciones fiscales, ni mucho menos se limita a la determinación de la procedencia o no de determinadas deducciones por algunas empresas en particular, sino que se trata de la probable afectación a los derechos de los contribuyentes, bajo criterios que podrían tener trascendencia a todo un sector o grupo de causantes, toda vez que al querer hacer deducible un concepto que de suyo no lo es en términos de las disposiciones fiscales aplicables conforme el criterio de la autoridad fiscal competente para interpretar las mismas, **se deriva necesariamente en una divergencia entre el criterio del contribuyente y el de la autoridad fiscal que, en todo caso, correspondería atenderla y resolverla a los tribunales que en su caso compete.**

Lo anterior, toda vez que en el presente asunto no se ven disminuidos de alguna forma los derechos de los contribuyentes, de una generalidad o de un grupo o categoría de los mismos, precisamente porque para que algún contribuyente cuente con algún derecho, el mismo debe ser otorgado por las disposiciones legales, lo que implica que si no existe una norma que establezca un derecho o prerrogativa que sea susceptible de ser ejercido, no se afecta o vulnera la esfera legal de los contribuyentes.

En este sentido, es importante señalar que si una disposición establece un derecho, el gobernado se encuentra en posibilidad de ejercerlo en los términos establecidos en la disposición que le dio origen, sin que se excedan de los límites establecidos en la misma, ya que **la obligación de acatar los límites establecidos por las disposiciones legales no es únicamente de las autoridades fiscales, sino también de los contribuyentes y en los casos en que se excedan de los límites establecidos en las mismas, éstas se estarían transgrediendo."**

(...)

(Énfasis Añadido)

2. Consideraciones de la Procuraduría

A) Violación a los derechos de los contribuyentes

Las deducciones son un derecho de los contribuyentes contenido en la lógica de determinación de la base del impuesto sobre la renta y, por ende, en todas las regulaciones que le dan vida, comenzando por nuestra Carta Magna. Por ello resulta difícil comprender las afirmaciones de la autoridad fiscal en el sentido de que no se ven disminuidos los derechos de los contribuyentes, al considerar que tales prerrogativas deben estar otorgadas expresamente por las disposiciones legales, lo que aparentemente sólo sucedería —a su juicio— si la legislación aludiera específicamente a los gastos que en concreto realiza la industria XXXXXX y en la forma en que los eroga, sin reparar que en el presente caso estamos ante el rechazo a deducciones por gastos estrictamente indispensables, derecho que claramente ya se otorga a los causantes personas morales en los artículos 29, fracción III y 31, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El reconocimiento de una deducción no representa un derecho extraordinario o fuera de orden; por el contrario, visualizarlo de esta manera sería violentar la institución jurídica de proporcionalidad contenida en nuestro máximo ordenamiento.

La proporcionalidad posibilita a los gobernados a contribuir al gasto público de acuerdo con su verdadera capacidad contributiva, es decir, sobre las utilidades que se generen, entendiéndose a éstas como el resultado de la comparación de los costos y gastos que se tuvieron que erogar para la generación de los ingresos.

Así las cosas, si para la determinación del impuesto sobre la renta se concibe como un derecho la posibilidad de llevar a cabo deducciones autorizadas contenidas en la Ley de la materia, luego entonces, el hecho de que las autoridades fiscales involucradas afirmen, en los informes proporcionados a esta Procuraduría, que no se ven disminuidos de alguna forma los derechos de los contribuyentes —al argumentar que no existe una norma que establezca un **derecho** o prerrogativa al sector XXXXXX para la deducción de su erogación por concepto de promoción, concluyendo que no se vulnera la esfera legal de los contribuyentes— resulta impreciso, toda vez que, como fue señalado, disminuir las deducciones es un derecho contenido en la Ley y protegido por la Constitución, en pleno respeto a la máxima de contribuir de manera proporcional.

Así como a la obligación de contribuir al gasto público le corresponde el derecho fundamental de hacerlo de manera proporcional, equitativa y legal, a la obligación de acumular los ingresos le corresponde la prerrogativa de disminuir las deducciones. Es por ello que no es aceptable que se afirme que no existe una afectación a la esfera jurídica de los contribuyentes cuando se rechazan deducciones estructurales para su operación y a las que tienen derecho, como lo es la posibilidad de sustraer los gastos estrictamente indispensables que correspondan a los gastos de promoción para dar a conocer y poder vender los productos que comercializan y de cuya venta deriva precisamente la generación de ingresos gravados por la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Derivado de lo expuesto en este apartado, las autoridades hacendarias, al rechazar ciertas deducciones que resultan estructurales para un sector de contribuyentes, sin el análisis, la reflexión ni entendimiento de la lógica empresarial imperante en el sector específico, contravienen postulados normativos generales esenciales y básicos que trascienden a la totalidad del sistema tributario, como lo es la deducción de gastos que son necesarios e indispensables en atención a la peculiaridad de sus negocios, lo que permite a esta Procuraduría afirmar que se encuentra ante un problema sistémico, en este caso particular, de la industria XXXXXX.

Asimismo, la aplicación de criterios similares de las autoridades involucradas pudiera estar afectando a muchos otros sectores de empresas contribuyentes, distorsionando el correcto cálculo de su base gravable e incidiendo aún más en el sistema tributario mexicano. En otras palabras, el problema incide en la forma y práctica en la que las autoridades fiscales interpretan y aplican las normas, sin conocer la lógica empresarial de los contribuyentes ni motivar, ni mucho menos valorar, la afectación operativa o estructural que les resulta de esa actuación, y que puede poner en riesgo la propia viabilidad del negocio.

Por su parte, la aplicación rigorista de las normas jurídicas que llevan a cabo las autoridades en el caso en particular, de aplicarse de manera generalizada, afectaría a todos los contribuyentes, especialmente a los empresarios, violando sus derechos fundamentales puesto que las autoridades involucradas aplican las normas en un sentido estricto sin llevar a cabo una interpretación previa que debe ser razonable y sistemática cuando las particularidades del caso concreto así lo requieren.

B) Deducciones estructurales

1. En el presente caso, esta Procuraduría ha determinado la existencia de un problema sistémico, el cual se suscita con motivo de la contravención o afectación de postulados normativos generales que trasciendan al sistema tributario en su totalidad.

En efecto, para este organismo descentralizado se está contraviniendo un postulado normativo general que trasciende a la totalidad del sistema tributario, de carácter básico y esencial, no sólo en la mecánica y lógica del impuesto sobre la renta, sino inclusive en el contexto constitucional en el que descansa el gravamen, como lo es el que los gastos necesarios e indispensables para generar el ingreso deben ser deducibles, a fin de que el tributo resultante pese sobre la renta neta de los causantes.

Lo anterior, inclusive, atendiendo a lo reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de las tesis de jurisprudencia de rubro “DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL”³ y “DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”.⁴

En el supuesto que se analiza —sólo de manera ilustrativa, para aterrizar el caso de la industria XXXXXX, pero sin dejar de reconocer que el mismo podría trascender a ésta, como un problema transversal, con potencial para afectar a cualquier contribuyente—, esta Procuraduría cuenta con elementos para afirmar que se está afectando un postulado general del sistema tributario, en concreto, al no permitirse la deducción de los gastos efectuados en eventos y convenciones a favor de médicos, con el propósito de que éstos tengan acceso a los productos que comercializan los distintos XXXXXX, y que no pueden ser publicitados por medios convencionales (tanto por razones legales como éticas, propias de la industria XXXXXX, no sólo a nivel nacional, sino también internacionalmente).

Estos gastos son la vía que ha encontrado la industria XXXXXX nacional para poner los bienes que produce al alcance de quienes finalmente están capacitados para poder prescribirlos a los pacientes. En otras palabras, se trata de gastos de promoción, que conceptualmente no son gastos extravagantes o ajenos a una lógica empresarial y productiva, para contribuyente o sector empresarial alguno.

En este sentido, se aprecia que se está afectando un postulado normativo general, con trascendencia a la totalidad de los contribuyentes, con independencia de que, en este caso en particular, sea un sector específico o grupo de contribuyentes —la industria XXXXXX— la que resienta el impacto de tal problemática, posibilidad ésta que se comprueba atendiendo a lo dispuesto en el artículo 73 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, cuando señala que la vulneración a los derechos que constituye el problema sistémico, pueda darse “en perjuicio de todos los contribuyentes, de una generalidad o de un grupo o categoría de los mismos”.

2. En el presente asunto, es importante destacar que el problema sistémico identificado por esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente **no deriva únicamente de un problema de interpretación ni se circunscribe a labores de aplicación de las disposiciones fiscales, pues la premisa de la que se parte es la afectación a los derechos de los contribuyentes, bajo criterios que podrían tener trascendencia a todo un sector o grupo de causantes.**

Justamente, el problema sistémico deriva de la disparidad de criterios que existen sobre el punto debatido, siendo el caso que esta Procuraduría cuenta con elementos para estimar que la autoridad hacendaria estaría limitando la posibilidad de deducir gastos necesarios e indispensables para la generación del ingreso, quedando de manifiesto, además, que para ello no se considerarían las particularidades o características de los contribuyentes que realizan los gastos correspondientes.

A mayor abundamiento, el problema no afecta de manera aislada a una sola norma, porque tiene como efecto impedir la aplicación de una partida sustractiva estructural, la cual ha sido definida en la ejecutoria de la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal que resolvió el amparo en revisión 316/2008, conforme a lo siguiente:

“Deducción “estructural””: se trata de figuras sustractivas o minorativas que tienen como función, entre otras, las siguientes: subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar

³ Tesis jurisprudencial 1a./J. 103/2009, establecida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXX, diciembre de 2009, página 108.
⁴ Tesis jurisprudencial 1a./J. 15/2011, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXXIII, correspondiente al mes de febrero de 2011, página 170.

o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva —algo semejante a lo acontecido en el caso de la participación a los trabajadores en las utilidades de las empresas, considerando que una parte de la utilidad no la conserva el patrón, sino que la transfiere, en acatamiento al mandato constitucional, a los empleados—.

Por regla general, **son reconocidas por el legislador en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria, a fin de que el tributo resultante se ajuste a la capacidad contributiva, reconociéndose los costos inherentes a la producción del ingreso y permitiendo que el gravamen pese únicamente sobre el impacto positivo en el haber patrimonial del causante.**

Los institutos sustractivos de carácter estructural se expresan a través de normas jurídicas que no son autónomas, porque tan sólo tienen consecuencias en la medida en que se las conecte con otra norma que, en concreto, es aquella que define el presupuesto de hecho o los elementos del impuesto sobre la renta —específicamente, la base imponible—: de nada serviría al causante una deducción si ésta no se conecta con la norma que configura este elemento de cuantificación.”

(Énfasis añadido)

3. Con relación a lo anterior, debe destacarse que **uno de los requerimientos que en el momento actual es reclamado mundialmente por los particulares a las diversas autoridades hacendarias, es el de tener conciencia comercial frente a los diversos sectores o grupos de causantes.**

A nivel corporativo, los contribuyentes se involucran en diversas transacciones y adoptan determinadas políticas por razones comerciales, las cuales tienen repercusiones en términos de recaudación. En este sentido, se considera importante que las autoridades fiscales pongan atención a las necesidades y peculiaridades de cada sector, es decir, que el conocimiento de los contribuyentes que administran no se limite a reglas generales contables sino a cuestiones específicas sobre la operación del o los negocios de los contribuyentes, las prácticas habituales, los aspectos de gobierno corporativo, los esquemas de flujo y los medios de promoción utilizados para dar a conocer los productos o servicios cuya oferta constituye la razón de ser del negocio o empresa, entre otros.

Asíes, aun cuando se analizara cualquier sector bajo la misma óptica, si la autoridad no alcanza un conocimiento específico, cercano a la actividad empresarial del causante, es muy probable que los contribuyentes tengan experiencias negativas que se traduzcan en afectaciones graves a sus derechos, lo cual eventualmente repercutirá en la confianza, apertura y colaboración frente a la administración tributaria. Efectivamente, un requerimiento general que hoy se demanda de manera unánime a las administraciones tributarias es un conocimiento de la forma en la que se hacen los negocios en cada rama o sector de la actividad económica, lo que incluye un acercamiento a la forma en la que las compañías o empresas operan local y globalmente, a la dinámica de la competencia en el mercado concreto de que se trate, así como a aspectos del gobierno corporativo de la empresa y del proceso de toma de decisiones —incluyendo desde luego las que tengan repercusiones propiamente tributarias—, adicionalmente a cuestiones contables específicas y aquéllas relacionadas con la estrategia de manejo de riesgos.

En general, este proceso requiere que las administraciones tributarias se aseguren de estar conectadas con los negocios que examinan. El objetivo subyacente es conseguir que el organismo encargado de la recaudación entienda las razones comerciales y las propiamente fiscales que se encuentran detrás de las posiciones tributarias adoptadas por los causantes, proceso éste en el que los contribuyentes pueden participar, a fin de mejorar las relaciones entre autoridades y gobernados.

En este proceso es en el que mayormente puede participar esta Procuraduría, facilitando este acercamiento, como en la especie se pretende, a través de la declaratoria de la existencia de un problema sistémico y de la emisión de Recomendaciones para su puntual atención de las autoridades fiscales.

El caso concreto demanda primordialmente sensibilización para el mejor conocimiento de los contribuyentes, respecto a la necesidad de que se deduzcan gastos “ordinarios” en una industria, lo cual no quiere decir que se trate necesariamente de gastos habituales o normales en todos y en cada uno de los casos correspondientes a los causantes del impuesto sobre la renta —entendidos como gastos que se realizan con frecuencia por todos los contribuyentes durante el desarrollo de su actividad empresarial—, sino que puede atender a gastos apropiados por su vinculación a la generación de ingresos. Todo lo anterior, en el entendido de que lo “ordinario” es una variable afectada por circunstancias de tiempo y lugar, sin dejar de reconocer que tal problemática puede afectar a cualquier sector o tipo de contribuyentes, en la medida en la que los gastos a que se refiere la presente Recomendación si bien puede reconocerse que no son habituales en todo el sector privado si lo son específicamente para la industria XXXXXX.

Lo necesario e indispensable de un gasto debe valorarse por sector o por rama o tipo de actividad empresarial, pues existen diversas erogaciones que pueden ser ordinarias para un grupo de contribuyentes, y extraordinarias para otros, como acontece con algunos gastos que podrían ser de consumo o particulares en unos casos, y con vinculación empresarial en otros.⁵

Así, si se está ante una práctica lícita y habitual en un sector, efectuada bajo una lógica empresarial y con la intención de que la misma contribuya a la generación de ingresos, tales condiciones deberían llevar a la conclusión de que se trata de un gasto deducible, con independencia de lo extraordinario que pudiera parecer a la vista de otro grupo de contribuyentes o de la escasa recurrencia del gasto durante el desarrollo de la actividad del causante.

Si, adicionalmente, la erogación de cierto gasto de promoción que, bajo determinado punto de vista podría parecer extraordinario, se efectúa como una práctica habitual, avalada por los códigos de ética de la promoción en el sector⁶, siendo provocada incluso por el hecho de que otro tipo de prácticas promocionales han sido prohibidas, se está ante condiciones que justifican la erogación en un contexto empresarial y que, por ende, evidencian la procedencia de la deducción.

Cuando menos, a juicio de esta Procuraduría, se está ante circunstancias particulares de los contribuyentes que ameritan una respuesta sólida, consistente y congruente de parte de quien sostuviera lo contrario tal como se señaló en el Acuerdo de Calificación de fecha 9 de septiembre de 2011. Por ello, aun en caso de que existieran circunstancias que pudieran arrojar alguna duda sobre tales cuestiones, este Organismo Descentralizado estima que en todo caso en los informes rendidos por las autoridades fiscales debió justificarse por qué se estima procedente el rechazo total de la deducción, y no, en cambio, la adopción razonable de alguna otra medida intermedia, como podría ser el señalamiento de requisitos pertinentes que permitan apreciar una debida valoración de las circunstancias y una intención genuina de respetar los derechos de quienes lícitamente realizan las erogaciones, cuidando de manera simultánea evitar los eventuales casos de abuso, situación que no acontece en la especie.

C) Equidad, proporcionalidad y estricta indispensabilidad

Debe partirse de considerar que la relación jurídica—tributaria encuentra su fundamento en el mandato de nuestra Carta Magna que a la letra reza:

⁵Así, por ejemplo, un caballete es un gasto no deducible para quien pinta por afición en sus ratos de ocio, y un gasto deducible para quien lo hace como actividad que posteriormente explota para obtener sus ingresos.
⁶La promoción y publicidad dirigida a los profesionales de la salud es una práctica necesaria para este tipo de empresas, y no sólo se encuentra permitida por las disposiciones en materia de salud, sino que existen órganos como el Consejo de Ética y Transparencia de la industria XXXXXX, de la XXXXXX de la industria XXXXXX que se encargan de regular este tipo de prácticas a través de normatividad como el Código de Buenas Prácticas de Promoción, el cual resulta de observancia obligatoria para todas las empresas afiliadas a dicha Cámara.

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, **de la manera proporcional y equitativa** que dispongan las leyes.”

(Énfasis añadido)

Como puede observarse, la obligación de contribuir se encuentra contemplada en la estructura jurídica más alta de nuestro sistema normativo; es indubitable, por tanto, que los causantes deben cumplirla, pero siempre bajo la tutela de los principios jurídicos tributarios de **proporcionalidad, equidad** y legalidad.

No puede entenderse un sistema tributario justo, eficaz y moderno cuando se atenta contra dichos principios elementales; por ende, cualquier actuación administrativa o norma que se contraponga a los mismos, es un freno al orden jurídico fiscal ideal en todo Estado de Derecho.

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de nuestra Nación ha determinado que la garantía de equidad tributaria significa la igualdad ante la misma Ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen, sin que exista un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos.

Atendiendo al caso en particular, en materia del impuesto sobre la renta, de manera abstracta, a las empresas de cualquier industria se les permite la deducción de los gastos de promoción que realizan; sin embargo, las autoridades fiscales rechazan la deducción de los gastos que por este mismo concepto eroga la industria XXXXXX, lo que hace evidente la afectación a un sector específico y que, tan sólo por la forma peculiar de realizar dicha promoción, se les restringe la deducción de este tipo de gastos de manera inequitativa.

Al respecto, debe tomarse en cuenta que la deducibilidad de los gastos de promoción no parece ser cuestionada transversalmente entre los diferentes sectores o grupos de sino que tal circunstancia solamente se aprecia de manera reiterada en la industria XXXXXX. De esta forma, es claro que no se les niega la posibilidad de deducir los gastos de promoción que erogan, en atención al reconocimiento de que son necesarios para operar su negocio y su sustracción es igualmente necesaria para reflejar la capacidad contributiva real de los causantes. Así, resulta inadmisibles que el fisco, en una igualdad de circunstancias, rechace totalmente las deducciones por promoción de la industria XXXXXX, transgrediendo el principio fundamental de equidad tributaria.

Por su parte, nuestro máximo Tribunal ha sostenido que la garantía de proporcionalidad implica que los sujetos pasivos de la relación tributaria, deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. De esta manera, cada contribuyente será obligado por la ley a aportar sólo una parte razonable de sus percepciones gravables.

La capacidad contributiva, en el caso del impuesto sobre la renta, se basa en la idea de que la determinación del gravamen se justifica si la imposición se efectúa sobre el impacto patrimonial positivo apreciable en el gobernado, el cual sólo puede evidenciarse, en términos reales, si se considera no sólo el ingreso bruto generado aisladamente, **sino la utilidad real, obtenida mediante la consideración conjunta del ingreso y de las cantidades erogadas como costo para su generación.**

Dichos costos para la generación de los ingresos comprenden a las deducciones autorizadas por la ley, las que, por regla general, deben ser reconocidas por el legislador en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria, a fin de que el tributo resultante se ajuste a la capacidad contributiva, reconociéndose los costos inherentes a la producción del ingreso y permitiendo que el gravamen pese únicamente sobre el impacto positivo en el haber patrimonial del causante.

La esencia del impuesto sobre la renta —como un gravamen a las utilidades— es sustraer de los ingresos, las deducciones; sin esa lógica, se distorsionaría la naturaleza del impuesto, tomando en cuenta que, simplemente, su base ya no sería la renta; es por ello que resulta de vital importancia que las *deducciones no se restrinjan indebidamente* en atención a la lógica del tributo y en apego al principio de proporcionalidad mandado por nuestro orden jurídico.

Ahora bien, la finalidad económica de cualquier empresa que se constituye con un fin especulativo es obtener ingresos a través de la prestación de sus servicios, enajenación de sus bienes, etcétera; para lograr dicho objetivo, es indispensable que sus servicios o sus bienes sean dados a conocer a sus clientes. Sin esta posibilidad, se convertirían en un simple coleccionador de ideas o almacenador de bienes. Desde esta óptica, la promoción es indispensable⁷ para que las ventas reporten una mejor productividad, es decir, si se deja de realizar, su omisión impacta lógicamente y, desde luego, de manera negativa en la generación de los ingresos, y así no habría utilidades que permitan la supervivencia de la empresa.

Por lo tanto, el hecho de que la industria XXXXXX tenga prohibido por mandato de Ley la promoción de sus productos a través de los medios convencionales y que por ello recurra a algún otro medio para la promoción de sus medicamentos como sucede al realizar gastos encaminados a promover sus productos entre los médicos, no significa que estas erogaciones se encuentren desvinculadas con su capacidad generadora de ingresos, pues se trata únicamente de una modalidad distinta de hacer promoción y cualquier estrategia comercial resulta válida en términos mercadológicos.

Las propias autoridades en sus informes emitidos no contradicen que las erogaciones en materia de promoción que efectúa el sector XXXXXX efectivamente están vinculadas con la generación de sus ingresos y tampoco desvirtúan que su rechazo como deducción no ocasione que la industria tribute de manera desproporcional a su capacidad.

En opinión de esta Procuraduría desde luego que existe la posibilidad de que se establezcan ciertas modalidades, requisitos o, inclusive, restricciones a las deducciones, lo cual puede obedecer a finalidades de evitar el abuso de algunos contribuyentes u otras razones válidas; pero lo que no es admisible en un sistema jurídico es que se desatienda el principio de proporcionalidad tributaria, tutelado por nuestro Máximo Ordenamiento, al rechazar al extremo la totalidad de una deducción estructural, común por lo demás, aunque en diversas modalidades, a la generalidad de los contribuyentes empresarios.

Bajo esta primera premisa, es evidente que los gastos que eroga la industria XXXXXX para promocionar sus medicamentos están íntimamente ligados con su capacidad para generar ingresos, pues, de no erogarlos, a fin de que los médicos puedan conocer los productos farmacéuticos —siendo el único medio permitido por ley— éstos simplemente no llegarían a las manos de los consumidores, luego entonces, se verían mermados sus ingresos y, por ende, la propia aportación que deben efectuar al sostenimiento de las cargas públicas.

Al tenor de lo antes expuesto y tomando en cuenta los aspectos generales de regulación de la industria XXXXXX, mercadológicos, económicos y éticos⁸, las erogaciones que realiza dicha industria para promocionar

⁷Como se encuentra expuesto en el Anexo I. Aspectos generales. c) mercadológicos.

⁸Expuestos en el Anexo I de la presente Recomendación en el apartado de Aspectos Generales.

sus medicamentos por concepto de eventos y convenciones, sus gastos de viaje inherentes y artículos promocionales, deberían ser considerados como gastos necesarios inherentes a la producción del ingreso y que afectan su capacidad contributiva bajo la tutela del principio de proporcionalidad tributaria previsto constitucionalmente, con independencia de que dichos gastos se eroguen para la promoción de los medicamentos entre la comunidad médica.

En efecto, la autoridad se limita a señalar que se salvaguardan las garantías de seguridad y legalidad jurídica con sus actos, pero no demuestra en qué forma, además que lo puntualiza como si fueran las únicas garantías que deben proteger los intereses de los contribuyentes, pasándole inadvertido el hecho de que la medida tomada en su actuación violenta otras garantías no menos importantes como lo son las de proporcionalidad y equidad que debe guardar el tributo.

Otro aspecto que se debe considerar en un análisis sistemático de la procedencia de las deducciones es el contenido del artículo 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del cual se desprende que todos los sujetos pasivos que pretendan deducir gastos tienen que cumplir con el requisito de ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

Dicho requisito obedece a la teoría de los conceptos jurídicos indeterminados —de origen alemán— la cual hace uso de conceptos amplios como el de **estrictamente indispensable**, ante la imposibilidad de que los preceptos legales —universales, generales, abstractos— contemplen todos los supuestos jurídicos casuísticos.

La concepción *amplia* del requisito de indispensabilidad es justificable al atender a la cantidad innumerable de supuestos casuísticos que, en cada caso concreto, pudieran recibir el calificativo de “deducción autorizada” y que sería imposible enumerarlos en la Ley; por lo tanto, siendo difícil establecer restricciones que abarquen todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para la determinación de la base imponible, resulta necesario interpretar las normas relativas a las deducciones autorizadas, considerando el requisito de estrictamente indispensable, atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate.

Además, dicha norma jurídica sirve como un medio de control idóneo, en atención a la capacidad contributiva de los causantes, siempre y cuando los aplicadores de la norma en general y la administración tributaria en particular tengan cuidado al momento de identificar los casos materiales en los que se actualiza la condición de gastos estrictamente indispensables, por mucho que, por la naturaleza extraordinaria o particular de un negocio, pudieran provocar duda respecto a la procedencia de la deducción.

Este concepto indeterminado permite una interpretación, pero ésta debe efectuarse considerando que dicha norma debe sujetarse a un ambiente de realidad económica acorde con la lógica del tributo y de respeto a las instituciones jurídicas que lo rigen, dejando a un lado la discrecionalidad o arbitrariedad de quienes la aplican.⁹

En apoyo a esta interpretación, nuestra Suprema Corte ha determinado que los gastos estrictamente indispensables son aquéllos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas, a tal grado que se impediría la realización de su objeto social o se verían disminuidas sus ventas, así como aquéllos que están relacionados con sus actividades normales y ordinarias. Partiendo de la base que la interpretación de la indispensabilidad no es absoluta, ésta debe valorarse a la luz de las circunstancias de cada contribuyente.

⁹CONCEPTOS JURÍDICOS INDETERMINADOS. LA FORMA DE ACTUALIZARLOS AL CASO EN CONCRETO EXIGE UN PROCESO ARGUMENTATIVO QUE DEBE REDUCIR LA DISCRECIONALIDAD Y LAS APRECIACIONES SUBJETIVAS, ELIMINANDO LA ARBITRARIEDAD. Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Revisión fiscal 49/2005.

Bajo esta tesitura, si la industria XXXXXX se ve impedida, por el rechazo de la deducción, a realizar la promoción de los medicamentos en la forma en la que lo ha venido haciendo —con lo que se estarían afectando sus ventas, al no poder penetrar sus medicamentos en el mercado sin el apoyo de los médicos, que son los únicos que pueden prescribir su consumo o ministración al público y toda vez que, por mandato legal, no pueden ser promocionados directamente a la población en general—, luego entonces, debemos concluir que dichas erogaciones resultan ser estrictamente indispensables, necesarias y ordinarias para ese sector de contribuyentes. Además, su incidencia en la actividad de la industria es tan normal y ordinaria como reconocida en la práctica nacional e internacional, así como por el mismo Estado¹⁰, situación que no es considerada por la autoridad hacendaria que hoy objeta su deducibilidad y, más aún, el rechazo a la deducción se lleva a cabo sin que valore la indispensabilidad del gasto para dicha industria.

Es de suma importancia mencionar que no es objeto de la presente Recomendación el que la autoridad fiscal acepte o no una deducción en particular, sino encomendar que el procedimiento para evaluar, analizar y determinar la naturaleza y procedencia de un gasto de cualquier contribuyente lo lleve a cabo la autoridad con pleno conocimiento y entendimiento de los negocios y de la manera en la que éstos se formalizan, considerando las características particulares de los causantes y sus giros empresariales. Tampoco significa que se recomiende la aceptación a una deducción que no cumple con todos los demás límites impuestos por la Ley, como la documentación comprobatoria y sus requisitos, su forma de pago, etcétera, entre otros.

Es importante precisar que, en el informe de las autoridades fiscales, la estricta indispensabilidad de las erogaciones en comento por la industria XXXXXX, ni siquiera fue objetada, reconociendo tácitamente que se trata de gastos que resultan necesarios en la industria.

En este orden de ideas, al tratarse de una práctica *sui géneris* de promoción de productos de la industria XXXXXX, su deducción se debió analizar partiendo de la premisa de que se trata de erogaciones estrictamente indispensables para los fines de la actividad empresarial del contribuyente y que son gastos que reflejan la capacidad real de contribuir de las empresas del sector XXXXXX por tratarse de gastos estructurales.

De lo anterior, podemos concluir que los gastos que eroga la industria XXXXXX por concepto de promoción sí cumplen con el requisito de ser indispensables, por lo que resultan deducibles, por incidir en la capacidad contributiva real de los causantes, al tenor del principio de proporcionalidad tributaria recogido por la Ley de la materia y la Constitución Política de nuestro país.

D) Interpretación restrictiva de la Ley

En los argumentos contenidos en el informe emitido por las autoridades involucradas se dice que interpretan y aplican las normas jurídicas considerando que los gastos que realiza la industria XXXXXX por concepto de artículos promocionales son obsequios que, para ser deducibles conforme a la fracción III del artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deben estar directamente relacionados con la enajenación de los medicamentos de la empresa, así como que deben ser ofrecidos a los clientes en forma general, lo cual en su entender no sucede porque se otorgan a intermediarios (médicos). Asimismo, la autoridad considera que los gastos de viaje relacionados con los congresos y convenciones para promocionar sus medicamentos están restringidos por disposición de la fracción V del artículo 32 de la misma Ley, en cuanto que no son erogados a favor de empleados de las empresas de la industria XXXXXX.

No pasa inadvertido que, en su segundo informe, respecto del caso de eventos y promociones, la autoridad no se pronunció sobre los razonamientos que la llevaron a considerar que dichas actividades se ubican en

¹⁰Aspecto sobre el cual se abunda en el Anexo 1. Aspectos Generales a) Regulaciones de salud en la industria XXXXXX de la presente Recomendación.

esa hipótesis legal o en alguna otra. Es más, en ambos informes no se menciona cómo la autoridad interpretó las disposiciones fiscales ni se expresan los juicios de valor o razonabilidad que llevó a cabo para considerar que las normas jurídicas invocadas le son aplicables específicamente a la industria XXXXXX, lo que causa inseguridad jurídica a los contribuyentes del sector.

En materia fiscal, no deben mediar preconcepciones ni limitaciones en el campo interpretativo, ya que en la indagación del contenido y alcance de la norma no cabe prescindir de las palabras de la ley, pero tampoco atenerse rigurosamente a ellas cuando la interpretación razonable y sistemática así lo requiera. Esta interpretación debe realizarse buscando un equilibrio entre los intereses de los particulares y del Estado.¹¹

En la interpretación de las disposiciones fiscales no se prohíbe la utilización de los distintos métodos de interpretación jurídica al momento de definir los elementos esenciales de un tributo¹², sino que se impide únicamente, en todo caso, una aplicación contraria a ley o bien analógica, de ese tipo de normas¹³.

Un diverso entendimiento del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación —como el que evidencian las autoridades en su informe— puede generar la idea de que, desde el punto de vista de nuestro derecho positivo, se deben interpretar las normas fiscales de forma estricta, de acuerdo con el sentido gramatical del precepto respectivo, tratándose de los elementos esenciales de las contribuciones, y sólo cuando dicha aproximación genere incertidumbre sobre su significado, es posible acudir a los diversos métodos de interpretación jurídica. Pero la exigencia en el sentido de que “sólo cuando dicha aproximación genere incertidumbre sobre su significado es posible acudir a los diversos métodos de interpretación jurídica no debe entenderse de manera inflexible, ni es, por tanto, la única forma operativa autorizada para el intérprete”¹⁴.

Es plenamente válido que el intérprete pueda apartarse del sentido literal de la norma, no sólo en el supuesto de incertidumbre, pues existe una esfera de libertad decisoria para valorar, de manera autónoma e independiente, en qué situaciones debe acudir a los diversos métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica con el fin de comprender la verdadera intención del creador de las normas. En caso contrario, estaríamos ante una aplicación mecánica y rígorista de la disposición jurídica.

En ese sentido, las normas que establecen elementos esenciales de las contribuciones —como son las relativas a deducciones— no deben necesariamente ser interpretadas conforme a la simple literalidad de sus vocablos, ni según rígidas pautas gramaticales, sino que pueden ser leídas computando su significado jurídico profundo, teniendo en cuenta el contexto general de ellas y los fines que persiguen.

Las anteriores aseveraciones, han sido recogidas de las diversas ejecutorias y tesis jurisprudenciales que ha emitido nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Al tenor de lo expuesto, esta Procuraduría considera que las autoridades fiscales para aplicar una norma deben acudir primero a una interpretación que permita definir sus alcances y su contenido y no únicamente atender a su literalismo estricto.

En el problema a examen, la autoridad fiscal afirma —contrario a la doctrina contemporánea y a los criterios de la Suprema Corte— que llevó a cabo una interpretación y aplicación de la norma jurídica que, como puede observarse, fue una simple lectura —y por cierto, parcial— del ordenamiento jurídico, lo que la lleva a una

¹¹ LEYES FISCALES QUE IMPONEN CARGAS A LOS PARTICULARES, INTERPRETACIÓN DE. Tesis aislada.

Registro 238352. Séptima Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 82, Tercera Parte, página 31.

¹² INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA. Ejecutoria Registro 19458. Asunto: Contradicción de Tesis 181/2005-SS Localización: 9ª. Época, 2ª Sala, S.J.F. y su Gaceta, XXIII, Abril de 2006, Pág. 372.

¹³ INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA.- Jurisprudencia 2a./J. 26/2006. Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, página 270.

¹⁴ CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN Estricta, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO. Jurisprudencia 2a. /J. 133/2002, Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, diciembre de 2002, página 238.

interpretación restrictiva de las normas, toda vez que la autoridad afirma que los gastos de promoción y los gastos inherentes del sector XXXXXX son atenciones u obsequios y viáticos o gastos de viaje que se encuentran limitados.

Ahora bien, partiendo de la obligación que tiene toda autoridad de fundar y motivar debidamente sus actos, en el presente caso debe valorarse que, al considerar procedente rechazar gastos estrictamente indispensables atendiendo a la particularidad del negocio, es obligación de la autoridad dar a conocer a los contribuyentes las razones interpretativas que la llevaron a rechazar dichas erogaciones en su totalidad, todo ello a fin de otorgar certeza jurídica a los contribuyentes.

Luego entonces, por tratarse de gastos específicos y distintos a los de otras industrias, la autoridad fiscal debió llevar a cabo la interpretación necesaria para aplicar las normas que se adecuan a este supuesto particular, como lo son el artículo 29, fracción III, que permite la deducción de los gastos y el 31, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que requieren que sean estrictamente indispensables. Sin embargo, en la especie las autoridades valoran rigurosamente el caso concreto de una industria, sin llevar a cabo una interpretación razonable ni sistemática, lo cual las lleva equivocadamente a ubicar los gastos de promoción, a los que se viene haciendo referencia, como simples obsequios por un lado y viáticos por el otro.

Lo anterior es evidente si se considera que la fracción III del artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que establece como no deducibles las atenciones y obsequios que no se otorguen a los clientes de forma general, únicamente resulta aplicable a la operación normal de cualquier industria que tiene una relación directa vendedor—cliente, pero su alcance no prevé la existencia de una relación vendedor—intermediario—cliente, como lo es el caso de la industria XXXXXX¹⁵, situación que no es valorada por la autoridad.

Asimismo, la existencia de una norma como la contemplada en la fracción III del artículo 32 de la Ley referida, deriva de la intención de evitar que se lleven a cabo erogaciones a favor de personas que no se encuentren involucradas en la cadena productiva—comercial y que se trate de gastos innecesarios o abusivos que no están relacionados con la obtención de un ingreso, circunstancia que no se actualiza en el presente caso, porque como fue expuesto anteriormente los gastos de las empresas del sector XXXXXX resultan ser gastos estrictamente indispensables que impactan en la generación de sus ingresos y no meros obsequios. En todo caso, si las autoridades fiscales buscan rechazar gastos estrictamente indispensables de los contribuyentes ello amerita que tal circunstancia sea justificada plenamente y sin lugar a dudas, lo que no sucedió en la especie.

Por su parte, la fracción V del artículo 32 de la tan mencionada Ley establece límites a gastos de viaje que resultan ser aplicables a la relación directa de los empleados con su patrón, erogaciones que se encuentran íntimamente vinculadas para la generación de los ingresos. En el caso del sector XXXXXX se trata de gastos comprendidos dentro de las actividades de promoción, por lo que se concluye que no deberían ser considerados dentro de la hipótesis jurídica invocada; aún más, por tratarse de gastos que de igual forma se encuentran íntimamente vinculados con la generación del ingreso, debieran considerarse como deducibles, dentro de ciertos márgenes.

La promoción de los medicamentos de la industria es un concepto sofisticado que comienza desde el fomento de la participación de los médicos en eventos educativos y científicos y la erogación de los gastos necesarios para que acudan y, asimismo, incluye la entrega de artículos promocionales directamente a éstos, toda vez que sus productos no pueden ser dados a conocer directamente a los clientes por mandato de Ley. Esta manera de promocionar es característica de la industria —sin que exista argumento de la autoridad que la

¹⁵Habría que mencionar que la labor del médico es muy importante en la prescripción que realiza al paciente porque éste cuenta con los conocimientos especializados que sirven en la protección de la salud de las personas.

considere inválida— y debe ser reconocida por las autoridades fiscales para efectos de garantizar la aplicación correcta de las normas jurídicas al caso concreto.

Resulta obvio que todos esos gastos o costos forman parte de un proceso de promoción, el cual es *sui generis* y difiere de los realizados por cualquier otra industria; por lo tanto, el análisis de la procedencia de su deducibilidad no debería seguir las reglas especiales que invocan las autoridades puesto que escapan al alcance de dichas normas.

Por otra parte, a partir del análisis de los artículos invocados por la autoridad es a toda luz evidente que la intención del legislador fue limitar los obsequios o atenciones fuera de una relación estricta de negocios. En el presente caso dichas disposiciones no resultan aplicables, situación que debió tomar en cuenta la autoridad fiscal valorando que estamos ante gastos promocionales encaminados a mejorar las ventas y, por ende, a incrementar los ingresos gravados por el impuesto sobre la renta lo que evidencia la necesidad de realizar dichas erogaciones basada en una razón válida de negocios como lo es que los clientes conozcan sus medicamentos, lo cual sólo puede suceder con la intervención de los médicos.

Esta manera de promocionar sus productos obedece a razones comerciales que son reconocidas a nivel mundial y que no son exclusivas del sector en nuestro país, lo que demuestra la necesidad de que sean reconocidas como razones válidas para hacer negocios, tanto en el ámbito comercial como en el fiscal¹⁶.

Las erogaciones de este tipo de gastos para promocionar los medicamentos a través de los médicos no es algo nuevo, ni inventado, ni mucho menos algo improvisado por el sector para erosionar la base del impuesto o crear una base irreal o ficticia —casos que justificarían que se restrinja su deducción por el legislador—; por lo tanto, esta situación debió ser considerada por la autoridad al momento de analizar el caso en concreto y realizar la interpretación respectiva, misma que debió ser sistemática y armónica, basada en que no fue la intención del legislador restringir los gastos de promoción de la industria XXXXXX a través de las normas jurídicas que invocan las autoridades fiscales¹⁷.

Los gastos de promoción que eroga la industria son inherentes a su objeto social y están vinculados estrechamente con la obtención de sus ingresos, situación que no fue objetada en los informes de las autoridades fiscales; por lo tanto, **por no ser aplicables las normas que invocan las autoridades involucradas, la procedencia de la deducibilidad de los gastos erogados por las empresas de la industria XXXXXX debió ser analizada únicamente a partir de su estricta indispensabilidad para la operación del giro.**

Así se produce una doble afectación pues, por una parte, existen normas que en materia de salud restringen a las empresas del ramo la posibilidad de promocionar sus medicamentos directamente a la población y, por la otra, la aplicación indebida de normas que la autoridad fiscal utiliza para rechazar la deducción fiscal de los gastos de promoción causa un grave perjuicio económico a las empresas de la industria XXXXXX, toda vez que se encuentran en la necesidad de erogar dichos gastos para no perder posición en el mercado nacional e internacional, circunstancias éstas que no deberían tener como resultado la no deducibilidad de los gastos. Además, debe considerarse que existe un impacto económico que afecta en el desarrollo de las empresas de la industria con repercusiones adicionales a la economía del país, inclusive, puede traducirse en una menor recaudación en el mediano plazo al hacer inviable o poco redituable la explotación del giro.

Es por ello que no es dable interpretar que la intención del legislador pudiera ser eliminar una deducción tan indispensable para un ramo trascendental de la industria¹⁸, como tampoco es factible admitir que la

¹⁶Véase el Anexo I de la presente Recomendación. Aspectos Generales. a) Regulaciones de salud de la industria XXXXXX.

¹⁷“LEY QUE ESTABLECE, REFORMA Y ADICIONA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, -MINUTA DE PROYECTO DE DECRETO APROBADO POR LA H. CÁMARA DE DIPUTADOS. (MISCELÁNEA)” de fecha 12 de noviembre de 1974, Sección Segunda, Núm. 405 consultable en la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión XLIX Legislatura.

¹⁸Como es analizado en el Anexo 1 de la presente Recomendación. Aspectos generales d) Económicos.

autoridad rechace deducciones indispensables, en contra del espíritu de la norma que las rige y en contra de la lógica misma del impuesto sobre la renta, sin tomar en consideración los argumentos expuestos.

Además, las deducciones que debe reconocer el legislador se justifican precisamente dada su vinculación esencial con la generación de ingresos, pero igualmente, y en gran medida, con su ubicación como práctica impuesta por los usos comerciales.

No es menos importante mencionar que el Derecho *per se* es dinámico, es decir, los preceptos legales resultan ser cambiantes frente a una realidad social, económica, política, empresarial, etcétera, y no sólo regionalista, sino global; por lo tanto, las actuaciones de las autoridades fiscales deben supeditarse al entendimiento de ese dinamismo, correspondiendo, por ende, a dichas autoridades constituirse como un órgano visionario y proactivo promotor de un Estado de Derecho ajustado a las nuevas realidades; para justificar lo anterior baste reflexionar en que es el interés público, es decir, el de la colectividad y sólo éste, el que debe justificar el actuar administrativo. Esto es, considerando el caso particular, la autoridad tributaria debe actuar considerando el contexto en el cual se desenvuelve la industria XXXXXX y su significación económica, y productiva dentro de un ambiente que ha sido dinámico y bajo una lógica de negocios especial, sin que ello implique que deba ser castigada por esa particular situación.

Se recomienda que la autoridad interprete los preceptos jurídicos fiscales de una manera que no sea restrictiva, pues la armonización del contenido de las normas permite advertir su fin, el cual no corresponde con el rechazo de gastos estructurales vinculados efectivamente con la capacidad contributiva de los pagadores de impuestos. Asimismo, es dable que la interpretación se realice armónicamente mediante el entendimiento de los negocios, de los principios rectores de la materia fiscal y de la impartición de justicia en pro de lograr un equilibrio entre los fines de los causantes y los del Estado.

Las autoridades fiscales previo a la emisión de un acto de molestia o afectación a los derechos de los contribuyentes deberán determinar si la medida es idónea y proporcional para lograr la finalidad perseguida por la acción recaudatoria, ponderando siempre los derechos involucrados. Esta máxima puede adquirir particular relevancia si se considera que en el presente caso la autoridad fiscal no pondera el daño ocasionado a la industria al restringir gastos que son estrictamente indispensables para la realización de su objeto social, lo que ameritaba que en sus informes en todo caso expresara argumentos fuertes y sólidos para rechazar la deducibilidad de dichos gastos operativos.

De esta manera, se concluye que no resulta aplicable el artículo 32, fracciones III y V, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que fue invocado por las autoridades hacendarias, sino, por el contrario, de la interpretación armónica y con estricto apego al principio de proporcionalidad tributaria, se considera que resulta procedente la deducción de los gastos de promoción estrictamente indispensables para la industria XXXXXX.

Por lo tanto, no es aceptable la restricción de la deducción de gastos tan indispensables para esa industria, como lo son los gastos de promoción, pues se promueve una acción discriminatoria con su restricción; que suceda lo contrario, es decir de permitirse la arbitrariedad en la restricción, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los excesos en las actuaciones administrativas, generaría graves violaciones a los derechos de los contribuyentes, todo lo cual debe considerarse absolutamente proscrito en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificarse.

E) El equilibrio entre una administración tributaria eficaz y los derechos de los contribuyentes

En un sistema fiscal es importante conservar el balance entre dos intereses legítimos, por un lado, tener un sistema que sea fácil de administrar, que obstaculice las pretensiones de aquéllos que quieran abusar de sus

reglas, como podría suceder al pretender aprovechar deducciones a las que no se tendría derecho, y por el otro, el que los sujetos obligados contribuyan en razón de la real carga tributaria de los contribuyentes.

El primer interés del sistema se ve mejor servido con una regla clara, indiscutible, que no permita la deducción de gastos que no sean ordinarios y operativos en la industria o giro de que se trate.

En el caso de que las autoridades fiscales consideren que puede existir la aplicación indebida, por parte de algunos contribuyentes, de ciertas deducciones o un abuso de determinadas erogaciones para evadir el pago de sus impuestos, no sólo es posible, sino deseable, que se promueva la regulación respectiva, a fin de limitar estas prácticas inadmisibles, como así lo ha efectuado con algunas otras que han quedado plasmadas en los criterios o leyes correspondientes, pero siempre sobre una base razonada y lógica apegada al entendimiento de los negocios y a los principios rectores del sistema tributario, y no como acontece en el presente caso, mediante el rechazo total de deducciones que, como ya se ha expuesto, son estrictamente indispensables y, por ende, legal y constitucionalmente válidas.

El segundo interés legítimo al que se alude es el de conseguir una adecuada distribución de la carga tributaria, atendiendo a las auténticas utilidades de las empresas, recompensando la creatividad y la innovación. Para cumplir con tal propósito, la autorización de deducciones *sui generis* para el común de las empresas, pero propias de determinados giros y no por ello ajenas a una lógica empresarial, debería estar permitida. Atender a estas peculiaridades desde luego complica la administración del sistema tributario, y corre el riesgo de permitir que algunos casos que no deberían contar con la deducción, escapen al control del sistema; pero también establecería incentivos para la creatividad e inteligencia de las personas que más desarrollan tales habilidades.

La autoridad debe tomar en cuenta que los gastos de promoción a los que se alude en la presente Recomendación obedecen a una lógica ética—empresarial regulada por estándares internacionales¹⁹— no sólo de aplicación nacional—, y constituyen una práctica común perfectamente aceptada en el sector. Verbigracia, en los códigos de buenas prácticas de la industria XXXXXX ya se establecen ciertos límites a las erogaciones a favor de los médicos por la realización de eventos y a los gastos relacionados con éstos, así como a la entrega de artículos promocionales que se encuentran restringidos a cierto monto.

Adicionalmente, cabe mencionar que la forma de promoción de los productos que genera la industria obedece a una restricción legal en materia de salud, que prohíbe dar a conocer sus medicamentos directamente a la población en general.

Ahora bien si la autoridad considerara estar ante casos de abuso en los que los contribuyentes realizaran operaciones con la intención de erosionar indebidamente la base del impuesto, buscando tributar con una capacidad contributiva menor a la que en realidad les corresponde, podría ser admisible que existieran condicionantes, restricciones, modalidades o inclusive limitantes, las cuales deberían plasmarse legalmente, más no el rechazo total y absoluto de la deducción. Aun suponiendo la intención de combatir o limitar eventuales abusos, tal propósito se ve mejor servido mediante el establecimiento de reglas claras, específicas y de control, y no con el rechazo absoluto, sistemático, tajante, de las deducciones, pues tal medida adicionalmente tiene un impacto negativo en los derechos de los contribuyentes e incluso provoca una afectación al interés colectivo, al volver más costosa la operación del sector XXXXXX.

Aplicando tales premisas al caso en particular, parece que el rechazo que realizan las autoridades fiscales está encaminado a que los contribuyentes del sector aludido no lleven a cabo la promoción de sus artículos,

¹⁹La promoción dirigida a los profesionales de la salud es una práctica necesaria para este tipo de empresas permitida por las disposiciones en materia de salud y regulada por el Consejo de Ética y Transparencia de la industria XXXXXX de la XXXXXX de la industria XXXXXX a través del Código de Buenas Prácticas de Promoción en México.

desincentivando su crecimiento, más que pretender el rechazo o control de deducciones en caso de que la autoridad considere que éstas no están encaminadas a reflejar su base contributiva real.

Esto implicaría como recomendación que los criterios de la autoridad administrativa acepten la deducción de gastos estrictamente indispensables basados en una práctica comercial plenamente aceptada, si acaso, considerando los límites o restricciones objetivas a las deducciones de acuerdo con los estándares internacionales de la industria XXXXXX que ya han reconocido como un medio de promoción válido el realizar las erogaciones a través de los médicos, todo lo cual se reconoce como una práctica vital para la subsistencia y debido desarrollo de la industria.

Esta situación garantizaría un equilibrio entre dos intereses legítimos, tanto del Estado como el de los intereses de los particulares, toda vez que el problema sistémico que se plantea —evidenciado en el rechazo total de la deducción— desnivela totalmente la balanza en perjuicio de los intereses de la industria XXXXXX y los derechos de las empresas que la conforman, lo que constituye un grave problema en el fortalecimiento de la relación jurídica tributaria.

F) Derechos fundamentales del contribuyente y justicia fiscal

La reforma constitucional en materia de derechos humanos publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio del año pasado, trae consigo una serie de modificaciones a nuestro sistema constitucional de gran riqueza y repercusión en la vindicación y tutela de los derechos fundamentales de las personas.

Esta reforma constitucional, de gran trascendencia histórica, tiene como ejes: (i) el reconocimiento de los derechos humanos consagrados tanto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como en los tratados internacionales de los que México es parte; (ii) el establecimiento de un nuevo principio de interpretación pro—persona de esos derechos; (iii) la creación de un nuevo sistema de control de constitucionalidad en materia de derechos fundamentales que involucra a todas las autoridades del Estado mexicano en el ámbito de sus competencias; (iv) la postulación de los principios que integran y enriquecen los derechos humanos y, (v) la reformulación y el fortalecimiento de los organismos defensores de esos derechos.

La reforma constitucional en materia de derechos humanos tiene profundas implicaciones en el sistema jurídico mexicano, pues constituye, sin duda, un cambio de paradigma, un nuevo modelo de tutela de los derechos del gobernado en el México contemporáneo. La interpretación y cumplimiento que en esta etapa de transición se vaya dando por todas las autoridades involucradas en diversos grados en la reforma constitucional, es fundamental para que la tutela ampliada de los derechos fundamentales cobre práctica efectiva y plena vigencia.

Así las cosas, todas las autoridades del Estado Mexicano, independientemente de su ámbito de jurisdicción tienen prohibido —por mandato constitucional y conforme al artículo 29 del Pacto de San José— limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad reconocido de acuerdo con las leyes de cada Estado o de acuerdo con otra convención en que México sea parte.

Ante el posible conflicto de normas vigentes, nacionales o internacionales, sin importar su jerarquía, el juez que conozca del asunto deberá aplicar aquélla que sea más favorable a los derechos fundamentales de la persona.

Es por todo esto que esta Procuraduría se pronuncia por una tutela extensiva, por parte de las autoridades involucradas en pro de la protección de los causantes y, en el caso en particular, sostiene que deben tomarse en cuenta todas las consideraciones expuestas en la presente Recomendación con el fin último de garantizar a

los pagadores de impuestos de la industria XXXXXX el acceso pleno al derecho que tienen a pagar los tributos con los que colaboran al gasto público de forma acorde con su real capacidad contributiva, permitiendo el acceso a una efectiva justicia fiscal, fin último que motiva la existencia de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Con base en todo lo antes expuesto se emite el siguiente Dictamen de:

IV. RECOMENDACIÓN Y MEDIDAS CORRECTIVAS

PRIMERO. En razón de las argumentaciones expuestas, se recomienda que las autoridades involucradas no afecten la seguridad jurídica de los causantes rechazando deducciones estructurales, que a pesar de tener una naturaleza específica o particular, atienden a una lógica empresarial y resultan ser gastos ordinarios y estrictamente indispensables para los contribuyentes como lo son, de manera específica, los gastos de promoción que efectúa la industria XXXXXX.

SEGUNDO. Se recomienda que las autoridades involucradas no apliquen, en contravención a los derechos de los contribuyentes, las normas fiscales, por lo que deben llevar a cabo una interpretación armónica y sistemática que atienda al espíritu de las disposiciones jurídicas y a los principios tributarios de equidad y proporcionalidad tutelados por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

TERCERO. Se recomienda como **MEDIDA PREVENTIVA** que las autoridades tributarias en los procedimientos de fiscalización se alleguen de todos los elementos que les permitan lograr un mejor entendimiento sobre las particularidades de los negocios de los contribuyentes, sin pasar por alto la necesidad de una estructura hacendaria por segmentos o ramo industrial o empresarial, que permita el conocimiento de sus aspectos mercantiles específicos. La autoridad esta llamada a promover la capacitación y actualización de sus servidores públicos en las formas de operación de las empresas y, en lo particular, en lo que se refiere a la industria XXXXXX.

CUARTO. Con la finalidad de lograr un sano equilibrio entre los intereses del fisco y los de los contribuyentes, se recomienda como **MEDIDA CORRECTIVA** que las autoridades fiscales acepten la deducción por gastos de promoción, evitando así afectar a la generalidad de las empresas de la industria XXXXXX y que, en todo caso, bajo consideraciones objetivas ya preestablecidas en los Códigos de Buenas Prácticas de la Promoción en México y las regulaciones éticas y de responsabilidad social en materia de salud aplicables a nivel mundial —prácticas que son inclusive promovidas, impuestas y sancionadas por el XXXXXX—, determinen la procedencia de la deducibilidad de dichos gastos, estableciendo, en su caso, modalidades o condiciones que eviten prácticas indeseables a través de criterios normativos, como podrían ser los siguientes:

Para efectos de que la autoridad fiscal esté en condiciones de determinar que son estrictamente indispensables las erogaciones por concepto de eventos y convenciones, sus gastos inherentes y la entrega de los artículos promocionales que efectúen los XXXXXX de la industria XXXXXX a favor de los profesionales de la salud, con la finalidad de promover sus medicamentos de prescripción, de conformidad con los artículos 29, fracción III y 31, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deberá observarse lo siguiente:

1. En el caso de eventos y convenciones:

a) Los contribuyentes deberán contar con documentación que compruebe que fueron efectivamente realizados y el programa de trabajo con las actividades efectuadas. No podrán prevalecer actividades adicionales no relacionadas con el fin médico, científico o promocional.

- b) Deberá integrarse a la contabilidad la lista de asistencia de los participantes invitados y copia de los documentos que los acrediten como profesionales de la salud. El evento no puede estar dirigido a ninguna persona que no sea profesional de la salud. Queda estrictamente prohibido erogar gastos para acompañantes.
- c) Únicamente se podrá llevar a cabo la erogación de gastos de transportación, alojamiento y alimentos para que asistan al evento o convención. Queda prohibido el uso de instalaciones ostentosas o reconocidas predominantemente como establecimientos de lujo, así como otorgar apoyo financiero a los profesionales de la salud invitados.
- d) Los XXXX deben informar al XXXXXX los eventos que realicen para que verifiquen que se apegan a los Códigos de la industria XXXXXX establecida en México. Dicho documento y aceptación deben formar parte de la contabilidad de los XXXXXX.
- e) Los eventos patrocinados deberán ser otorgados a profesionales de la salud que preponderantemente presten sus servicios en territorio nacional. No se considerará que cumplen con el requisito de estrictamente indispensables los eventos organizados y/o patrocinados fuera del país.

2. Tratándose de artículos promocionales:

- a) Deben reunir los requisitos del Reglamento de la Ley General de Salud en Materia de Publicidad (Logo, marca, razón social de la empresa, etc.).
- b) Deben otorgarse exclusivamente a los profesionales de la salud.

El contador público registrado que dictamine los estados financieros para efectos fiscales debe pronunciarse sobre si los gastos que deducen los XXXXXX, por concepto de erogaciones a favor de profesionales de la salud, cumplen con los requisitos antes expuestos.

QUINTO. Se le recomienda a las autoridades involucradas, cumplan con lo ordenado por el artículo 1º Constitucional promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos humanos del contribuyente, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, buscando la protección más amplia del gobernado.

SEXTO. Se le concede un plazo de diez días hábiles siguientes a la notificación del presente, para que informe a esta Procuraduría si acepta o no la Recomendación y las medidas correctivas correspondientes. Asimismo, se le informa que se llevará a cabo la más amplia publicidad de su aceptación o rechazo en los términos del artículo 63 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

NOTIFÍQUESE el presente Dictamen de Recomendación por oficio al Lic. XXXXXX, Administrador XXXXXX y al Lic. XXXXXX, Administrador XXXXXX, ambos del Servicio de Administración Tributaria.

LIC. DIANA ROSALÍA BERNAL LADRÓN DE GUEVARA

PROCURADORA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

ANEXO I

Aspectos generales

El problema sistémico planteado, involucra aspectos regulatorios, éticos, mercadológicos y económicos que es conducente referir, para así determinar las afectaciones para el sector de contribuyentes integrantes de la industria XXXXXX.

a) Regulaciones de salud de la industria XXXXXX

Nuestra Carta Magna protege un derecho humano fundamental en materia de salud y es así como de ésta emanan una Ley y diversas regulaciones en la materia, en pro de la protección de dicha prerrogativa de las personas.

Cabe mencionar que el aludido derecho obedece a las tendencias internacionales en materia de salud y de todos los pactos a los que México se ha adherido como reconocimiento de la importancia a favor de lograr tal fin.

Parte importante para lograr dicho objetivo es la participación de la industria XXXXXX a través de la comercialización de sus medicamentos para que los consumidores finales atiendan sus necesidades en materia de salud con la responsabilidad social que conlleva.

Así las cosas, en la búsqueda del equilibrio de dos intereses que son plenamente válidos, por una parte, el de las empresas de la industria XXXXXX de comercializar sus medicamentos y, por otra, el de los consumidores finales en la protección de sus derechos a recibir salud, se han desarrollado diversas regulaciones en la materia.

Es por ello que, con la intención de proteger el interés de las personas, la promoción y publicidad de los medicamentos de la industria XXXXXX están prohibidas en forma directa al público en general, de conformidad con la Ley de la materia y su Reglamento¹. **Estos ordenamientos la obligan a realizar la difusión de sus medicamentos únicamente a través de los médicos**, quienes tienen el conocimiento especializado para orientar a los consumidores finales en la compra de los medicamentos y así poder atender sus necesidades.

La difusión de los medicamentos de la industria XXXXXX, como podrá observarse, se diferencia sustancialmente de la promoción y publicidad de cualquier otra industria, las cuales sí pueden realizar la promoción de sus bienes o productos directamente a la población en general y a través de cualquier medio de difusión que consideren pertinente.

Es evidente que la intención de las regulaciones que rigen a la industria XXXXXX es que la difusión científica de sus medicamentos no se realice directamente al consumidor, pues éste desconoce las propiedades y características de los mismos y su uso irracional pudiera repercutir en su integridad física y mental.

¹En los artículos 226, fracciones I a IV y 310 de la Ley General de Salud; así como el artículo 40 del Reglamento de la Ley General de Salud en Materia de Publicidad.

Esta es la razón por la que la promoción de los medicamentos de la industria XXXXXX debe realizarse a través de los médicos, buscando siempre la protección de los consumidores finales y la atención de sus necesidades de salud protegidas por mandato constitucional y como derecho fundamental.

La importancia en el equilibrio de los intereses de la industria y de los ciudadanos que tienen derecho a recibir del Estado una protección a su salud, ha sido reconocida por el Gobierno Mexicano a través de diversas instituciones que, al reconocer el papel tan importante que desempeña la industria XXXXXX en el apoyo al Estado para que cumpla con tal fin, han participado en lograr acuerdos de transparencia en la relación de los médicos con las instituciones de salud y la industria XXXXXX.

Con fecha 24 de octubre de 2007, se firmó el compromiso por la transparencia en la relación entre médicos e instituciones de atención a la salud y la industria XXXXXX, mismo que tiene por objeto establecer un marco consensuado de principios y acciones para promover una vinculación ética entre la industria XXXXXX y los médicos e instituciones de salud, que contribuya al desarrollo de una relación transparente en beneficio de los pacientes, de la profesión médica, de la investigación y desarrollo farmacéutico, así como de la salud en general².

Debe destacarse que el tema de la promoción de la industria XXXXXX se trata de un tema de política nacional en materia de salud y que la función de la industria XXXXXX en el proceso de atención a la salud es importante para mejorar las condiciones de salud de los pacientes y elevar la expectativa de vida de la población.

Derivado de esta necesidad, se han establecido reglas que permiten a los prestadores de servicios de atención médica aprovechar, en beneficio de los pacientes, los apoyos que los fabricantes de medicamentos y otros insumos para la salud ofrecen de forma transparente y ordenada. En el mismo sentido, resulta importante para los prestadores de servicios de salud contar con mecanismos claros para acceder a la información de medicamentos, apegados a criterios científicos y de evidencia comprobada, en un marco de respeto absoluto a su libertad de prescripción en beneficio de la salud del paciente, y que las actividades académicas y de carácter científico de los médicos que laboran en los establecimientos que prestan servicios de atención médica, incluidas aquellas que son apoyadas por los fabricantes y distribuidores de medicamentos, deben privilegiar la difusión del conocimiento y la educación médica continua, preservando los valores de los profesionales de la salud, sin otro interés que el de dar a conocer las diferentes alternativas terapéuticas disponibles y el costo beneficio de su utilización.

Así las cosas, se puede resumir que la promoción que la industria XXXXXX realiza de sus medicamentos a través de los médicos, no resulta de una actitud voluntaria, caprichosa, mal intencionada o perniciosa, sino que se sujeta a regulaciones nacionales e internacionales, en las cuales el propio Estado mexicano incluso participa, reconociendo y promoviendo la protección de los intereses de la población en general, mismos que se encuentran protegidos por mandato de Nuestra Carta Suprema y de las normas internacionales de las que México es parte.

b) Éticos

La industria XXXXXX, se encuentra anclada al impacto global mundial en el que las tendencias la obligan a autorregularse bajo estrictos criterios éticos, con el fin de establecer límites a la forma de promocionar sus medicamentos y colocarlos en el mercado, tanto nacional como internacional, a través de sus médicos. Para ello, han sido emitidos diversos Códigos Éticos que tienen como objetivo, orientar y precisar un marco de actuación apegado a principios éticos generales, encaminados a promover una cultura ética y de

responsabilidad social de los integrantes de la industria XXXXXX. Dichos Códigos obedecen a lineamientos impuestos por la Organización Mundial de la Salud en 1999 y que han regido las prácticas internacionales de la industria.

En este contexto, la industria XXXXXX en México inició este proceso en 2005 con la creación del Consejo de Ética y Transparencia de la industria XXXXXX establecida en México (XXXXXX), organismo con autonomía de gestión, **responsable de redactar, promover, constatar y sancionar la aplicación y cumplimiento de los diversos Códigos de ética y demás instrumentos de autorregulación y autocontrol**, que exponemos a continuación:

1. El Código de Ética y Transparencia que prevé como alcance estratégico:

“El Promover una industria XXXXXX responsable, íntegra, transparente y siempre atenta a cualquier abuso o práctica desleal que arriesgue el acatamiento de los principios éticos concebidos para garantizar el bienestar de la sociedad y el desarrollo de una industria responsable con su entorno”.

2. El **Código de Buenas Prácticas de Promoción para México**, que entró en vigor en 2006 y en el cual se definen los principios de actuación sobre bases éticas que rigen las relaciones de las empresas de la industria XXXXXX en la forma de promocionar sus medicamentos a través de los médicos. El objeto de este instrumento es dar continuidad a los acuerdos de concertación que la industria XXXXXX había suscrito con las autoridades sanitarias de México y retomar las iniciativas internacionales, entre las que destacan las realizadas por España, la Asociación Europea de la industria XXXXXX, fabricantes de los medicamentos de la industria XXXXXX y la Federación Internacional de la industria XXXXXX, cuyos Códigos de Buenas Prácticas de Promoción en esencia dan vida a la regulación en esta materia.

Estos instrumentos pretenden asegurar que las formas de promoción de sus medicamentos no influyan en la decisión de los médicos, en perjuicio del consumidor final. Así, también reconocen la necesidad de las empresas de intercambiar información científica, organizar eventos promocionales en los que intervienen los médicos en beneficio del interés público, así como otorgar artículos promocionales en niveles adecuados. A través de dichos instrumentos se busca lograr un equilibrio entre la protección al consumidor final y la consecución del objeto social de las empresas de la industria XXXXXX.

Lo anterior queda establecido en diversos postulados del Código Ético de la Industria establecida en México, basados en las tendencias internacionales, que establecen limitantes en la forma como la industria XXXXXX debe promocionar sus medicamentos. De hecho, las violaciones a estas regulaciones son castigadas con multas que van de los 250 a los 10,000 salarios mínimos, siendo el caso que XXXXXX promueve y vigila que sean cumplidas.

Queda claro que a la rama de la industria que se atiende en esta ponderación, le corresponden características especiales en lo que hace a las diversas formas de llevar a cabo la promoción de sus medicamentos, atendiendo a la insustituible forma de dar a conocer los medicamentos, es decir, a través de los profesionales médicos, motivo por el cual se ha reparado en la necesidad de que dichos medicamentos puedan ser colocados en el mercado nacional e internacional bajo estrictos principios éticos.

Derivado de lo anterior, se afirma que, en la forma de promocionar los medicamentos de la industria XXXXXX, se está ante una erogación que no parte de una decisión arbitraria que se realiza favor de un determinado médico; por el contrario, de no hacerse como lo establecen las regulaciones respectivas, existiría una violación clara que podría ser castigada, por lo que es indispensable que estas empresas actúen como lo marcan los estándares éticos incluidos en los diversos Códigos, a fin de que configuren su interacción y permanencia en el ámbito internacional.

c) Mercadológicos

La actividad de promoción incluye la publicidad, la venta personal, la promoción de venta y cualquier otro apoyo a las ventas que, en su conjunto, constituyen los factores básicos de la estrategia de la mercadotecnia.

Esto es, los elementos más importantes que se incluyen en la estrategia promocional dentro de una organización comercial o de servicios son:

"(...)

- *Publicidad.- Es un método promocional sumamente flexible, porque se transmite a una audiencia seleccionada de personas mediante un medio masivo de comunicación.*
- *Venta Personal*
- *Envase*
- *Promoción de venta.- **Es dar a conocer los productos en forma directa y personal además de ofrecer valores o incentivos adicionales del producto a vendedores o consumidores. La promoción de ventas se emplea con el objeto de lograr aumentos inmediatos de ventas, a corto plazo.***³

*La American Marketing Association informa que la definición de Promoción de Venta es: "aquellas actividades de mercadotecnia, que no sean la venta personal, la publicidad y la publicidad no pagada, **que impulsen la compra en el consumidor y la eficacia en el distribuidor tal como los exhibidores, exposiciones, demostraciones y varios esfuerzos en ventas que no son rutinarios**". De hecho, una función principal de la promoción de ventas es servir como puente entre la publicidad y la venta personal; completar y coordinar los esfuerzos en estas dos áreas".*⁴

En cuanto a las estrategias de promoción de ventas, su importancia radica en lo siguiente:

En primer lugar la distancia física y emocional entre productores y consumidores está constantemente relacionada. En segundo lugar, en la intensa competencia entre diferentes empresas, un buen programa promocional podrá ayudar a los consumidores a elegir sus opciones de compra de manera satisfactoria.

En tercer lugar, casi siempre es la promoción la parte que cuenta con los mayores gastos dentro de la mercadotecnia, aparte de la publicidad que también es costosa. Finalmente, durante los periodos de baja en la economía, la importancia de la promoción es fundamental y constituye una de las claves para solventar los problemas de las ventas⁵.

La promoción es necesaria para mantener un adecuado nivel de ventas y requiere ser aprovechada para que sobreviva la empresa; tiene que realizarse en forma continua con una gran variedad de estrategias.

Las compañías requieren de campañas promocionales para permanecer en el mercado. En la aguerriada competencia actual por el dominio de mercados, la promoción de ventas es una rama de la mercadotecnia sumamente importante e indispensable para que las ventas reporten una mejor productividad.

Varios factores revelan la necesidad de la promoción en el momento actual. A medida que crece la distancia entre productores y consumidores, y aumenta el número de clientes potenciales, **llega a cobrar importancia el problema de la comunicación de mercado. Una vez que los intermediarios entran en el patrón o modelo de la mercadotecnia, no basta que el productor**

³MERCADOTECNIA", Fischer, Nueva Editorial Interamericana, México, 1988.

⁴FUNDAMENTOS DE MERCADOTECNIA", William, J. Stanton, Mc Graw-Hill, Octava Edición, México, 2009.

⁵PROMOCIÓN DE VENTAS", Salvador Mercado, CECSA, México, 2000.

se comunique sólo con el consumidor final o los usuarios industriales; por el contrario, es indispensable que se informe al intermediario sobre el producto, en este caso, sobre los medicamentos. A su vez, los mayoristas deben promoverlos entre los detallistas y éstos han de comunicarse con los consumidores.

En otras palabras, hasta el producto más útil y necesario resultará un fracaso comercial si nadie sabe dónde se vende. El objetivo primordial de la promoción es divulgar la información y hacer que los clientes potenciales lo conozcan.

De esta guisa, es dable concluir que la promoción de ventas en sus diversas acepciones —exposiciones, exhibiciones y cualquier otro esfuerzo que pareciera ser no rutinario— resulta vital para la supervivencia de una empresa. La vorágine del mercado y las economías orilla a las empresas a buscar diversas estrategias promocionales para llegar al consumidor final, dentro de las cuales el intermediario ha venido a jugar un papel importante para que los productores den a conocer sus mercancías al consumidor final. Asimismo, resulta evidente que esa pelea por posicionarse en el mercado a través de la promoción de venta es un factor que incide directamente en la persecución de los fines de toda empresa, que es lucrar mediante el incremento de sus ventas.

Es por ello que la industria XXXXXX, en este intento de promocionar sus medicamentos, ha recurrido a colocarlos en el mercado a través de los médicos —intermediarios— que, como se ha comentado, forman parte importante en las estrategias de mercadotecnia hoy en día.

La práctica de promoción —publicidad y propaganda— de la industria XXXXXX, resulta una práctica sofisticada y diferente respecto a otras industrias, que se desarrolla de dos maneras: a) por una parte, apoyando a los médicos —por ser el único medio apto y especializado en la materia para prescribir sin poner en riesgo la salud de las personas— para que asistan a eventos y convenciones con los gastos de traslado y alojamiento inherentes a estos eventos, con el objeto de que conozcan las sustancias activas o propiedades de los productos que ofrecen para el tratamiento de los padecimientos o de un padecimiento en particular, lo que permite a los médicos tomar una decisión racional a corto o mediano plazo sobre los medicamentos que resultan idóneos para atacar determinada enfermedad —dentro de los cuales existen medicamentos que han desarrollado los patrocinadores del evento y que potencialmente pueden ser recomendados o prescritos por la comunidad médica a los pacientes—; b) por otro lado, la promoción se realiza también a través del otorgamiento de artículos promocionales como recordatorios de marca, que buscan impactar de manera permanente en la recomendación y presencia del producto.

Como puede observarse, la promoción en la industria XXXXXX es un proceso sofisticado que resulta difícil de entender en una primera instancia, pero no significa que no sea un proceso ordinario en el sector, e inclusive dicho proceso ha sido reconocido por el Estado Mexicano —a través de la Secretaría de Salud y otros organismos⁶—, con quienes la industria ha coadyuvado para que existan regulaciones más adecuadas que deben ser cumplidas por la propia industria para que no exista una afectación de salud a la población en general, por tratarse de la protección a una prerrogativa fundamental del ser humano. Bajo este orden de ideas, si consideramos que a nivel internacional es reconocida dicha práctica comercial y que el Estado Mexicano, a través de las autoridades e instituciones en materia de salud, acepta y participa activamente para el perfeccionamiento de estas prácticas, se pone de relieve la importancia de las mismas en la industria y, por tanto, la forma como realiza la promoción de sus productos no debería ser rechazada por el sólo hecho de no ser igual a la de cualquier otra rama.

Es así como la práctica de promover sus medicamentos ha resultado de vital importancia para que la industria XXXXXX sobreviva en los mercados en que participa —práctica reconocida mundialmente—, quedando de

⁶<http://www.cnb-mexico.salud.gob.mx/descargas/pdf/temadelmes/>

manifiesto que se ha venido adaptando a las exigencias de los organismos internacionales que la regulan — Códigos de Ética y Acuerdos de Transparencia—, y que, conjuntamente con el Estado Mexicano, dicha industria ha tomado una participación activa en pro de la protección a la salud como derecho humano reconocido constitucionalmente.⁷

d) Económicos

La industria XXXXXX tiene una gran importancia en nuestro país: su participación en la economía refleja cifras que van desde el 1.04% del Producto Interno Bruto (PIB) y 3% del PIB manufacturero. Del año 1993 a 2002, la fabricación de medicamentos aumentó a una tasa real de 4.85% en promedio anual; la industria XXXXXX abastece la totalidad de los requerimientos de medicamentos en el país, produce 86% de ellos e importa el 14% restante aumentando gradualmente su tasa real en medicamentos.⁸

El mercado mexicano de la industria XXXXXX en el 2008 ocupó el lugar 11 en el *ranking* mundial y “se prevé que la producción de la industria XXXXXX mexicana tendrá un crecimiento anual de 2.7% para el período 2010-2012 en algunos de los segmentos del mercado mexicano que han experimentado mayor demanda en el área en los últimos cinco años”.⁹

La industria XXXXXX mexicana es el mayor fabricante de medicamentos en América Latina, ocupa el noveno peldaño como productor mundial y es el segundo mercado para medicamentos en la región, después de Brasil.

Como puede observarse, la industria XXXXXX se coloca como una de las industrias más importantes en nuestro país y representa un mercado importante en el ramo regional e internacional, pero para lograr dicha posición ha tenido que competir férreamente con los mercados más importantes del mundo, como el de Estados Unidos y Japón, así como con los cinco principales mercados europeos —Alemania, Francia, Italia, España y Gran Bretaña—, por lo que su permanencia y participación activa a nivel nacional e internacional sólo es alcanzable con un sólido apoyo y reconocimiento, por parte del Estado mexicano, no solo de su importancia, sino también de las prácticas comerciales que realiza. Cabe resaltar que su crecimiento ha sido fundamental en el sostenimiento del gasto público de nuestro Estado, situación que debería ser reconocida y apoyada en los albores de los esfuerzos de la industria por sostenerse en ese camino.

⁷Por tratarse de un tema tan importante como es la salud, el Estado ha participado activamente, mediante representantes de la Secretaría de Salud, el Instituto Mexicano del Seguro Social, etc., en distintos foros y convenios para la regulación de las prácticas de la industria XXXXXX con pleno conocimiento de las actividades promocionales en que tiene que incurrir para promocionar los medicamentos. <http://www.cnb-mexico.salud.gob.mx/descargas/pdf/temadelmes/>

⁸XXXXXX.
⁹XXXXXX

Criterios sostenidos:

Criterio sustantivo: 25/2013/CTN/CS-SASEN

VERIFICACIÓN DE ORIGEN DE MERCANCÍAS EN MATERIA ADUANERA. DEBE OTORGARSE GARANTÍA DE AUDIENCIA AL IMPORTADOR EN ESE PROCEDIMIENTO. En el artículo 14 constitucional se establece que cualquier persona debe gozar de la garantía de audiencia para poder defender sus intereses respecto de aquellos actos que afecten o potencialmente transgredan sus esferas jurídica y económica. En ese contexto, si la autoridad fiscal lleva a cabo los procedimientos de verificación de origen de mercancías directamente con el productor o exportador en el extranjero, sin haber notificado al importador del referido procedimiento, esa omisión causará una afectación al derecho a ser oído y vencido, transgrediéndose, por tanto, la garantía de audiencia de los particulares y teniendo como efecto que el importador no pueda acreditar que la mercancía es originaria de la zona del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN) y, por tanto, se niegue el trato arancelario preferencial de mercancías importadas. A juicio de esta Procuraduría, al no tener conocimiento de que la autoridad está llevando a cabo un procedimiento de verificación de origen de mercancías importadas con su proveedor o exportador en el extranjero, no se observa garantía, violentándose el derecho con el que debe contar el importador a ser oído, a fin de poder manifestar lo que a su derecho convenga.

Criterio sustantivo: 26/2013/CTN/CS-SASEN

VERIFICACIÓN DE ORIGEN DE MERCANCIAS EN MATERIA ADUANERA. EL IMPORTADOR TIENE INTERÉS JURÍDICO EN ESE PROCEDIMIENTO. Si como consecuencia del procedimiento de verificación de origen de mercancías, se determina que éstas no son originarias de la zona de libre comercio y, por tanto, que se les debe negar el trato arancelario preferencial de mercancías importadas, entonces debe estimarse que dicha cuestión afecta sin duda la esfera jurídica y patrimonial del importador ubicado en territorio nacional, por ser éste quien finalmente tendrá que cubrir los créditos fiscales que se liquiden tras la negativa del trato arancelario preferencial. En este contexto, para esta Procuraduría, debe reconocerse que el importador goza de un interés jurídico, e inclusive legítimos, para participar en el procedimiento de verificación de origen, pues es evidente, por un lado, que es al importador a quien afecta el procedimiento de verificación y, por el otro, que a la propia autoridad le interesa la participación del importador, pues cuenta con información que le permitirá conocer la verdad real y jurídica sobre el origen de las mercancías.

Recomendación
Sistémica
002/2012

EXPEDIENTE: *****

PROMOVENTE: *****

México, Distrito Federal, a cuatro de septiembre de dos mil doce.

ADMINISTRADORES *****

DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

PRESENTES

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 1, párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 5 fracción XI, y 8, fracción V, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el cuatro de septiembre de dos mil seis, 61, 62, 63, 77, 78, 79 y demás relativos de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados en el Diario Oficial de la Federación el treinta de agosto de dos mil once, 5, apartado A, fracción I, y 14, fracción XXII, del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veinte de junio de dos mil doce, ha examinado los elementos contenidos en el expediente **XXXXXX**, relacionado con el caso de los procedimientos de verificación de origen de mercancías importadas a Territorio Nacional, cuando se alega que son originarias de la zona de Libre Comercio de América del Norte.

Con el propósito de proteger la identidad de los contribuyentes involucrados en los hechos y evitar que sus nombres y datos personales sean divulgados, éstos se omiten, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 15 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2, fracción XXIV, y 6 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, sin perjuicio de lo dispuesto por la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

I. ANTECEDENTES

1. Mediante reunión celebrada en las oficinas de esta Procuraduría el once de octubre de dos mil once, la Cámara XXXXXX expuso a este organismo descentralizado que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) ha fincado créditos fiscales a diversos importadores por supuestamente haber omitido el pago del impuesto general de importación, cuotas compensatorias, impuesto al valor agregado y derechos de trámite aduanero, liquidando adicionalmente multas y recargos, debido a que niega el trato arancelario preferencial de mercancías que importan al amparo de los Tratados de Libre Comercio, en específico del TLCAN, en virtud de que dicha autoridad fiscal lleva a cabo los procedimientos de verificación de origen de mercancías

directamente con el productor o exportador en el extranjero, sin haber sido notificados los importadores del referido procedimiento.

En la reunión antes indicada, la XXXXXX entregó de manera impresa una presentación a esta Procuraduría, que obra en el expediente de mérito, y en donde consta que en la reunión de la Comisión de Comercio y Fomento Industrial del Senado de la República, celebrada el treinta de agosto de dos mil once, el XXXXXX, XXXXXX del SAT, comentó lo siguiente:

“Verificación de origen, aquí sí quiero hacer un paréntesis, la Ley es muy injusta en este instrumento, hoy en día cómo funciona la verificación de origen, nosotros vamos con el productor, con el que vende en el extranjero, hacemos una auditoría en el extranjero de la mercancía, pero a quién (sic) le fincamos el crédito es al importador. Entonces el importador realmente no tiene una garantía de audiencia en todo este proceso, es decir, se le desconoce el origen de la mercancía por alguna visita, por alguna auditoría que hicimos con el productor de la mercancía y realmente se llegan a cometer injusticias en esta materia.

Desafortunadamente el proceso está en el Tratado de Libre Comercio, pero habría manera de ver en Ley cómo podemos adecuar este procedimiento porque sí se llegan a cometer verdaderas injusticias. Es decir, el importador muchas veces no sabe que hubo una revisión de origen y cuando se le determina el crédito ya no tuvo manera de defenderse, porque toda su defensa depende de lo que nos dice el productor en el extranjero para evitar la triangulación. Entonces sí es un procedimiento que yo creo que se pudiera llegar a corregir en Ley.”

Cabe señalar que en las páginas electrónicas de la H. Cámara de Senadores y de la Secretaría de Economía consta también lo comentado por el XXXXXX del SAT, en el sentido de reconocer el problema que existe en materia de verificación de origen.

2. Por lo anterior, con fecha once de octubre de dos mil once, esta Procuraduría procedió a abrir el expediente número XXXXXX, relativo al presente caso.

3. Con la finalidad de continuar con la investigación y análisis de la problemática en estudio, mediante oficio XXXXXX, emitido el diecinueve de octubre de dos mil once, este organismo descentralizado requirió al Lic. XXXXXX, Administrador XXXXXX del SAT, la descripción detallada del procedimiento y la forma en que se realiza la verificación de origen de mercancías importadas al amparo de los Tratados de Libre Comercio en los que México sea parte, así como la información y documentación relativa a la normatividad y criterios aplicados en los últimos ejercicios fiscales por el SAT.

4. Al respecto, el veintiséis de octubre de ese mismo año, el Administrador XXXXXX proporcionó el soporte documental y electrónico que consideró pertinente, en relación con el tema de que se trata. La información que presentó consistió en una descripción de la normatividad que se aplica en los procedimientos de verificación de origen, así como algunas consideraciones relativas a dichos procedimientos y al número de verificaciones que han llevado a cabo del período comprendido de enero de dos mil nueve a septiembre de dos mil once.

5. El ocho de noviembre de dos mil once, esta Procuraduría emitió una calificación preliminar a la problemática que nos ocupa a través del Acuerdo Previo de Calificación, señalando lo siguiente:

[...]

Calificación preliminar: Que las autoridades aduaneras están negando el trato preferencial al importador sin que previamente tenga conocimiento del procedimiento del cual deriva dicha negativa, situación que pudiera ocasionar un perjuicio en la esfera jurídica de los importadores al violarse su garantía de seguridad jurídica.

[...].”

6. Con fecha quince de noviembre de dos mil once, en atención a la facultad de investigación que tiene encomendada a través de su Ley Orgánica y Lineamientos respectivos, esta Procuraduría recibió información por parte de la XXXXXX con respecto al caso o problemática aludida.

7. Aunado a lo anterior, mediante oficio XXXXXX de fecha primero de diciembre de dos mil once, este organismo descentralizado solicitó información a la Confederación XXXXXX, a fin de que informara si algunos de sus integrantes se han visto afectados o vulnerados en sus derechos en su calidad de importadores, encontrándose a la fecha en espera de la respuesta correspondiente.

8. Por otra parte, el dos de diciembre de dos mil once, esta Procuraduría elaboró un diagnóstico relativo a la problemática que nos ocupa, en el cual se manifiesta que sólo existe una facultad discrecional para notificar al importador de los procedimientos de verificación de origen de mercancías importadas, por lo que no existe disposición expresa que obligue o vincule a la autoridad fiscal para llevar a cabo dicha notificación, aunado a que la problemática planteada no resulta ser un caso individual o aislado, sino que se presenta en un sector de contribuyentes, en este caso, en el de importadores que realizan operaciones de comercio exterior al amparo de los tratados de libre comercio, en específico, del TLCAN.

9. Además, de conformidad con la facultad prevista en la fracción XIV del artículo 5 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, el seis de diciembre de dos mil once se realizó la Primera Reunión Periódica con Autoridades Fiscales Federales, a la cual asistieron funcionarios de esta Procuraduría, así como los siguientes funcionarios del SAT: Lic. XXXXXX, Administrador XXXXXX; Lic. XXXXXX, Administrador XXXXXX; Lic. XXXXXX, Administrador XXXXXX; así como el Lic. XXXXXX, Administrador XXXXXX, quien, a su vez, asistió como representante del XXXXXX del SAT. Por lo que se refiere al sector empresarial, asistieron representantes de la Confederación XXXXXX, de la Cámara XXXXXX, así como del Consejo XXXXXX.

Cabe señalar que, en la referida reunión, la autoridad fiscal también manifestó conocer la problemática aludida y reconoció la materialización de circunstancias que sugieren la probable existencia de un problema sistémico. Inclusive, es el caso que la buena voluntad de la autoridad permitió arribar a los siguientes puntos de acuerdo:

“PUNTOS DE ACUERDO Y COMPROMISOS.

1. CONSIDERACIONES ADMINISTRATIVAS.- Las autoridades del Servicio de Administración Tributaria asumen el compromiso de instrumentar seminarios o conferencias en línea, es decir, a través de internet, y ampliarlos eventualmente a foros dirigidos a las cámaras empresariales y sus confederaciones, con el propósito de difundir la información necesaria respecto de los procedimientos de verificación de origen, sobre todo a los exportadores del extranjero para que tomen conciencia de cómo pueden afectar eventualmente a los importadores mexicanos, si no atienden los cuestionarios que les formulan las autoridades fiscales con la finalidad de verificar el origen de una mercancía de procedencia extranjera que es importada a territorio nacional.

2. CONSIDERACIONES JURÍDICAS.- Las autoridades del Servicio de Administración Tributaria asumen el compromiso de trabajar y encontrar el instrumento jurídico adecuado, tomando como base lo dispuesto en la Regla 52 de la Resolución por la que se establecen las reglas de carácter general relativas a la aplicación de las disposiciones en materia aduanera del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, a efecto de respetar a favor del importador mexicano el ejercicio de su garantía de audiencia para que, cuando sea conveniente y necesario proporcione voluntariamente información del exportador extranjero en aquellos casos en que éste no atienda los requerimientos efectuados por la autoridad fiscal en los procedimientos de verificación de origen”.¹

¹Dichos puntos de acuerdo y compromisos constan en la Minuta de Trabajo correspondiente a la primera reunión periódica entre la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y las autoridades fiscales del SAT, la cual fue publicada en la página electrónica de este Organismo en la siguiente dirección: http://prodecon.gob.mx/Documentos/Cultura%20Contributiva/MINUTA_DE_TRABAJO_V3.pdf

10. Por lo anterior, en fecha veintiuno de febrero de dos mil doce, derivado de diversas reuniones y tras la recopilación de la documentación necesaria, esta Procuraduría, en ejercicio de sus facultades, emitió el Acuerdo de Calificación sobre la existencia del posible problema sistémico, manifestándose en el cuarto párrafo del apartado de Calificación de dicho Acuerdo lo siguiente:

“V. Calificación

[...] se **advierte la existencia de elementos que devienen de la estructura misma del sistema tributario, los cuales si son actualizados por las autoridades fiscales federales, en específico por el Servicio de Administración Tributaria, implicarían una afectación no sólo en la esfera jurídica sino también económica de la generalidad o grupo o categoría de contribuyentes, como acontece con los importadores que participan de diversos ramos agrupados en la XXXXXX y en la XXXXXX, así como con los demás contribuyentes que pudieran ser afectados en sus derechos y garantías individuales en caso de que persista dicha problemática”.**

(Énfasis añadido).

Asimismo, en el punto segundo de dicho Acuerdo se solicitó al SAT que manifestara lo que a su derecho conviniera, pudiendo versar su respuesta sobre la existencia de la problemática y, en caso de aceptarla, sobre las medidas correctivas propuestas.

11. El día veintidós de marzo del año en curso las autoridades fiscales adscritas al SAT, en ejercicio de su derecho de audiencia, realizaron diversas manifestaciones en torno a la problemática aludida, mismas que serán analizadas en el apartado III de Consideraciones de la presente Recomendación.

12. Con fecha cinco de julio del presente año se recibió escrito formulado por la Asociación XXXXXX, en relación con el problema de carácter sistémico en comento, manifestando lo siguiente:

[...] nuestros Asociados han dado cuenta de que en el último año se han registrado al menos 20 casos de empresas importadoras que han enfrentado créditos fiscales derivados de una verificación de origen entendida con los exportadores o productores que emitieron y les proporcionaron un certificado de origen, sin haber sido notificados de la práctica de la verificación.

[...] en la gran mayoría de los casos la autoridad fiscal resolvió rechazar el trato arancelario preferencial debido a que las empresas exportadoras o productoras no atendieron debidamente el procedimiento de verificación de origen. Aparentemente, la falta de atención de los procedimientos deriva principalmente de: problemas procedimentales en las notificaciones; carencia de certeza jurídica respecto a los plazos legales otorgados para acreditar el carácter originario de los bienes bajo revisión; que los oficios inherentes a las verificaciones no se reciben por las personas correctas; desconocimiento del idioma español; desconocimiento de obligaciones establecidas por el tratado; desconocimiento de las consecuencias de la falta de atención a las verificaciones de origen; y desconocimiento de las pruebas documentales suficientes para acreditar el carácter originario de los bienes bajo revisión”.

13. En seguimiento a los acuerdos tomados en la referida reunión periódica, con fecha diez de julio de dos mil doce, esta Procuraduría emitió el oficio XXXXXX, mediante el cual requirió información y documentación al Lic. XXXXXX, Administrador XXXXXX del SAT, en el sentido de que informara si, derivado de los compromisos adquiridos y pláticas en dicha reunión, se ha dado lugar a la emisión de algún lineamiento o política que permita la atención de la problemática en comento, considerando las mesas de trabajo y análisis que se han llevado a cabo sobre la problemática citada en las que se ha resaltado la preocupación compartida y expresada por esta Procuraduría junto con ese Órgano Desconcentrado.

14. Al respecto, mediante oficios XXXXXX y XXXXXX de fechas dieciséis y diecinueve de julio de dos mil doce, respectivamente, el Lic. XXXXXX, Administrador XXXXXX en suplencia por ausencia del Administrador XXXXXX

del SAT, informó que, como resultado de los trabajos realizados de manera conjunta con esta Procuraduría en relación al tema materia de la presente, las Administraciones XXXXXX de XXXXXX, de XXXXXX, de XXXXXX y XXXXXX, todas ellas del Servicio de Administración Tributaria, establecieron, en forma conjunta, las políticas internas que dichas autoridades deberán observar en aquellos procedimientos de verificación de origen llevados a cabo a través de cuestionarios efectuados conforme a lo dispuesto por el artículo 506 apartado a. del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN), en los que el exportador y/o productor omitan dar respuesta a la autoridad, otorgando a los importadores mexicanos la oportunidad de ofrecer pruebas tendientes a acreditar el origen de las mercancías que importaron.

15. Con fecha 21 de agosto del presente año, se recibió el escrito de la Confederación XXXXXX en el que manifiestan que han sido afectados en sus derechos por los procedimientos de verificación de origen, motivo por el cual solicitan que sus manifestaciones se integren a la investigación que realiza esta Procuraduría sobre el mencionado tema.

II. PROBLEMA SISTÉMICO

A) SUJETOS OBLIGADOS

Diversos contribuyentes que en su calidad de importadores internan mercancías a territorio nacional, a las cuales debería corresponder trato arancelario preferencial, al amparo del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN).

B) AUTORIDADES INVOLUCRADAS

Del Servicio de Administración Tributaria, representado por el Lic. XXXXXX, los siguientes funcionarios:

- El Lic. XXXXXX / Administrador XXXXXX, y
- El Lic. XXXXXX / Administrador XXXXXX.

C) DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA SISTÉMICO

De conformidad con el procedimiento instruido por la Subprocuraduría de Análisis Sistemático y Estudios Normativos, el problema sistémico consiste, principalmente, en que diversos contribuyentes han manifestado que se han visto afectados en su carácter de importadores debido a que se les ha negado el trato arancelario preferencial de mercancías importadas al amparo de los Tratados de Libre Comercio celebrados por México, en específico del TLCAN, en virtud de que la autoridad fiscal lleva a cabo los procedimientos de verificación de origen de mercancías directamente con el productor o exportador en el extranjero sin haber sido notificados como importadores del referido procedimiento, causando una afectación a sus derechos fundamentales, como acontece con el derecho a ser oído y vencido en juicio y, por ende, la autoridad fiscal ha venido transgrediendo la garantía de audiencia de los particulares.

Aunado a lo anterior, otras prácticas administrativas que también conforman el referido problema sistémico son las siguientes: la autoridad fiscal notifica indebidamente el inicio de los mencionados procedimientos de verificación de origen al productor o exportador en el extranjero; según se ha podido constatar, en ocasiones se han entregado cuestionarios sin la traducción correspondiente, los cuales además no son entregados a las personas correctas debido a que la notificación se realiza por una empresa de mensajería privada; desconocimiento de las pruebas documentales suficientes para que el exportador mismo pueda acreditar el carácter originario de los bienes sujetos a revisión por la autoridad; así como rechazo o falta de valoración

debida de las pruebas por parte de la autoridad.

Asimismo el interés jurídico —e incluso legítimo— del que goza el importador en los procedimientos de verificación de origen, no es privilegiado por la autoridad fiscal debido a la falta de garantía de audiencia que dicha autoridad tiene la obligación de colmar, todo ello, en razón de que dicho interés surge desde el momento en que se vulnera o se afecta la esfera jurídica de la persona, en este caso, el interés de dicho importador en los referidos procedimientos, puesto que queda claro que el ejercicio de la facultad de la autoridad fiscal con el productor o exportador en el extranjero, tiene como pretensión determinarle posteriormente al importador créditos que se deriven de la negativa del trato arancelario preferencial.

D) DECLARATORIA DE EXISTENCIA DE PROBLEMA SISTÉMICO

Esta Procuraduría, a través del oficio núm. XXXXXX, emitido el día 31 de agosto del año en curso, por el Lic. Juan Carlos Roa Jacobo, Subprocurador de Análisis Sistemático y Estudios Normativos, dictaminó la existencia del problema sistémico consistente en la negativa a que el importador cuente con la posibilidad de manifestar lo que a su derecho convenga en el procedimiento de verificación de origen que se desarrolla únicamente ante el exportador o productor en el extranjero.

Lo anterior tiene como consecuencia que se niegue el trato arancelario preferencial de mercancías importadas al amparo de los Tratados de Libre Comercio, en específico del TLCAN. Dicha negativa es la conclusión que se configura anticipadamente, sin participación del importador y que, en un procedimiento diverso, seguido ya ante los importadores, provoca que se finquen créditos fiscales a cargo de éstos. De esta manera, se pone de manifiesto la transgresión al derecho fundamental de ser oído y vencido en juicio, violentándose el principio de seguridad jurídica y, en específico, la garantía de audiencia de los contribuyentes, en su calidad de importadores.

Este problema sistémico afecta a un sector de contribuyentes, como es el caso de los importadores, motivo por el cual amerita la atención de las autoridades fiscales, así como de esta Procuraduría, tomando en cuenta que precisamente para pugnar por la justicia fiscal para el contribuyente es que el legislador estimó pertinente crear un organismo en el Estado Mexicano que trabajara en favor del respeto irrestricto de los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos, promoviendo la corrección de aquellas prácticas que pudieran estar causando afectaciones, perjuicios o vulneración a los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Ante esta Procuraduría acudieron diversos contribuyentes en su calidad de importadores, como lo son los agrupados en la Cámara XXXXXX en la Confederación XXXXXX, en la Asociación, entre otros, para realizar diversas manifestaciones en torno a las afectaciones que se les provocan, tal y como se desprende del proceso de investigación y análisis que consta en el expediente de mérito, abierto por este organismo, a través de la Subprocuraduría de Análisis Sistemático y Estudios Normativos. Dichas manifestaciones deben ser atendidas, buscando que las autoridades fiscales puedan llevar a cabo la corrección de la situación traída a la atención de esta Procuraduría, mediante la implementación de los mecanismos necesarios para tal efecto.

Al respecto —como se ha señalado con antelación—, el reconocimiento de la problemática en cuestión, así como la preocupación por la solución del mismo, son compartidos por esta Procuraduría y por las autoridades fiscales, quienes también han manifestado una actitud solidaria para brindar a los contribuyentes una verdadera justicia fiscal en el tema de que se trata, por lo que a la fecha se advierte la voluntad para la atención a la problemática que planteó en su oportunidad esta Procuraduría.

E) CONSECUENCIAS DE LA PROBLEMÁTICA

Para los contribuyentes involucrados, en su calidad de importadores, el problema sistémico objeto de la presente significa consecuencias de carácter jurídico y económico.

La consecuencia de tipo jurídico consiste en que el principio de seguridad jurídica se vulnera por no otorgarse garantía de audiencia al importador, debido a que nunca tuvo conocimiento del procedimiento que la autoridad fiscal inició contra su exportador o proveedor en el extranjero, por lo que la esfera jurídica del importador es transgredida. A juicio de esta Procuraduría, dicha garantía no es observada, en la medida en la que el derecho fundamental a ser oído y vencido en juicio de manera previa, a fin de encontrarse en posibilidad de manifestar lo que a su derecho convenga, se hace nugatorio, al no tener conocimiento de que la autoridad está llevando a cabo un procedimiento de verificación de origen de mercancías importadas con su proveedor o exportador en el extranjero. En estas condiciones, la intervención y participación del importador sólo se actualiza hasta que, posteriormente —y ya con la preconfigurada determinación de que la mercancía no es originaria de la zona de libre comercio—, la autoridad fiscal inicia un diverso procedimiento directamente con el importador, a través del cual se le finca el crédito fiscal correspondiente.

En efecto, la falta de garantía de audiencia al importador en el procedimiento de verificación de origen por el que se determina que a la mercancía no le corresponde trato arancelario preferencial —entendido únicamente con el proveedor o exportador extranjero—, tiene también una consecuencia de carácter patrimonial o económica, debido a que a los importadores se les fincan créditos fiscales por haber supuestamente omitido el pago del impuesto general de importación, cuotas compensatorias, impuesto al valor agregado y derechos de trámite aduanero, determinándoles adicionalmente multas y recargos.

Lo anterior, pone nuevamente de manifiesto que los contribuyentes importadores cuentan con interés jurídico y legítimo para defender su situación económica y jurídica frente a estos procedimientos, debido a que es a ellos a quienes les son determinados créditos fiscales sin haber tenido participación en la verificación. Por ello, resulta indispensable que la autoridad fiscal reconozca la afectación que sufre el importador ante la falta de la garantía de audiencia en los mencionados procedimientos, y la posibilidad de defenderse ante tales actuaciones.

En este sentido, debe apreciarse que —tal y como fue manifestado en la Reunión Periódica con autoridades fiscales, así como en las actuaciones que obran en el expediente respectivo— los importadores únicamente solicitan que se les otorgue la oportunidad de intervenir en un procedimiento en el que su participación es importante para las propias autoridades fiscales, pues se encuentran en posibilidad de aportar elementos relacionados con el fondo de la problemática —la determinación sobre el origen de la mercancía—, independientemente de que cuentan con un interés legítimo para participar en el procedimiento, pues de la conclusión a la que se arribe en torno al origen de los bienes importados, depende la determinación de créditos fiscales a cargo del propio importador. Así, estos contribuyentes pueden coadyuvar con la autoridad fiscal y, adicionalmente, evitar la afectación que se les provoca cuando no se les permite participar en el procedimiento de verificación de origen.

El impacto de las referidas consecuencias —tanto jurídicas como económicas— afecta negativamente a todos los importadores en el país que internan mercancías al amparo de tratados de libre comercio —y, destacadamente, el TLCAN— cuando sus proveedores en el extranjero son sujetos de procedimientos de verificación de origen por parte del SAT. Todo ello, con independencia a que pertenezcan, o no, a un sector empresarial específico.

F) ASPECTOS GENERALES

El problema sistémico planteado involucra aspectos regulatorios previstos en el TLCAN, así como en la Resolución por la que se establecen las reglas de carácter general relativas a la aplicación de las disposiciones en materia aduanera del Tratado de Libre Comercio de América del Norte.²

Por otra parte, aunado a los aspectos jurídicos, la presente problemática también involucra aspectos económicos vinculados a la actividad comercial en el país, pues el actuar de la autoridad afecta la libre circulación de las mercancías a las que debería corresponderles un trato arancelario preferencial —si se comprueba su origen o contenido regional, aspecto éste en el que los importadores pueden aportar elementos probatorios esenciales—. Lo anterior, en razón de que negar dicho tratamiento de manera posterior al despacho de las mercancías, determinando créditos fiscales a importadores que sí podrían acreditar el origen de la mercancía, y sin que éstos puedan participar en los procedimientos respectivos, tiene como efecto adicional el que se desincentive la internación y la posterior comercialización de las mercancías en el mercado nacional al amparo de los Tratados de Libre Comercio, en específico del TLCAN.

G) CASOS DOCUMENTADOS

Derivado del análisis e investigación llevada a cabo por esta Procuraduría, en ejercicio de sus atribuciones, se obtuvieron copias simples relativas a los procedimientos de verificación de origen que lleva a cabo el SAT con el exportador o productor en el extranjero, en los que se desprende que en ningún momento se otorga garantía de audiencia al importador en el desarrollo de los mismos.

Aunado a lo anterior, este organismo descentralizado también cuenta con copias simples de resoluciones definitivas relativas a casos en los que el SAT ha fincado créditos fiscales al importador, derivado de la previa negativa al trato preferencial tras el procedimiento de verificación de origen efectuado ante el exportador o productor en el extranjero. En estos casos, se aprecia que la propia autoridad incluye entre sus consideraciones la negativa del trato arancelario preferencial, como premisa para sustentar la determinación de créditos fiscales a cargo del importador, sin que conste en dichas resoluciones que se le hubiera dado la oportunidad al importador de conocer el procedimiento que se llevó a cabo con el exportador.

Además, tras la celebración de diversas reuniones y mesas de trabajo, se confirma que un sector de contribuyentes, importadores de diversos sectores empresariales, han manifestado su interés por la problemática de que se trata.

Algunos de los sectores que han sido afectados y, por ello, han traído la presente problemática a la atención de esta Procuraduría, son el XXXXXX, el de distribución de XXXXXX y, de acuerdo con diversos representantes de importadores mexicanos que se han manifestado ante este organismo descentralizado, se considera que el problema no es exclusivo de un sector en particular.

Resulta preciso señalar que esta Procuraduría no pretende obstaculizar la facultad fiscalizadora y demás atribuciones conferidas por ley a las autoridades involucradas para garantizar el cumplimiento y desarrollo de los fines del Estado, sino que el análisis e investigación en comento se realizaron en ejercicio de las facultades propias de este organismo descentralizado, y con el ánimo de contribuir al mejoramiento del desempeño

²El artículo 506 en su numeral 1 del referido Tratado establece en su parte conducente lo siguiente:

"1. Para determinar si un bien que se importe a su territorio proveniente de territorio de otra Parte califica como originario, una Parte podrá, por conducto de su autoridad aduanera, verificar el origen sólo mediante:

a. cuestionarios escritos dirigidos a los exportadores o a los productores en territorio de otra Parte;

b. visitas de verificación a las instalaciones de un exportador o de un productor en territorio de otra Parte, con el propósito de examinar los registros a los que se refiere el Artículo 505(a) e inspeccionar las instalaciones que se utilicen en la producción del bien; u

[...]."

Por su parte, la regla 52 de la Resolución por la que se establecen las reglas de carácter general relativas a la aplicación de las disposiciones en materia aduanera del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, señala en lo particular lo siguiente: "Para efectos de verificar el origen de un bien importado a territorio nacional, la autoridad aduanera podrá requerir que el importador voluntariamente obtenga y proporcione información escrita, proporcionada voluntariamente por el productor o exportador del bien en el territorio de otra de las Partes, en cuyo caso la omisión o negativa del importador para obtener y proporcionar dicha información no se considerará como omisión del exportador o productor de proporcionar la información, ni constituirá base suficiente para negar trato arancelario preferencial al bien."

de las funciones de la autoridad para que éstas se desarrollen siempre en un marco de legalidad, respeto y garantía de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Por último, cabe destacar que la labor de análisis e investigación de esta Procuraduría es el resultado de mesas de trabajo y de actividades de búsqueda propias que le permitieron analizar puntualmente la problemática de referencia, a fin de comprenderla, delimitarla y dimensionar sus efectos; todo ello, con el propósito de estar en posibilidades de emitir la presente Recomendación.

Con motivo de lo antes mencionado, se emiten las siguientes:

III. CONSIDERACIONES

1. Argumentos del informe de las autoridades.

En respuesta al Acuerdo de Calificación emitido por esta Procuraduría, las autoridades fiscales involucradas mediante oficio número XXXXXX del veintidós de marzo del año en curso, recibido por este organismo el mismo día, manifestaron lo siguiente:

“Uno de los principales objetivos de los tratados de libre comercio, es que las partes contratantes no discriminen entre los productores nacionales y los productores extranjeros en el comercio de servicios, de mercado público y de inversiones; para tal efecto se establecen las reglas de origen, las cuales permiten a las partes determinar cuáles bienes son originarios, es decir, que se producen en la región del tratado y, por ende, son susceptibles de recibir trato arancelario preferencial.

En el caso específico del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (en adelante TLCAN), el artículo 506, numeral 1, inciso a) establece que para determinar si un bien que se importe a un territorio proveniente del territorio de otra parte califica como originario, una parte podrá, por conducto de sus autoridades competentes, verificar el origen de las mercancías, lo cual podrá hacer mediante cuestionarios escritos dirigidos a los exportadores o a los productores en territorio de otra Parte; teniendo que en términos del propio artículo 506, numeral 9, el resultado de dicha verificación debe constar en una resolución escrita que incluirá las conclusiones de hecho y el fundamento jurídico de la determinación correspondiente, que, se precisa, puede ser en el sentido de que no procede el trato arancelario preferencial.

El artículo 506, numeral 1 del TLCAN señala expresamente lo siguiente:

“Artículo 506. Procedimientos para verificar el origen

1. Para determinar si un bien que se importe a su territorio proveniente de territorio de otra Parte califica como originario, una Parte podrá, por conducto de su autoridad aduanera, verificar el origen sólo mediante:

a. Cuestionarios escritos dirigidos a los exportadores o a los productores en territorio de otra Parte;

visitas de verificación a las instalaciones de un exportador o de un productor en territorio de otra Parte, con el propósito de examinar los registros a los que se refiere el Artículo 505(a) e inspeccionar las instalaciones que se utilicen en la producción del bien; u

c. otros procedimientos que acuerden las Partes.

...”

(Énfasis añadido).

*De la disposición anterior se desprende que [sic] **conformidad con el propio TLCAN el importador no es parte de los procedimientos para verificar el origen de mercancías**, ya que éstos se llevan a cabo con los exportadores o productores.*

En línea con lo anterior, el numeral 11 del artículo 506 del TLCAN dispone:

...

11.Cada una de (sic) Partes dispondrá que cuando la misma determine que cierto bien importado a su territorio no califica como originario de acuerdo con la clasificación arancelaria o con el valor aplicado por la Parte a uno o más materiales utilizados en la producción del bien, y ello difiera de la clasificación arancelaria o del valor aplicados a los materiales por la Parte de cuyo territorio se ha exportado el bien, la resolución de esa Parte no surtirá efectos hasta que la notifique por escrito tanto al importador del bien como a la persona que haya llenado y firmado el certificado de origen que lo ampara.

..."

En este sentido, con el contenido del citado numeral 11 del artículo 506 del TLCAN **se confirma que el importador no es parte en el procedimiento de verificación de origen según el propio TLCAN, ya que éste se dirige al productor o al exportador de los bienes** por ser quien expide el certificado de origen, y por tanto, quien se responsabiliza por el mismo, por lo que únicamente el TLCAN contempla que se notifique por escrito la resolución de origen en la que se niegue el trato arancelario preferencial tanto al importador del bien como a la persona que haya llenado y firmado el certificado de origen que lo ampara.

Consecuentemente, al tratarse de un procedimiento ajeno al importador, en principio, está imposibilitado para acreditar si un bien es originario o no, ni tampoco puede defender la validez del certificado de origen, atacar los posibles vicios en que pudiera incurrir la autoridad aduanera al desahogarlo.

Con independencia de ello, el tratado en sus artículos 506, párrafo 12 y 509, le otorga al importador la **posibilidad de obtener, previamente a la importación, una resolución anticipada en la que se garantice que si con posterioridad el certificado de origen es determinado como inválido, dicha determinación no le será aplicada.**

No obstante que el TLCAN no considera la intervención del importador en el procedimiento de verificación de origen, las reglas de carácter general relativas a la aplicación de las disposiciones en materia aduanera de dicho tratado establecen la posibilidad para la autoridad, en caso que estime conveniente, para que requiera al importador que aporte información para verificar el origen de los bienes importados a territorio nacional.

Existen casos en los que en el procedimiento de verificación de origen los productores o exportadores de las mercancías son omisos en dar respuesta a los cuestionarios que la autoridad fiscal les formuló para tales efectos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 506 numeral 1, inciso a) del TLCAN, y reglas 39, fracción 11, 47 y 48 de las reglas de carácter general relativas a la aplicación de las disposiciones en materia aduanera de dicho tratado; cuya consecuencia legal, de acuerdo a la precitada regla 48, segundo párrafo, es que la autoridad determinará que no procede el trato arancelario preferencial y con ello una posible determinación al importador por omisión de contribuciones al introducir al territorio nacional dichos bienes.

Ahora bien, en tales casos, ante la falta de respuesta por parte de los productores y exportadores de la mercancía, **la autoridad fiscal considera otorgar a los importadores de ésta, la oportunidad de aportar pruebas con las que puedan acreditar que son originarias de la región del TLCAN,** y por ende susceptibles de recibir el trato arancelario preferencial.

En este caso, lo procedente será aplicar lo dispuesto en la regla 52 de la "RESOLUCIÓN por la que se establecen las reglas de carácter general relativas a la aplicación de las disposiciones en materia aduanera del Tratado de Libre Comercio de América del Norte", publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de septiembre de 1995,

“52. Para efectos de verificar el origen de un bien importado a territorio nacional, la autoridad aduanera podrá requerir que el importador voluntariamente obtenga y proporcione información escrita, proporcionada voluntariamente por el productor o exportador del bien en el territorio de otra de las Partes, en cuyo caso la omisión o negativa del importador para obtener y proporcionar dicha información no se considerará como omisión del exportador o productor de proporcionar la información, ni constituirá base suficiente para negar trato arancelario preferencial al bien.”

Sin embargo, esta autoridad fiscal considera que éste no constituye un problema sistémico.

En el caso concreto, el Acuerdo por el que esa H. Procuraduría califica la existencia de un problema sistémico tiene como materia objeto de la calificación lo siguiente:

“Es materia del presente acuerdo de calificación la problemática consistente en que diversos contribuyentes han manifestado que se han visto afectados en su carácter de importadores debido a que se les ha negado el trato arancelario preferencial de mercancías importadas al amparo de los Tratados de Libre Comercio, en específico del TLCAN, en virtud de que la autoridad fiscal lleva a cabo los procedimientos de verificación de origen de mercancías directamente con el proveedor en el extranjero sin haber sido notificados como importadores del referido procedimiento, causando una posible afectación a sus derechos fundamentales”

Por su parte, en el punto “PRIMERO” del Acuerdo de Calificación de Problema Sistémico se resolvió lo siguiente:

“Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente califica la existencia de un problema sistémico derivado de la realización del procedimiento de verificación de origen, como resultado de que la autoridad fiscal omite notificar al importador, a pesar de tener un interés legítimo y jurídico para intervenir en dicho procedimiento, lo cual afecta su garantía de audiencia, así como los derechos que debe gozar como contribuyente, tal como se describió en el desarrollo del presente.

Con lo antes expuesto, y de conformidad con el artículo 73 de los Lineamientos de referencia se estima que la problemática en análisis afecta a una generalidad de contribuyentes, en específico importadores, como consecuencia de la estructura del sistema tributario mexicano, trascendiendo a la relación jurídico tributaria de la autoridad hacendaria y el importador.”

De lo anteriormente transcrito se colige que el supuesto problema sistémico se hace consistir en la aplicación por parte de estas Unidades Administrativas del Servicio de Administración Tributaria del artículo 506 numerales 1, inciso a) y 11 del TLCAN, en relación con las reglas 39, fracción II, 47 y 48 de las reglas de carácter general relativas a la aplicación de las disposiciones en materia aduanera de dicho tratado, consistente en que tratándose del procedimiento de verificación de origen mediante cuestionarios dirigidos a los productores o exportadores de mercancía, cuando éstos son omisos en dar respuesta, la autoridad fiscal no notifica al importador la resolución en la que determina que no procede el trato arancelario preferencial.

Al respecto, estas Administraciones Generales consideran que en el presente caso no se actualiza un problema sistémico, toda vez que la resolución de origen que emite la autoridad fiscal negando el trato arancelario preferencial se encuentra prevista en forma específica en un tratado internacional del que México es Parte, así como en un ordenamiento de ley; más aún, el propio TLCAN en sus artículos 506, numeral 12, y 509 prevé un mecanismo para salvaguardar las garantías del importador, y que consiste en que previamente a la importación puede obtener una resolución anticipada que le garantice el que si con posterioridad el certificado de origen es determinado como inválido, dicha determinación no le será aplicada.

Bajo ese contexto, es dable afirmar que en el asunto que nos ocupa no existe un problema sistémico, pues un procedimiento de verificación de origen y la resolución de negativa de trato arancelario preferencial, que en su caso, recaiga a éste, en la que el importador no es parte, es un tema específico de aplicación de un tratado internacional y de las disposiciones fiscales vigentes.

No es obstáculo para concluir lo anterior que esa H. Procuraduría señale al emitir el Acuerdo de Calificación de Problema Sistémico, se afecta de manera general a un sector de contribuyentes, en la medida que como ha

quedado establecido no existe el multicitado problema, y por ello el perjuicio que se le pudiera ocasionar a un sector de contribuyentes no puede ser atribuido a esta autoridad fiscal por la sola aplicación del TLCAN y las reglas atinentes al mismo.

No obstante lo anteriormente vertido, se reitera que **en aquellos supuestos en que como resultado del procedimiento de verificación de origen, los productores o exportadores de las mercancías sean omisos en dar respuesta a los cuestionarios enviados por la autoridad fiscal, esta autoridad concederá a los importadores de la mercancía el beneficio de aportar dentro de dicho procedimiento las pruebas que acrediten que efectivamente tales mercancías son originarias de la región del TLCAN;** lo anterior, de conformidad con lo dispuesto en la Regla 52 de la "RESOLUCIÓN por la que se establecen las reglas de carácter general relativas a la aplicación de las disposiciones en materia aduanera del Tratado de Libre Comercio de América del Norte", publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de septiembre de 1995.

En virtud de lo anterior, es claro que en el presente asunto no existe el problema sistémico calificado por esa H. Procuraduría; sin embargo, **esta autoridad instrumentará un mecanismo para que los importadores puedan aportar pruebas para acreditar el origen de las mercancías, según lo expuesto".**

(Énfasis Añadido)

2. Consideraciones de la Procuraduría

A) Se afecta el derecho fundamental del importador a ser oído y vencido en juicio de manera previa, vulnerando la garantía de audiencia en el procedimiento de verificación de origen.

En el presente caso, esta Procuraduría ha apreciado la existencia de un problema sistémico, el cual se suscita con motivo de la contravención o afectación de postulados normativos generales que trascienden al sistema tributario en su totalidad.

En efecto, para este organismo descentralizado se está contraviniendo un postulado normativo general, de carácter básico y esencial, que impacta a la totalidad del sistema tributario, no sólo en los principios y derechos que consagra la normatividad aduanera aplicable, sino inclusive en el contexto constitucional en el que descansa nuestro Estado de Derecho, al establecer que cualquier persona debe gozar de la garantía de audiencia para estar en aptitud de defender sus intereses respecto de aquellos actos que afecten o potencialmente transgredan sus esferas jurídica y económica.

Lo anterior, inclusive, atendiendo a lo reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de las tesis aislada de rubro "ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL (AUDIENCIA GARANTIA DE)", en la que se establece que: "El derecho de la audiencia a que se refiere el artículo 14 constitucional, debe tener lugar dentro del procedimiento que antecede a la sanción".³

Al respecto, resulta inconcuso que en todo acto de autoridad debe velarse por el otorgamiento de garantía de audiencia al gobernado, lo que en el presente caso se debe entender referido también al importador, tomando en cuenta que, normalmente, no se le había venido dando participación en el procedimiento de verificación de origen, y ello a pesar de que las consecuencias por la determinación de que la mercancía no es originaria de la zona de libre comercio, recaen en la esfera jurídica y patrimonial del propio importador, por ser éste quien finalmente tendrá que cubrir los créditos fiscales que se liquiden tras la negativa del trato arancelario preferencial.

³Tesis aislada, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Quinta Época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación, página 975, y en cuyo rubro se señala: "ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL (AUDIENCIA GARANTIA DE)".

En este sentido, un procedimiento de verificación de origen en el que no pudiera tener participación el importador se torna nugatorio de la garantía de audiencia prevista en nuestra Carta Magna, pues provoca que el contribuyente, en su calidad de importador, deba soportar una afectación jurídica y un perjuicio económico, como anteriormente se ha precisado en la presente Recomendación.

En efecto, no debe perderse de vista que, cuando finalmente se despliega la actuación estatal frente al importador a través de un posterior y diverso procedimiento de fiscalización, ello se realiza ya con la preconfigurada conclusión de que la mercancía no es originaria y, por ende, no le corresponde trato arancelario preferencial, según se desprende de un primer procedimiento de verificación de origen, seguido ante el productor o exportador, sin la participación del importador. Lo anterior evidentemente afecta las esferas jurídica y económica del contribuyente que efectuó la importación.

Por lo anteriormente expuesto, se aprecia que se está afectando un postulado normativo general, como lo es la garantía de audiencia, con trascendencia a la generalidad de los contribuyentes, en su calidad de importadores, considerando que se actualiza la vulneración de derechos fundamentales —en específico, el derecho a ser oído y vencido en juicio de manera previa—, en los términos en los que ello es contemplado por el artículo 73 de los citados Lineamientos y artículo 2, fracción XI de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, al regular los casos en los que se actualiza un problema sistémico a cuya solución se vincula a esta Procuraduría.

Las autoridades involucradas citan el artículo 506 del TLCAN y manifiestan que de dicha disposición se desprende que el importador no es parte de los procedimientos para verificar el origen de mercancías, ya que éstos se llevan a cabo con los exportadores o productores. No obstante —a juicio de este organismo—, la posibilidad de efectuar procedimientos de verificación de origen no riñe con la posibilidad de otorgar al importador garantía de audiencia dentro de dicho procedimiento, tomando en cuenta que es a éste a quien finalmente impactará la determinación de créditos fiscales, cuando eventualmente se llegara a negar el trato arancelario preferencial, lo cual acredita que resulta indispensable que el importador cuente con una oportunidad para participar en el procedimiento —y ello, inclusive, resulta benéfico para la propia autoridad, que contaría con un actor coadyuvante que le permitirá concluir de manera categórica sobre el origen de la mercancía importada—.

Por otra parte, las autoridades involucradas manifiestan que el *“[...] numeral 11 del artículo 506 del TLCAN [...] únicamente [...] contempla que se notifique por escrito la resolución de origen en la que se niegue el trato arancelario preferencial tanto al importador del bien como a la persona que haya llenado y firmado el certificado de origen que lo ampara”*. A juicio de esta Procuraduría, dichos argumentos evidencian la realidad de la problemática que nos ocupa —es decir, que el importador no goza del derecho a ser oído y vencido en juicio de manera previa—, haciéndose nugatoria la garantía de audiencia en el procedimiento de verificación de origen, la cual es prevista a favor de todo gobernado por nuestra Carta Magna, no siendo óbice para su atención el hecho de que el procedimiento se establezca en un instrumento supranacional, pues aun los tratados internacionales se encuentran vinculados en cuanto a su contenido, a fin de cumplir los postulados protectores de derechos que se contemplan en la Constitución General.

El otorgamiento de garantía de audiencia a los particulares que se ven afectados por los actos de autoridad no debe ser visto como una carga o como una cuestión que debe restringirse a determinados supuestos, como sucede en aquellos casos a los que alude la autoridad fiscal. Por el contrario, no solo es un instrumento para la salvaguarda de los derechos de los particulares, sino que, en el caso concreto, es una forma de obtener los fines que se propone la administración tributaria.

En efecto, a final de cuentas, lo que la autoridad fiscal busca es desentrañar la verdad fáctica y jurídica sobre el origen de las mercancías importadas al amparo del TLCAN y, ante la propia dificultad implícita en el hecho de verificar el origen ante actores que se encuentran fuera del Territorio Nacional, acudir ante el importador — eventual destinatario de las consecuencias de la verificación—, respetando con ello su derecho a salvaguardar su esfera jurídica y patrimonial, también constituye una oportunidad invaluable para conocer la realidad de los hechos y actuar en consecuencia.

Por ende, esta Procuraduría no sólo aprecia una práctica que se ha estado traduciendo en afectación a los derechos de los contribuyentes importadores, sino un área de oportunidad para cumplir de mejor manera con las finalidades de los procedimientos de fiscalización que se desarrollan. En este sentido, no se aprecia una razón que justifique limitar el otorgamiento de garantía de audiencia a determinados casos, o que permita aceptar que la vista al importador puede ser algo excepcional o proveniente de una concesión graciosa.

Por otra parte, mencionan las autoridades involucradas que “[...] al tratarse de un procedimiento ajeno al importador, en principio, está imposibilitado para acreditar si un bien es originario o no, ni tampoco puede defender la validez del certificado de origen, [...]”, agregando que “... el tratado en sus artículos 506, párrafo 12 y 509, le otorga al importador la posibilidad de obtener, previamente a la importación, una resolución anticipada en la que se garantice que si con posterioridad el certificado de origen es determinado como inválido, dicha determinación no le será aplicada.” Al respecto, esta Procuraduría considera que, aunque el importador puede hacer uso de esta posibilidad, se estima que es una mera cuestión incidental, previa al procedimiento de verificación de origen, por lo que tal cuestión no sustituye el derecho del contribuyente importador a intervenir en el procedimiento de verificación de origen, a fin de manifestar lo que a su derecho convenga.

Considerando estas razones, es claro que la problemática apuntada no se reduce a un mero aspecto de aplicación, sino que, en virtud de lo expuesto, la misma trasciende a los postulados generales que prevé nuestra Carta Magna, a la cual debe ajustarse armónicamente toda la normatividad, tal y como se desprende de los criterios jurisprudenciales emitidos por nuestros tribunales .

Cabe señalar que, como bien lo indica la misma autoridad fiscal en la respuesta al Acuerdo de Calificación que emitió esta Procuraduría, al día de hoy, la normatividad aplicable al procedimiento de verificación de origen no prevé al importador como parte en el desarrollo de dicho procedimiento, ante lo cual este organismo aprecia que deben tomarse las medidas necesarias para permitir su participación —tal y como ya contempla hacerlo la autoridad hacendaria a través de los lineamientos que ha adoptado, y a los cuales se hace referencia a lo largo de la presente Recomendación—.

Justamente por el estado en el que se encuentra la normatividad aplicable, y por ser cierto lo afirmado por la autoridad fiscal, en el sentido de que las disposiciones del TLCAN únicamente contemplan que el procedimiento de verificación de origen debe seguirse ante el productor o exportador —no por ello excluyendo la posibilidad de dar participación al importador—, es que esta Procuraduría ha arribado a la convicción, previamente apuntada, de que se está, definitivamente, ante un problema sistémico. Lo anterior, pues las normas que se refieren a la situación traída a la atención de este organismo descentralizado no otorgan mecanismos efectivos de solución para los contribuyentes que se enfrentan a la problemática señalada, por lo que la adopción de escenarios no contemplados por el TLCAN —pero tampoco prohibidos por dicho Tratado, en referencia a la posibilidad de dar participación al importador en el procedimiento de verificación de origen— había

⁶Tesis Aislada P. IX/2007, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Novena Época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXV, correspondiente al mes de abril de 2007, página 6, y en cuyo rubro y texto se señala: “TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL. La interpretación sistemática del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos permite identificar la existencia de un orden jurídico superior, de carácter nacional, integrado por la Constitución Federal, los tratados internacionales y las leyes generales. Asimismo, a partir de dicha interpretación, armonizada con los principios de derecho internacional dispersos en el texto constitucional, así como con las normas y premisas fundamentales de esa rama del derecho, se concluye que los tratados internacionales se ubican jerárquicamente abajo de la Constitución Federal y por encima de las leyes generales, federales y locales, en la medida en que el Estado Mexicano al suscribirlos, de conformidad con lo dispuesto en la Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados entre los Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales y, además, atendiendo al principio fundamental de derecho internacional consuetudinario “pacta sunt servanda”, contrae libremente obligaciones frente a la comunidad internacional que no pueden ser desconocidas invocando normas de derecho interno y cuyo incumplimiento supone, por lo demás, una responsabilidad de carácter internacional”. El precedente respectivo se identifica en los siguientes términos: “Amparo en revisión 120/2002. Mc. Cain México, S.A. de C.V. 13 de febrero de 2007. Mayoría de seis votos. Disidentes: José Ramón Cossío Díaz, Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas, José de Jesús Guidino Pelayo y Juan N. Silva Meza. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Andrea Zambrana Castañeda, Rafael Coello Cetina, Malkah Nobigrot Kleinman y Maura A. Sanabria Martínez.

venido quedando sometida a la discrecionalidad de la autoridad hacendaria y a la eventual ubicación del caso concreto en disposiciones administrativas de aplicación excepcional.

Como más adelante será precisado, la autoridad hacendaria se ha mostrado sensible frente a la problemática aludida⁵ y, a pesar de discrepar con esta Procuraduría en torno a la existencia de un problema sistémico como tal, ha ofrecido —y concretado, a través de lineamientos aplicables al caso— conceder a los importadores la oportunidad de aportar pruebas que puedan acreditar el origen de las mercancías importadas al amparo del TLCAN, lo que constituye una acción positiva, encaminada a salvaguardar los derechos de los contribuyentes, otorgarles certeza jurídica y disminuir el margen discrecional con el que se contaba para decidir si se otorgaba, o no, con la posibilidad de ser oído y participar en un procedimiento que directamente afecta al importador.

Dado que la problemática objeto de la presente Recomendación es de carácter sistémico, y dado que tiene su origen en disposiciones amplias del TLCAN, la mejor solución posible probablemente derivaría de la eventual modificación a los términos del propio Tratado, o bien, a disposiciones legales, a fin de que se elimine la inseguridad jurídica que enfrentan los contribuyentes importadores, y se dejen de vulnerar sus derechos.

No obstante lo anterior, la propuesta de esa autoridad en el sentido de que “[...] *en aquellos supuestos en que como resultado del procedimiento de verificación de origen, los productores o exportadores de las mercancías sean omisos en dar respuesta a los cuestionarios enviados por la autoridad fiscal, esta autoridad concederá a los importadores de la mercancía el beneficio de aportar dentro de dicho procedimiento las pruebas que acrediten que efectivamente tales mercancías son originarias de la región del TLCAN [...]*”, a juicio de esta Procuraduría, resulta desde luego viable y pone de manifiesto la buena disposición de la autoridad fiscal para solucionar la existencia de la problemática que nos ocupa.

Sin embargo, este organismo descentralizado no deja de expresar su inquietud en torno al carácter vinculatorio o discrecional del mecanismo de solución al que se refiere la autoridad hacendaria. A juicio de esta Procuraduría, en lo que se refiere a la participación que les pudiera corresponder a los contribuyentes importadores en el procedimiento de verificación de origen, el derecho fundamental de éstos a la audiencia previa es tutelado de mejor manera en la medida en la que se disminuya o se elimine el margen discrecional con el que se cuenta para la aplicación de dicha alternativa de solución.

De esta manera, lo manifestado por esa autoridad en el sentido de que “[...] *instrumentará un mecanismo para que los importadores puedan aportar pruebas para acreditar el origen de las mercancías [...]*”, al igual que el establecimiento de políticas conjuntas a que se refiere la autoridad en su último informe, derivadas de los trabajos que este organismo instrumentó con dichas autoridades, deben entenderse como acciones encaminadas a procurar no sólo la efectiva tutela de la garantía de audiencia del importador, sino también la seguridad jurídica inherente al establecimiento de procedimientos y plazos a través de los cuales dejen de afectarse los derechos fundamentales de los contribuyentes.

a) Principio pro homine.

Por otra parte, esta Procuraduría, considera oportuno manifestar que en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se prevé el principio jurídico *pro homine* o pro persona. Al respecto, el Poder Judicial de la Federación ha sostenido que “[el] principio *pro homine*, incorporado en múltiples tratados internacionales, es un criterio hermenéutico que coincide con el rasgo fundamental de los derechos humanos, por virtud del cual **debe estarse siempre a favor del hombre e implica que debe acudirse a la norma más amplia o a la interpretación extensiva cuando se trata de derechos protegidos** y, por el contrario, a la norma o a la

⁵De ello da testimonio su reconocimiento al hecho de que los procedimientos de verificación de origen representan un problema que afecta a los importadores del país, tal y como fue expresado, en primer lugar, por el propio Jefe del SAT, en la reunión de Comercio Industrial del Senado de la República y, en segundo lugar, en la Reunión Periódica del 6 de diciembre de 2011, celebrada con esta Procuraduría.

interpretación más restringida, cuando se trata de establecer límites a su ejercicio”⁶. Asimismo, se ha sostenido que “las normas en materia de derechos humanos se interpretarán de conformidad con la Carta Magna y con los tratados internacionales de la materia, **procurando favorecer en todo tiempo a las personas con la aplicación más amplia**”⁷.

A juicio de esta Procuraduría, es necesario que dicho principio trascienda en el actuar de todas las autoridades —incluyendo desde luego a las fiscales—. En este sentido, la aplicación mecánica de las normas, sin reparar en que ello puede tener como consecuencia la lesión de los derechos de los particulares, es una postura que debe ser proscrita de nuestro régimen jurídico. Desde luego, el texto de la norma es trascendente y básico para su correcta aplicación, pero debe distinguirse la diferencia entre actuar contra la norma —supuesto que de ninguna manera se busca promover en la presente Recomendación— y actuar conforme a ella, complementando tal cuestión con una actuación que, sin ser contraria al texto de la norma y sin estar prohibida, sí se encamina a salvaguardar los derechos, en el caso en concreto, de los contribuyentes importadores.

Vivimos en una sociedad que se asume responsable y consciente del respeto al ser humano, lo cual implica un reto y un esfuerzo para el Estado, encaminado a garantizar los derechos fundamentales. En este sentido, en el caso que nos ocupa, esta Procuraduría como organismo del Estado Mexicano, busca que las autoridades fiscales tiendan a una aplicación de las disposiciones jurídicas conducentes a través de una interpretación armónica, extensiva y sistemática, con observancia siempre de los derechos fundamentales y que, sin perjuicio del interés general, garantice esos derechos a toda persona, por lo que en ese sentido deben elaborarse las propuestas o alternativas de solución que puedan prever las autoridades.

En el presente caso, partiendo de la premisa de que las disposiciones del TLCAN efectivamente no obligan a que se otorgue al importador la oportunidad de participar en el procedimiento de verificación de origen, debe repararse en que tal situación tampoco se encuentra prohibida por las disposiciones aplicables y, en cambio, sí vendría ordenada por nuestra Constitución, que eleva al más alto rango la garantía de audiencia, y que ordena favorecer la interpretación que más beneficie los derechos de las personas.⁸

En tal virtud, sin pretender suplir los juicios que corresponden a otras instancias, esta Procuraduría insiste en la necesidad de que la aplicación de la ley, materializada en los actos de las autoridades fiscales, se materialice tomando en cuenta los principios generales y fundamentales consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como lo es el principio *pro homine*.

En este sentido, se puede apreciar que, al dar preeminencia a lo dispuesto de manera aislada por el artículo 506 del TLCAN, sin reparar en las actuaciones que, no estando prohibidas, podrían llevarse a cabo para salvaguardar las garantías que consagra la Ley Fundamental, no corresponde al paradigma que ahora inspira al artículo 1o. constitucional, evidenciando que no se está procurando la tutela más amplia que debe corresponder a los contribuyentes importadores.

b) Interés jurídico y legítimo.

Si bien a la fecha no existe disposición legal alguna que ordene la intervención del importador como parte en el procedimiento de verificación de origen, de tal forma que se vincule a la autoridad fiscal para notificarle en dicho procedimiento, es evidente la afectación que éste sufre en su esfera jurídica y económica, pues las conclusiones a las que arribe la autoridad hacendaria en la verificación que se sigue ante el exportador tiene consecuencias que trascienden a éste, y se traducen en diferencias a cargo del importador. Por ello,

⁶Tesis Aislada I.4o.A.441 A, emitida en la novena época por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XX, correspondiente al mes de octubre de 2004, página: 2385, y en cuyo rubro se señala: “PRINCIPIO PRO HOMINE. SU APLICACIÓN”.

⁷Tesis Aislada XVIII.3º.1, emitida en la décima época por el Tercer Tribunal Colegiado del Décimo Octavo Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Libro LII, correspondiente al mes de abril de 2012, Tomo 2, página 1828, y cuyo rubro menciona: “PRINCIPIO PRO HOMINE. SU CONCEPTUALIZACIÓN Y FUNDAMENTOS”.

⁸Inclusive, otorgar participación al importador también parece lo más adecuado en términos del conocimiento de la verdad real y jurídica, que es la que debería buscarse desentrañar en los procedimientos de verificación de origen, tomando en cuenta la información valiosa con la que cuenta el importador y que puede ayudar a la propia autoridad a conocer con certeza el origen de las mercancías importadas.

resulta fundamental regular su intervención en dicho procedimiento, conclusión ésta que claramente se ve robustecida si se atiende a los conceptos de interés jurídico y legítimo.

En ese sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido el siguiente criterio jurisprudencial:

*“[...] permitir el **acceso a la justicia administrativa a aquellos particulares afectados en su esfera jurídica por actos administrativos (interés legítimo), no obstante carecieran de la titularidad del derecho subjetivo respectivo (interés jurídico), con la finalidad clara de ampliar el número de gobernados que pudieran acceder al procedimiento en defensa de sus intereses. Así, el interés jurídico tiene una connotación diversa a la del legítimo, pues mientras el primero requiere que se acredite la afectación a un derecho subjetivo, el segundo supone únicamente la existencia de un interés cualificado respecto de la legalidad de los actos impugnados, interés que proviene de la afectación a la esfera jurídica del individuo, ya sea directa o derivada de su situación particular respecto del orden jurídico**”.*⁹

Por lo anterior, al ser el importador el sujeto que soporta la carga ante la negativa del trato arancelario preferencial —pues es a él a quien se le finca el crédito fiscal por dicha circunstancia—, resulta evidente que cuenta con un interés, no solo legítimo, sino inclusive jurídico, para intervenir en el procedimiento de verificación de origen. Ante tal situación, con la finalidad de proteger el principio de seguridad jurídica —y, en específico, la garantía de audiencia—, es necesario que se reconozca el interés con el que cuenta el importador para ser llamado como parte o coadyuvante en el procedimiento de verificación de origen, todo lo cual, concomitantemente, permitirá que se respete su derecho fundamental a ser oído y vencido en juicio, tal y como lo establece la Constitución General.

De nuevo, debe tomarse en cuenta que la verificación de origen no se lleva a cabo por una inquietud intelectual de la autoridad hacendaria. Se trata de la muy entendible necesidad de comprobar que la mercancía que se importó al amparo del TLCAN, efectivamente merece el trato arancelario preferencial. ¿Y esto es trascendente para el Estado Mexicano en general —y para la autoridad hacendaria en particular—, por las consecuencias que pudieran derivar para el exportador tras la verificación del origen de las mercancías? Evidentemente, no es así.

Las conclusiones que se desprendan del procedimiento de verificación de origen adquieren relevancia para la autoridad hacendaria en tanto que la negativa del trato arancelario preferencial eventualmente se traduce en la determinación de créditos fiscales a cargo del importador, que es quien finalmente tiene que enfrentar a la propia autoridad tributaria, para hacer valer sus derechos y buscar defender la pretensión de contar con el trato arancelario preferencial que se rechazó tras el desarrollo de un procedimiento en el que no tuvo participación.

En este contexto, para esta Procuraduría es insostenible afirmar que el importador no tiene un interés jurídico —o, inclusive, legítimo— en el procedimiento de verificación de origen, o que no le corresponde contar con la oportunidad de participar en él. Igualmente, este organismo descentralizado no aprecia una razón válida para negarle al importador la participación por una supuesta falta de interés, ni puede entender a qué principio o finalidad puede servir tal negativa, cuando es evidente, por un lado, que es al importador a quien afecta el procedimiento de verificación y, por el otro, que a la propia autoridad le interesa la participación del importador, pues cuenta con información que le permitirá conocer la verdad real y jurídica sobre el origen de las mercancías.

En este sentido, debe tomarse en cuenta que la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación ha manifestado lo siguiente:

⁹Tesis jurisprudencial 2a./J. 141/2002, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVI, correspondiente al mes de diciembre de 2002, página 241, y cuyo rubro señala: “INTERÉS LEGÍTIMO E INTERÉS JURÍDICO. AMBOS TÉRMINOS TIENEN DIFERENTE CONNOTACIÓN EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO”.

*"[...] si bien el **certificado de origen** con base en el cual se realiza la importación de bienes con trato arancelario preferencial, objeto de la verificación, **es responsabilidad del exportador o del productor por ser quienes realizan la certificación respectiva y que, por ello, el aludido procedimiento se encuentra dirigido en forma específica y directa al exportador o al productor, de ello no puede seguirse que en todos los casos el importador carezca de interés jurídico** para reclamar a través del juicio de amparo el artículo 506 en cita, pues la determinación a que se llegue con motivo de la verificación correspondiente, si es en el sentido de que el bien no califica como originario, **le ocasiona perjuicio al importador**, en virtud de que puede dar lugar a que se le finque un crédito fiscal a su cargo por las diferencias del impuesto de importación, **si no se ubica en los casos de excepción en que la resolución no puede aplicarse a importaciones realizadas con anterioridad a su importación previstas en el párrafo 12 del artículo 506** de referencia. Consecuentemente, debe considerarse que el importador tiene interés jurídico para reclamar en juicio de amparo el artículo 506 del Tratado de Libre Comercio de América del Norte cuando se ha emitido con base en dicho precepto, una resolución que determina la invalidez del certificado de origen de los bienes que importó, pues tal resolución entraña una afectación a un derecho legítimamente tutelado al importador, consistente en realizar la importación de determinados bienes al amparo del trato preferencial que otorga el propio tratado".¹⁰*

Por lo tanto, mediante el reconocimiento del interés jurídico y legítimo del importador se podrá garantizar y proteger la certeza jurídica con la que debe desarrollarse la actividad del contribuyente, en su calidad de importador, en el procedimiento de verificación de origen ante la autoridad fiscal.

c) Derechos fundamentales del contribuyente y justicia fiscal.

Las autoridades fiscales, además de respetar los derechos fundamentales de los contribuyentes, deben vigilar su observancia y privilegiar su ejercicio; el Estado Mexicano tiene la encomienda de garantizar a los pagadores de impuestos la justicia fiscal que debe imperar en todo estado de derecho.

Consecuentemente, en estricto apego al sistema jurídico mexicano que garantiza la tutela de los derechos del gobernado, y dado el carácter de ombudsman fiscal que tiene la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, esta se pronuncia a favor de que la interpretación y cumplimiento de los derechos y garantías del gobernado cobren práctica efectiva y plena vigencia.

En ese sentido, este organismo descentralizado reitera su convicción de que la interpretación que las autoridades fiscales llevan a cabo en relación con el artículo 506 del TLCAN, no debe excluir la posibilidad de realizar las acciones necesarias para salvaguardar los derechos de los contribuyentes importadores. Si bien es cierto que el referido artículo 506 no ordena que el procedimiento de verificación de origen debe ser notificado al importador, también lo es que no lo prohíbe, mientras que, en cambio, el texto constitucional sí lo ordena, en tanto reconoce derechos que se ven afectados si no se le permite participar en un procedimiento que definitivamente le afecta.

De esta manera, esta Procuraduría considera que los derechos fundamentales de los contribuyentes son respetados en la medida en la que las autoridades decidan aplicar la ley y ejercer sus atribuciones dentro del trazo más amplio que delimita y postula nuestro orden constitucional.

B) Se notifica indebidamente al productor o exportador extranjero del referido procedimiento de verificación de origen.

Se ha detectado que, en algunos casos, la notificación que realiza la autoridad fiscal al exportador o productores en el extranjero no se realiza debidamente, dado que para ello se utilizan los

¹⁰Tesis Aislada 2a. CLXXX/2000, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XII, página 452 y en cuyo rubro se señala: "TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE. TIENE INTERÉS JURÍDICO EL IMPORTADOR PARA RECLAMAR EN AMPARO EL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DEL ORIGEN DE LOS BIENES IMPORTADOS REGULADO EN SU ARTÍCULO 506, CUANDO CON BASE EN ÉSTE SE HAYA DETERMINADO LA INVALIDEZ DEL CERTIFICADO RESPECTIVO".

servicios de empresas de mensajería privada que en ocasiones no se cercioran de que la notificación se realice atendiendo a las formalidades legales; adicionalmente, se han dado casos en los que dichas empresas no cuentan con datos exactos para la localización del exportador, lo que les ha impedido localizar el domicilio en el extranjero o no poder recabar de manera correcta la firma del interesado o su representante legal. Este tipo de circunstancias —traídas a la atención de esta Procuraduría y documentadas en el expediente respectivo— motivan un pronunciamiento sobre la necesidad de evaluar la conveniencia de utilizar dichos servicios o, cuando menos, señalan áreas de oportunidad para que se optimice su utilización, todo lo cual servirá, no solo para conseguir los propósitos que busca la autoridad fiscal al iniciar un procedimiento encaminado a verificar el origen de mercancías importadas, sino también para que se desarrollen procedimientos que de mejor manera puedan salvaguardar los derechos de los contribuyentes.

A mayor abundamiento, la XXXXXX, entre otros, manifiesta lo siguiente:

“[...] nuestros Asociados han dado cuenta de que en el último año se han registrado al menos 20 casos de empresas importadoras que han enfrentado créditos fiscales derivados de una verificación de origen entendida con los exportadores o productores que emitieron y les proporcionaron un certificado de origen, sin haber sido notificados de la práctica de la verificación.

[...]

Aparentemente, la falta de atención de los procedimientos deriva principalmente de: problemas procedimentales en las notificaciones; carencia de certeza jurídica respecto a los plazos legales otorgados para acreditar el carácter originario de los bienes bajo revisión; que los oficios inherentes a las verificaciones no se reciben por las personas correctas; desconocimiento del idioma español; [...]”.

Por lo anterior, este organismo tuvo a su alcance elementos suficientes de valoración que le permiten, sin duda alguna, confirmar la existencia de la indebida notificación al productor o exportador extranjero, siendo éste uno de los motivos por los que no se atienden debidamente los requerimientos de la autoridad mexicana y que originan, en consecuencia, la afectación a los importadores mexicanos.

Debe analizarse la forma como la autoridad fiscal notifica los procedimientos de verificación de origen en el extranjero, tomando en cuenta que es mandato constitucional y obligación de toda autoridad proteger los derechos fundamentales de las personas y, en ese sentido, todo esfuerzo que se haga al respecto servirá para lograr una más amplia protección de esos derechos.

Es por ello que resulta necesario que se mejoren los procedimientos de notificación, cerciorándose la autoridad, en todos los casos, antes de negar el trato preferencial, que se hubiera notificado debidamente al productor o exportador extranjero, así como acompañar traducciones de los cuestionarios, tratando en la medida de lo posible, no solicitar información o documentación innecesaria¹¹ y, que desde luego, el exportador deba tener todavía en su poder de conformidad con la legislación del país en que resida.

Derivado de lo expuesto en este apartado, se aprecia que la negativa del trato arancelario preferencial puede derivar de un procedimiento en el que no se realiza debidamente la diligencia de notificación al productor o exportador en el extranjero. Lo anterior únicamente reafirma la convicción de esta Procuraduría en el sentido de que se encuentra ante un problema sistémico en los procedimientos de verificación de origen, porque al negar el trato preferencial se vulneran los derechos fundamentales ya consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de los importadores, afectándose la esfera jurídica y económica de la

¹¹e debe de apuntar que en los mismos cuestionarios, dirigidos a los proveedores o exportadores extranjeros en el procedimiento de verificación de origen, se solicitan datos e información innecesarios, tales como una lista de todas aquellas personas a quienes el exportador emitió certificados de origen con las fracciones arancelarias de las mercancías sujetas a revisión.

generalidad de los contribuyentes, en su calidad de importadores, por restringir el derecho con que cuentan a ser escuchados de manera previa a la determinación de una resolución.

Cabe señalar, que el análisis e investigación de la problemática que se trata en la presente recomendación toma como referencia el Tratado de Libre Comercio de América del Norte, sin embargo, esto no obsta a que el problema sistémico que nos ocupa pudiera presentarse en relación con otros Tratados, lo cual podrá ser objeto de investigación por parte de esta Procuraduría conforme a las facultades que prevé su Ley Orgánica.

Por lo antes expuesto se emite el siguiente Dictamen de:

IV. RECOMENDACIÓN

PRIMERO. En razón de las consideraciones expuestas se recomienda a las autoridades involucradas que la interpretación que lleven a cabo en relación con las disposiciones fiscales sea armónica, extensiva y sistemática en atención al espíritu de las normas jurídicas y los derechos fundamentales tutelados por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de tal manera que, cuando la normatividad no establezca un procedimiento encaminado a la salvaguarda de los derechos de los contribuyentes, pero tampoco lo prohíba, y dicho mecanismo resulte adecuado también para los fines perseguidos por la administración tributaria, se privilegie el desarrollo del procedimiento que mejor se ajusta al marco constitucional.

SEGUNDO. Se recomienda que las autoridades involucradas no afecten la situación jurídica de los pagadores de impuestos —en específico, de los importadores—, mediante procedimientos que afecten las garantías que consagra nuestra Carta Magna, como es el caso del procedimiento de verificación de origen que se sigue únicamente ante el productor o exportador en el extranjero, el cual hace nugatoria la garantía de audiencia para el importador al no otorgársele el derecho a ser oído y vencido en juicio, de manera previa, en dicho procedimiento.

TERCERO. Se recomienda a la autoridad involucrada observar y publicitar las políticas que considere pertinentes para la aportación de pruebas encaminadas a acreditar el origen de las mercancías por parte del importador.

CUARTO. Se recomienda que la autoridad fiscal regule sus propios procedimientos de verificación de origen a través de algún Lineamiento o de Políticas que resulten obligatorios para las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria involucradas en dichos procedimientos, en relación con mercancías importadas al amparo del TLCAN, con la finalidad de otorgar al importador mexicano la oportunidad de ofrecer pruebas tendentes a acreditar el origen de las mercancías que importaron. A juicio de esta Procuraduría, dichos lineamientos resultarán razonables en la medida en la que, como mínimo, se prevean los siguientes aspectos:

- Se le notifique al importador antes de que la autoridad emita la resolución en el supuesto de que determine que no procede el trato arancelario preferencial conforme al procedimiento de verificación de origen que lleva en contra del proveedor o exportador en el extranjero.
- Le sean admitidas y valoradas las pruebas conducentes para acreditar el origen de las mercancías importadas, lo cual deberá ser tomado en cuenta por la autoridad fiscal competente previo a la terminación del procedimiento de verificación de origen correspondiente y evitar el procedimiento para determinar un crédito fiscal.
- En caso de que las autoridades fiscales competentes no observen la notificación al importador, las mismas deberán admitir como agravio dentro del recurso de revocación que en su caso, el importador interponga en contra de una liquidación emitida por la autoridad fiscal, que el acto impugnado es ilegal en virtud de que dicha autoridad omitió notificar al importador para brindarle la oportunidad de ofrecer pruebas para acreditar el origen de las mercancías respecto de las cuales se emitió el crédito fiscal. Por lo tanto, se recomienda dejar sin efectos la liquidación emitida por

la autoridad competente por vicios en el procedimiento, recomendándose reponer el procedimiento de fiscalización a efecto de que se conceda al importador de las mercancías la oportunidad de presentar las pruebas necesarias para acreditar que las mercancías son originarias de la región del TLCAN.

En caso de contar con lineamientos o políticas semejantes a los apuntados, se recomienda su atención y acatamiento.

QUINTO. Consecuentemente, se recomienda como MEDIDA CORRECTIVA la modificación al numeral 52 de la Resolución por la que se establecen las reglas de carácter general relativas a la aplicación de las disposiciones en materia aduanera del Tratado de Libre Comercio de América del Norte para que la facultad de requerir información al importador a fin de verificar el origen del bien importado a territorio nacional no se configure como facultad discrecional. De esta manera, los lineamientos que sustantivamente se describen en el punto que antecede, podrán quedar plasmados en un ordenamiento que otorgue mayor certeza a los contribuyentes importadores.

SEXTO. En este mismo sentido, se recomienda a las autoridades hacendarias competentes que reconozcan el interés con el que cuenta el importador para participar en los procedimientos de verificación de origen que actualmente se vienen desarrollando únicamente ante el productor o exportador. Para tal propósito, deberá permitírsele tener conocimiento del procedimiento y, en todo caso, aportar las pruebas que permitan a la autoridad contar con elementos para concluir sobre el origen de las mercancías. Lo anterior, no solo por venir ordenado por el orden constitucional que consagra la garantía de audiencia, sino por ser una medida que favorece que la autoridad fiscal pueda aproximarse de mejor manera a la verdad real y jurídica sobre tales cuestiones.

SÉPTIMO. Por lo anteriormente expuesto y, en el entendido de que la problemática que motivó la presente recomendación pueda también existir en relación con otros tratados internacionales de los que México sea parte y, por ello, puedan estarse desarrollando procedimientos de verificación de origen en los que no se otorgue oportunidad al importador para participar y ofrecer pruebas, se recomienda como MEDIDA PREVENTIVA se extienda la observancia de esta recomendación, a fin de que no se vulnere la garantía de audiencia del importador en los referidos procedimientos de verificación de origen que se prevean en otros tratados internacionales.

OCTAVO. Se recomienda como **MEDIDA PREVENTIVA** que la autoridad aduanera involucrada en la presente elabore un programa de capacitación dirigido a aquellos servidores públicos involucrados en la problemática que se trata en la presente, a fin de que cuenten con el cúmulo de conocimientos necesarios que les otorgue un grado de especialización, que les permita llevar adecuadamente el procedimiento de verificación de origen, ya que, por aspectos procedimentales de la notificación, el exportador extranjero en ocasiones no contesta o lo hace de forma incompleta, derivando ello en que la autoridad aduanera niegue el trato preferencial arancelario, sin darle la oportunidad al importador de ser parte en el procedimiento o coadyuvar con el exportador para demostrar el origen de las mercancías, o bien, sin que se admitan las pruebas relevantes para probar tales extremos.

NOVENO. Se le recomienda a las autoridades involucradas, cumplan con lo ordenado por el artículo 1º Constitucional el cual consagra o resalta el principio pro homine, en el sentido de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos del contribuyente, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, buscando la protección más amplia del gobernado.

DÉCIMO. Se le concede un plazo de diez días hábiles siguientes a la notificación del presente, para que informe a esta Procuraduría si acepta o no esta Recomendación, de conformidad con el artículo 79 de los

Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Asimismo, se le informa que se llevará a cabo la publicidad de su aceptación o rechazo en los términos del artículo 63 de los citados Lineamientos.

NOTIFÍQUESE el presente Dictamen de Recomendación por oficio al Lic. XXXXXX, Administrador XXXXXX y al Lic. XXXXXX, Administrador XXXXXX, ambos del Servicio de Administración Tributaria.

PROCURADORA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

LIC. DIANA ROSALÍA BERNAL LADRÓN DE GUEVARA

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

Diana Bernal Ladrón de Guevara

Procuradora de la Defensa del Contribuyente

Subprocuraduría de Asesoría y Defensa del Contribuyente

Verónica Nava Ramírez

Subprocuradora

Subprocuraduría de Protección de los Derechos de los Contribuyentes

Héctor Fernando Ortega Padilla

Subprocurador

Subprocuraduría de Análisis Sistémico y Estudios Normativos

Juan Carlos Roa Jacobo

Subprocurador

Subprocuraduría de Cultura Contributiva y Coordinación Regional

Minerva Hernández Ramos

Subprocuradora

Ricardo Evia Ramírez

Secretario General

Coordinación:
Dirección de Cultura Contributiva

Diseño

Sergio Macín Oliva
Janet Jácome Campos



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.



**Procuraduría
de la Defensa
del Contribuyente**

PROTEGE • DEFIENDE • OBSERVA

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

