



Estado de los Derechos de los Contribuyentes en México

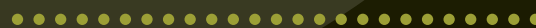


A la luz de las facultades
sustantivas de **Prodecon**



Prodecon
PROTEGE • DEFIENDE • OBSERVA

Informe 2012



Edición Especial

Serie de cuadernos de la
Procuraduría de la Defensa
del Contribuyente



A la luz de
las facultades
sustantivas de
Prodecon

ÍNDICE

I. Presentación del Informe	6
II. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente	8
1. Antecedentes y normatividad	9
2. Justificaciones y fines	11
3. Organización y funciones	12
III. Los problemas más graves a los que se enfrentan los contribuyentes	18
A) Problemáticas Sistémicas. Derivadas de aspectos normativos y prácticas administrativas	20
1. Inmovilización de cuentas bancarias	
1.1 Planteamiento del problema	20
1.2 Análisis	21
<i>a) Notificación.</i>	
<i>b) Medidas cautelares ordenadas por autoridad jurisdiccional.</i>	
<i>c) Las autoridades no justifican la imposición de la medida precautoria.</i>	
<i>d) La autoridad administrativa ordena la transferencia de fondos de cuentas inmovilizadas para efectuar el cobro de créditos fiscales no firmes.</i>	
<i>e) Sustitución de garantía.</i>	
<i>f) Inmovilización de cuentas bancarias y transferencia de fondos por créditos fiscales prescritos.</i>	
<i>g) Inmovilización de depósitos ajenos a los contribuyentes y embargo de bienes inembargables.</i>	
1.3 Postura Prodecon	28
2. La falta de garantía de audiencia al importador mexicano en la verificación de origen: un problema sistémico en materia tributaria	30
2.1 Planteamiento del problema	30
2.2 Análisis	31
<i>a) Garantía de audiencia en el procedimiento de verificación de origen</i>	
<i>b) Notificación del procedimiento de verificación de origen al exportador</i>	
2.3 Postura Prodecon	35

3. Deducibilidad de gastos estrictamente indispensables	36
3.1 Planteamiento del problema	36
3.2 Análisis	38
3.3 Postura Prodecon	40
4. Imposibilidad para deducir los gastos y adquisiciones de determinados sectores comerciales con particularidades especiales	41
4.1 Planteamiento del problema	41
4.2 Análisis	42
4.3 Postura Prodecon	44
B) Problemáticas sistémicas de personas físicas y sectores vulnerables	45
5. Régimen fiscal de las cuentas individuales de ahorro para el retiro	45
5.1 Planteamiento del problema	45
5.2 Análisis	47
5.3 Postura Prodecon	49
6. Devoluciones	50
6.1 Negativa de devoluciones por inconsistencias en las constancias de retenciones	52
6.1.1 Planteamiento del problema	52
6.1.2 Análisis	52
6.1.3 Postura Prodecon	55
IV. Litigios relevantes	56
1. Personas físicas que sólo perciben ingresos por intereses en cantidad inferior a cien mil pesos	57
1.1 Introducción	57
1.2 Análisis	58
<i>a) Descripción de la normatividad aplicable</i>	
<i>b) Análisis de los casos litigados</i>	
<i>c) Reforma a la ley del Impuesto sobre la Renta de 7 de diciembre de 2009</i>	
1.3 Conclusión	62

2. Interpretación <i>pro homine</i> del artículo 58-2 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo	63
2.1 Introducción	63
2.2 Análisis	65
a) Casos planteados ante Prodecon	
b) Recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación patrocinado por Prodecon	
2.3 Conclusiones	70
V. Percepción de Justicia del Sistema	72
A) Errores administrativos que transgreden los derechos de los contribuyentes	73
1. Autoridad Fiscal determina multa y embargo de cuentas bancarias por omisión del registro del pago en su sistema	
2. Un error en el llenado del formato de pago provoca su desconocimiento	
B) Cargas probatorias negativas: Personas físicas que deben probar que no son contribuyentes	76
3. Determinación de 18 multas por no cumplir con obligaciones fiscales y pago de un impuesto que no causaba (IEPS)	
4. Requerimientos de obligaciones fiscales y multas a una persona que no se ubica en los supuestos legales para causar ISR	
5. Cobro de un crédito fiscal por más de 18 años	
C) Violaciones a los Derechos Humanos de los Contribuyentes en los asuntos antes descritos	80
VI. Por una nueva cultura contributiva	88
1. Definición de la “nueva cultura contributiva”	89
1.1 Conjunto de creencias, hábitos, valores, sentimientos, percepciones, opiniones, etc.	
1.2 Relación tributaria	
1.3 Marco jurídico fiscal	
1.4 Actividad financiera del Estado	
1.5 Rendición de cuentas y transparencia	



Presentación del Informe

I. Presentación del Informe

Uno de los objetivos para los que fue creada la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es el establecimiento de un sistema tributario más justo y equitativo para los pagadores de impuestos, lo que invariablemente tendrá que verse reflejado en la modernización de la relación jurídico-tributaria.

En aras de lograr ese importante fin, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente presenta su informe sobre el “Estado de los derechos de los contribuyentes” de acuerdo con la experiencia adquirida en ejercicio de sus funciones y durante el año 2012; con el propósito de brindar un instrumento más para exponer, detectar y finalmente formular conclusiones generales o recomendaciones que se sugieren para dar solución a los problemas que enfrentan los contribuyentes de este país.

El presente documento, además, ofrece a este organismo la posibilidad de plantearse nuevos objetivos y estrategias que le permitan lograr una defensa más efectiva de las prerrogativas fundamentales de los contribuyentes frente a las autoridades de la materia, en el campo de un sistema tributario que ha dejado de tener como prioridad los derechos de aquéllos que contribuyen al bienestar público.

De la misma manera, este informe se desarrolla como un canal de comunicación, para hacer del conocimiento de todos los actores de la relación jurídico-tributaria los problemas que, desde la perspectiva de **Prodecon**, aquejan de manera sectorial, grupal e individual a los contribuyentes.

Finalmente, el presente documento pone de manifiesto el leal compromiso que ha adoptado la Procuraduría para continuar con su labor de garantizar el efectivo acceso de los contribuyentes a la justicia fiscal.




Diana Bernal Ladrón de Guevara
Procuradora de la Defensa del Contribuyente

II



La Procuraduría de la Defensa
del Contribuyente

II. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

1. Antecedentes y normatividad

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (**Prodecon**) surge en el ámbito normativo mexicano el 5 de enero de 2004, con motivo de la adición del artículo 18-B al Código Fiscal de la Federación (CFF), en el que se introdujo la figura de **Prodecon** como un organismo autónomo encargado de la protección y defensa de los intereses de los contribuyentes.

Sin embargo, **Prodecon** se creó hasta el 4 de septiembre de 2006, con la publicación en el Diario Oficial de la Federación (DOF) del Decreto por el que se expide la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (LOPRODECON), en la cual se regula su funcionamiento y se establece su estructura.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente fue dotada por el legislador, de plena autonomía de gestión, esto es, se le dio una naturaleza jurídica correspondiente a la de un organismo descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio propios, pero con la particularidad de que no está sectorizado a la Administración Pública Federal, es decir, sin relación de subordinación con los órganos del Ejecutivo Federal.

A la entrada en vigor de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, el Ejecutivo Federal promovió acción de inconstitucionalidad ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), aduciendo que diversos preceptos de la Ley Orgánica eran contrarios a la Carta Magna, sobre todo en lo relativo a la forma de designación del titular de la Procuraduría, ya que el Ejecutivo Federal consideraba que, acorde con su naturaleza, facultades y estructura, debería ser el Titular del Ejecutivo quien lo designara directamente sometiéndose su decisión a la ratificación del Senado y no como lo establece actualmente la ley. Igualmente se objetaba el método para la designación de los Consejeros que integran el Órgano de Gobierno de la nueva Procuraduría.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió el 26 de febrero de 2008 dicha acción de inconstitucionalidad, declarando la invalidez de la forma de designación de los Consejeros pero se dejó intocado el método original previsto en la Ley para la elección del titular de **Prodecon**. El mencionado fallo fue publicado en el DOF el 16 de mayo de 2008, lo que motivó que el Congreso de la Unión hiciera las reformas necesarias a la Ley Orgánica para subsanar los preceptos declarados inválidos por la SCJN. Estas últimas reformas fueron publicadas el 7 de septiembre de 2009.

Después de este proceso, el 28 de abril de 2011, fue electa por el Senado de la República, de una terna propuesta por el Titular del Ejecutivo, Lic. Felipe Calderón Hinojosa, Diana Bernal Ladrón de Guevara, como la primer *Ombudsman* del contribuyente en nuestro país, adquiriendo como tarea inmediata poner en operación a **Prodecon** dentro de los 120 días siguientes a su nombramiento, lo cual aconteció finalmente el 1° de septiembre de 2011, fecha en la que **Prodecon** abrió sus puertas al público.

Es importante mencionar que para dar debido cumplimiento de sus objetivos, metas y marco legal, la Procuradora de la Defensa del Contribuyente emitió los *Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*, con el objeto de establecer la interpretación y aplicación de la normatividad de la Procuraduría, así como los principios, criterios y reglas que enmarcan la actuación del personal del organismo para el mejor desempeño de sus actividades y con ello brindar servicios de calidad a los contribuyentes.

En los citados lineamientos se describen de manera general las fases y etapas de los procesos que se derivan de la prestación de los servicios que la Procuraduría proporciona como parte de sus funciones y en ejercicio de sus facultades. Dichos Lineamientos fueron publicados en el DOF el 30 de agosto de 2011.

Ahora bien, de conformidad con la Ley Orgánica de **Prodecon**, el organismo descentralizado elaborará su Estatuto Orgánico, el que contendrá la organización y las reglas de operación del personal profesional, técnico y administrativo de la Institución. El Titular de la Procuraduría es el encargado de elaborar el proyecto del Estatuto Orgánico, para someterlo a la aprobación de su Órgano de Gobierno (artículos 6, 8, fracción X y 13, fracción III de la LOPRODECON).

Es así que con el nombramiento por parte del Presidente de la República de los 12 Consejeros (6 propietarios y 6 suplentes) del Órgano de Gobierno de **Prodecon**, y con la celebración de la Primer sesión ordinaria de dicho Órgano colegiado, el 30 de mayo de 2012 se publicó en el Diario Oficial de la Federación su Estatuto Orgánico en el que se establecen las bases de organización, estructura y facultades de las unidades administrativas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente responde a la necesidad de los contribuyentes mexicanos de superar las barreras a las que se han venido enfrentando en el acceso a la justicia fiscal



Entrega de nombramientos a los Consejeros de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

2. Justificaciones y fines

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente responde a la necesidad de los contribuyentes mexicanos de superar las barreras a las que se han venido enfrentando en el acceso a la justicia fiscal en su más amplia concepción.

El más claro ejemplo es el caso de los causantes de bajos recursos económicos que no pueden pagar los servicios profesionales de asesoría y representación, así como los gobernados que se allanan a los actos de autoridad por desconocimiento o porque les resulta muy complicado y tardado someter a juicio sus asuntos aun cuando sean irregulares o ilegales.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente pretende también como uno de sus objetivos responder a la transformación de las relaciones entre las autoridades en materia tributaria federal y los contribuyentes. **Prodecon** se ha propuesto ser una institución confiable y eficaz en la defensa de sus derechos, observadora imparcial de las prácticas y conductas de las autoridades fiscales federales, es decir, de la actuación de la administración tributaria y comprometida con la promoción de una nueva cultura contributiva, conforme a la cual se favorezca la cooperación, el respeto mutuo, la buena fe y la colaboración entre contribuyentes y fisco en beneficio público.

En el año 2012 Prodecon puso en funcionamiento 6 Delegaciones, todas situadas estratégicamente en diversos puntos de la República Mexicana

3. Organización y funciones

Conforme a su Ley Orgánica, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estará integrada por:

- **El titular de la entidad:** denominado Procurador de la Defensa del Contribuyente.
- **El Órgano de Gobierno de la Procuraduría:** El Órgano de Gobierno¹ es un cuerpo colegiado integrado por consejeros independientes que coadyuvará para el mejor desarrollo de las funciones del nuevo organismo, ello dentro del ámbito expreso de facultades que le concede el artículo 13 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
- **Los Delegados Regionales:** son los encargados de llevar a cabo las funciones de la Procuraduría en las diversas Entidades Federativas. La Ley prevé que deberá contarse mínimamente con un Delegado de **Prodecon** por cada Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. En el año 2012 **Prodecon** puso en funcionamiento 6 Delegaciones, todas situadas estratégicamente en diversos puntos de la República Mexicana. Ya se han abierto las oficinas de la **Delegación Regional Pacífico-Centro** en la ciudad de Querétaro, la cual comprende los Estados de San Luis Potosí, Querétaro, Guanajuato y Michoacán; la **Delegación Regional Norte Centro I** en la ciudad de Chihuahua, que comprende únicamente el Estado de Chihuahua; la **Delegación Regional del Noroeste** en la ciudad de



Inauguración de la Delegación Regional Noreste.



Inauguración de la Delegación Regional Pacífico Centro.



Inauguración de la Delegación Regional Norte Centro I.



Inauguración de la Delegación Regional Caribe Peninsular. En el micrófono el Gobernador Constitucional del Estado de Quintana Roo, Roberto Borge Angulo.

¹ Se encuentra integrado por 6 Consejeros propietarios: Jorge Narváez Hasfura, Adolfo Arrijo Vizcaíno, Carlos Mario de la Fuente Aguirre, Pilar López Carasa, Carlos Alberto García González y José Vicente Corta Fernández; y 6 Consejeros suplentes: José Alberto Navarro Rodríguez, Eduardo Revilla Martínez, Ramiro González Luna González Rubio, Manuel Tron Pérez Kuhn, Raúl Sánchez Kobashi, Federico Jorge Gaxiola Moraila; cuyos nombramientos les fueron entregados el 8 de mayo de 2012 por el titular del Ejecutivo, Lic. Felipe Calderón Hinojosa.

Tijuana, la que comprende los Estados de Baja California, Baja California Sur, Sonora y Sinaloa; la *Delegación Regional Noroeste-Golfo Norte* en la ciudad de Monterrey, la que comprende los Estados de Nuevo León y Tamaulipas; la *Delegación Regional Caribe-Peninsular* en la ciudad de Cancún, la que comprende los Estados de Quintana Roo, Yucatán, Campeche y Tabasco y finalmente la *Delegación Regional Oriente-Golfo* en la ciudad de Puebla, la que comprende los Estados de Tlaxcala, Puebla y Veracruz.²

- *Asesores Jurídicos*: Son los funcionarios que se encargan de prestar personalmente el servicio de asesoría y representación legal y defensa de los contribuyentes que lo soliciten.
- *Unidades administrativas en términos del Estatuto Orgánico publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de septiembre de 2012*

Subprocuradurías. De conformidad con lo dispuesto en el Estatuto Orgánico de **Prodecon**, dicho organismo cuenta con cuatro Subprocuradurías, para la planeación, coordinación, control, seguimiento y evaluación de sus acciones, y son las siguientes:



Unidad de Asesoría, Quejas y Defensa.

- *Subprocuraduría de Asesoría y Defensa del Contribuyente*. Esta unidad administrativa concentra dos de las facultades sustantivas de **Prodecon**, la de Asesoría y la de Defensa legal. A grandes rasgos, pues más adelante se abundará en cada una de ellas, la Dirección de Asesoría es el primer nivel de atención al contribuyente, en el que acude a exponer su problemática con la documentación en que apoye su solicitud, sin más formalidad que la de expresar con claridad su pretensión. Si con motivo del examen de la información y documentación presentada por el solicitante, el Asesor advierte que el asunto puede derivar en lo dispuesto por las fracciones II o III del artículo 5 de la Ley, es decir, en el ejercicio de las atribuciones sustantivas de Representación legal o el Procedimiento de quejas y reclamaciones, deberá remitir al contribuyente para su atención inmediata a las Unidades Administrativas competentes. Por su parte, a través de las Direcciones Generales de Representación legal y Defensoría fiscal, en esta Subprocuraduría se ejerce asimismo la facultad de Representación legal y defensa,

² **Prodecon** tiene proyectada la apertura de 15 Delegaciones más para el año 2013, entre ellas: la *Norte Centro II*, en la ciudad de Zacatecas, la que comprenderá los Estados de Aguascalientes, Durango Coahuila y Zacatecas; y *Occidente* en la ciudad de Guadalajara, la que comprenderá los Estados de Colima, Jalisco y Nayarit.

prevista en el artículo 5, fracción II de la LOPRODECON, en donde se patrocina al contribuyente y se interpone el medio de defensa correspondiente, siempre y cuando el monto del crédito fiscal motivo del litigio no exceda de 30 veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal, elevado al año (\$682,513 para 2012).

- **Subprocuraduría de Protección de los Derechos de los Contribuyentes.** Es aquí donde, esencialmente, reside la facultad del *Ombudsman* del contribuyente. Área encargada de atender las quejas de los contribuyentes por actos de las autoridades fiscales federales que consideran lesivos de sus derechos como pagadores de impuestos. Las quejas dan lugar a procedimientos breves, extraordinarios, de salvaguarda de derechos, y podrán derivar en la emisión de Recomendaciones públicas no vinculatorias. Además cuenta con amplias facultades de investigación e incluso podrá nombrar observadores, a petición de los contribuyentes, para verificar las actuaciones de las autoridades fiscales federales.
- **Subprocuraduría de Análisis Sistémico y Estudios Normativos.** Aquí se concentran el resto de las atribuciones sustantivas de **Prodecon**, referentes a la atención de problemas generales o que conciernen, ya no de manera individual, sino grupal o sectorial a los pagadores de impuestos. Es así que esta Subprocuraduría se encarga del estudio y análisis de problemas sistémicos, de analizar la normatividad fiscal a fin de proponer modificaciones ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, de analizar y proponer modificaciones a la normatividad interna del SAT, de llevar a cabo las Reuniones periódicas y extraordinarias con las autoridades fiscales (a las que se refiere el artículo 5, fracción XIV de la LOPRODECON), de dar respuesta a las Consultas que presenten los particulares respecto de actos de autoridades fiscales federales, y de interpretar normas fiscales y aduaneras a petición del Servicio de Administración Tributaria.
- **Subprocuraduría de Cultura Contributiva y Coordinación Regional.** Una de las facultades que puede tener mayor trascendencia, encargada al nuevo organismo, es precisamente la de promover una nueva cultura contributiva. Si bien no es enumerada entre las 8 atribuciones sustantivas de la Institución, se considera una facultad transversal a todas las demás. El objeto es tanto promover el respeto de los derechos y garantías de los pagadores de impuestos, el promover



Firma del Convenio de Colaboración con la Cámara Mexicana de la Industria de la Construcción (CMIC). Noviembre 2012.

Procedimiento de quejas y reclamaciones de los contribuyentes: es principalmente el ejercicio de esta importante facultad lo que configura más claramente la función de la Procuraduría como el *Ombudsman* del contribuyente

nuevo paradigmas y proponer diversos mecanismos que alienten a los contribuyentes a cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias. De igual forma esta Subprocuraduría se encarga de coordinar las Delegaciones Regionales de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Aunado a lo anterior, la Procuraduría contará con el personal profesional, técnico y administrativo de carrera necesario para la realización de sus funciones.

Ahora bien, las funciones de **Prodecon** se encuentran establecidas en el artículo 5 de su Ley Orgánica y reguladas por sus Lineamientos. Es materia de su competencia cualquier acto emitido en administración de contribuciones federales ya sea por autoridades fiscales federales (SAT), incluyendo dentro de este concepto a los organismos fiscales autónomos (IMSS, INFONAVIT, etc) y a las autoridades fiscales coordinadas en las 31 entidades federativas y el Distrito Federal.

Las ocho facultades sustantivas de **Prodecon** son:

- I. **Asesoría y consulta:** es el primer nivel de atención del contribuyente, a través de este servicio **Prodecon** proporciona asesoría especializada a petición de los contribuyentes por cualquier acto emitido por autoridades fiscales federales.
- II. **Representación legal y defensa:** consiste en el patrocinio legal que se otorga al contribuyente y, en su caso, al obligado solidario, ante la autoridad correspondiente, ejerciendo las acciones administrativas y jurisdiccionales a que haya lugar, deduciendo con oportunidad y eficacia los derechos de sus representados, hasta la total resolución de la controversia, y siempre que el monto del asunto no exceda de 30 veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal.
- III. **Procedimiento de quejas y reclamaciones de los contribuyentes:** es principalmente el ejercicio de esta importante facultad lo que configura más claramente la función de la Procuraduría como el *Ombudsman* del



contribuyente, ya que históricamente la facultad esencial del Defensor del pueblo es precisamente la de conocer de las quejas de los gobernados en contra de los actos de la Administración Pública que consideran lesivos de sus derechos. Así, a través de esta facultad **Prodecon** conoce e investiga las quejas que se presentan en contra de los actos de las autoridades fiscales que los contribuyentes estiman violatorios de sus derechos como tales. Estos procedimientos de queja pueden concluir en la emisión de Recomendaciones públicas a las autoridades fiscales, en cuyo caso se proponen las medidas correctivas que se estimen necesarias para restituir a los afectados en sus derechos y propiciar la corrección de las prácticas y actos de las autoridades fiscales que se consideraron lesivos de los derechos. Derivado de esta facultad, **Prodecon** tiene amplias facultades de investigación e incluso podrá denunciar ante las autoridades competentes la posible comisión de delitos así como de actos que puedan dar lugar a responsabilidad civil o administrativa. Es por todo lo anterior que la naturaleza de la Procuraduría es plenamente coincidente con lo previsto en el artículo 102 B de nuestra Carta Magna,³ por lo que se asume como el *Ombudsman* de los contribuyentes.

- IV. *Identificación de los problemas de carácter sistémico*: es la función que realiza a través del ejercicio de facultades de investigación, mesas de análisis y elaboración de estudios técnicos y especializados, con el interés de proponer soluciones a aquellos problemas que derivan de la estructura misma del sistema tributario y se traducen en inseguridad jurídica, molestias, afectaciones o vulneración de los derechos de los contribuyentes, ya sea de una generalidad o de un grupo o categoría de los mismos.
- V. *Celebrar reuniones periódicas con las autoridades fiscales*: tienen como objetivo la interlocución permanente y de alto nivel entre los participantes, a efecto de mejorar y fortalecer las relaciones entre autoridades y contribuyentes, así como, detectar áreas de conflicto o de riesgo y proponer sus posibles soluciones.
- VI. *Proponer al SAT modificaciones a su normatividad interna*: tiene como propósito identificar las disposiciones emitidas por las Administraciones Generales del Servicio de Administración Tributaria que rigen las actuaciones de sus Unidades Administrativas y que no son publicadas ni difundidas entre los contribuyentes, pero inciden en su esfera jurídica, con el fin de proponer la modificación de aquéllas.

³ "B. El Congreso de la Unión y las legislaturas de las entidades federativas, en el ámbito de sus respectivas competencias, establecerán organismos de protección de los derechos humanos que ampara el orden jurídico mexicano, los que conocerán de quejas en contra de actos u omisiones de naturaleza administrativa provenientes de cualquier autoridad o servidor público, con excepción de los del Poder Judicial de la Federación, que violen estos derechos [...]

Los organismos a que se refiere el párrafo anterior, formularán recomendaciones públicas, no vinculatorias, denuncias y quejas ante las autoridades respectivas."

Emitir una opinión especializada sobre la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras ratifica el carácter y naturaleza de **Prodecon** como un órgano profesional especializado en la materia

VII. Interpretar normas fiscales y aduaneras a petición del SAT: mediante esta facultad **Prodecon** emite opinión especializada sobre la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras, la cual procede únicamente a solicitud expresa del SAT.⁴

VIII. Acudir ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados con propuestas de modificación a las normas fiscales: es facultad de la Procuraduría elaborar y presentar ante esa Comisión, propuestas de modificación a las disposiciones fiscales. Las que derivarán de los análisis, investigaciones, recomendaciones y estudios que la Institución realice en el ejercicio de sus funciones sustantivas.



Oficinas centrales de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ubicadas en Insurgentes Sur 954, Col. Insurgentes San Borja, Delegación Benito Juárez, C.P. 03100, México, D. F.

Finalmente, otra importante facultad de la Procuraduría, transversal a todas las anteriores, es la de **fomentar una nueva cultura contributiva** a través de campañas de comunicación y difusión social respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes, proponiendo mecanismos que alienten a éstos a cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias e instruyendo sobre las atribuciones y límites de las autoridades fiscales federales, quienes deberán actuar con respeto al orden constitucional y legal.



⁴ Es oportuno comentar la trascendencia que representa el concederle a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente esta atribución que se encuentra consagrada en la fracción XII del artículo 5 de nuestra Ley Orgánica. En efecto, el que el nuevo organismo pueda emitir: “una opinión especializada sobre la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras” ratifica su carácter y naturaleza de órgano profesional especializado en la materia y con autoridad suficiente para interpretar la ley incluso frente al propio Servicio de Administración Tributaria, que es el órgano desconcentrado encargado de administrar las contribuciones. De igual manera la concesión de esta facultad a la Procuraduría, por el legislador, corrobora su autonomía e imparcialidad para constituirse en intérprete de dichas normas fiscales y aduaneras. Puede considerarse igualmente que precisamente la envergadura y trascendencia de esta atribución, constituye probablemente la razón, por la que después de dieciséis meses de haber entrado en operación, **Prodecon** no ha recibido ninguna solicitud por parte del SAT para interpretar las disposiciones de mérito. Esperamos que pronto las nuevas autoridades a cargo de ese órgano desconcentrado visualicen la importancia y legitimidad que puede tener para sus funciones, el que, en los casos que estimen pertinentes, acudan buscando la opinión especializada imparcial y con el carácter ético propio del *Ombudsman* sobre la exegesis de las normas jurídicas en materia tributaria.

III



Los problemas más graves a los
que se enfrentan los contribuyentes

El proceso recaudatorio sólo podrá ser sustentable a largo plazo en el respeto y reconocimiento de la dignidad y derechos de los ciudadanos y ciudadanas que aportan con sus contribuciones para el desarrollo del país

III. Los problemas más graves a los que se enfrentan los contribuyentes⁵

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente cuenta con poco más de un año de operación, en el que ha empezado a adquirir experiencias invaluable, por lo novedoso del ángulo con que enfoca las problemáticas. Así es que los criterios con que está abordando las problemáticas de los que pagan impuestos, emergen de las particularidades que conforman las facultades que definen su naturaleza jurídica, inédita en el sistema tributario mexicano.

Efectivamente, la primera experiencia de **Prodecon** permite develar las situaciones, problemáticas y aristas que enfrenta el sistema fiscal, desde la óptica planteada por los contribuyentes.

Estas experiencias autorizan a la Procuraduría a formular indicaciones, sugerencias, recomendaciones y propuestas que, de ser acogidas por los destinatarios, autoridades administrativas y legisladores, podrán redundar en beneficio de un sistema impositivo y recaudatorio más justo y equitativo, pero también más sólido, ya que el proceso recaudatorio sólo podrá ser sustentable a largo plazo en el respeto y reconocimiento de la dignidad y derechos de los ciudadanos y ciudadanas que aportan con sus contribuciones para el desarrollo del país y la redistribución del ingreso para apoyar a los sectores más vulnerables.

Para 2012, derivado del ejercicio de siete de sus ocho facultades sustantivas, **Prodecon** se ha dado a la tarea de detectar algunos de los problemas más graves o apremiantes que enfrentan los contribuyentes mexicanos, ya sea por el número indicativo de pagadores de impuestos que acudieron al organismo con una problemática específica o por la naturaleza de las afectaciones que sufrieron y que constituyen un importante indicador de las violaciones de sus derechos fundamentales. Los problemas seleccionados se desarrollan con ayuda de los casos individuales y problemas sistémicos que, examinados por la Procuraduría, resultan medios útiles y especialmente relevantes para detectar tendencias y poder hacer un planteamiento más general.

⁵ Los diversos comentarios y apreciaciones que se contienen en este capítulo se basan fundamentalmente en las experiencias adquiridas por **Prodecon** en los primeros dieciséis meses (septiembre 2011-diciembre 2012) de haber iniciado funciones, en los cuales ha desahogado 9,353 atenciones. Este número si bien todavía no representa el número potencial de usuarios que se estima accederán a los servicios que presta el organismo autónomo, pone no obstante de relevancia la trascendencia de la función del *Ombudsman* del contribuyente, ya que **Prodecon** hasta la fecha del presente informe no se le ha permitido ejercer recursos para una campaña oficial de difusión. Pese a ello se estima que el número no es menor, sobre todo si se tiene en cuenta que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, con más de setenta y cinco años como interlocutor importantísimo en el sistema de justicia fiscal tuvo durante el año dos mil once únicamente 33,196 demandas contra autoridades del Servicio de Administración Tributaria, lo que comparado a las siete mil atenciones que tuvo **Prodecon** en su primer año (septiembre 2011- agosto 2012) representan más del 21%.

Es así que en este apartado se presentan los que, a la luz de sus facultades sustantivas, se consideran como los problemas más graves que enfrentan los contribuyentes mexicanos, cada uno de los cuales se expondrá a través de tres apartados: (i) Definición del problema, mediante su planteamiento general; (ii) Análisis del problema, desde el punto de vista del *Ombudsman* del contribuyente y del impacto en los derechos y diversidad de los contribuyentes afectados, así como las barreras que estos problemas representan para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, incluyendo el costo, el tiempo y la carga para el pagador de impuestos; (iii) Finalmente, a manera de conclusión, se formula una recomendación o sugerencia, en la que se pretende plasmar la postura de **Prodecon** frente al problema planteado y se proponen líneas a seguir para lograr superarlo en aras de una efectiva protección de los derechos de los contribuyentes.

A) Problemáticas sistémicas. Derivadas de aspectos normativos y prácticas administrativas

1. Inmovilización de cuentas bancarias⁶

1.1 Planteamiento del problema

La inmovilización de cuentas bancarias se ha convertido, dentro de las primeras experiencias de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en un ejemplo paradigmático de caso grave de violaciones a los derechos de los contribuyentes, lo que ha derivado en diversas acciones de este organismo autónomo, tales como asesorías y representación legal de los contribuyentes afectados, la emisión de un Acuerdo de Calificación de Problema Sistémico⁷ y once Recomendaciones sobre el tema (que representan el 35% del total de las Recomendaciones que se han formulado desde septiembre de 2011 hasta el 31 de octubre de 2012).

En la experiencia de esta Procuraduría se detectó que la autoridad fiscal al ejercer la facultad de inmovilización de cuentas bancarias lleva a cabo prácticas que violan los derechos de los pagadores de impuestos. En diversas ocasiones, la forma y términos en que las autoridades fiscales están ejerciendo esta facultad no coincide con el nivel de protección que exige el nuevo texto del artículo 1° constitucional.⁸

⁶ Este apartado es un extracto del Cuaderno No. VII de la Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, "Inmovilización de cuentas bancarias a la luz de las Recomendaciones de la **Prodecon**". Cfr. Bernal Ladrón de Guevara, Diana y Berlanga Torres, Erika, "Inmovilización de cuentas bancarias a la luz de las Recomendaciones de la **Prodecon**", México, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2012, Cuaderno No. VII de la Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, <http://www.prodecon.gob.mx/libros/c7/03.html>

⁷ Cfr. Acuerdo de calificación de problema sistémico, emitido el 10 de enero de 2012, disponible en: http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Banner%20Principal/2012/ACUERDO_DE_CALIFICACION_v2.pdf

⁸ Reforma constitucional en materia de Derechos Humanos publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011.

Además, la inmovilización de cuentas bancarias se torna en una medida que, en la generalidad de los casos, impide a los contribuyentes continuar normalmente con la operación habitual de su giro, pues se obstaculiza el cumplimiento de sus restantes obligaciones fiscales, así como de las contractuales y laborales, lo que puede conllevar a la extinción de empresas, pérdida de empleos, que se inhiba la inversión productiva y en algunos de los casos más graves, poner en riesgo la propia subsistencia del contribuyente.

Si bien **Prodecon** reconoce que las autoridades fiscales están facultadas por ley para ordenar la inmovilización de los depósitos y cuentas financieras, lo cierto es que, se considera que esta medida debe llevarse a cabo con la mayor reserva, con estricto apego a derecho y en proporción a los objetivos que se persigan, ponderando en todo momento los derechos fundamentales de los contribuyentes involucrados.

1.2 Análisis

En el Código Fiscal de la Federación se prevén cuatro supuestos que pueden dar origen a la inmovilización de cuentas bancarias:

- 1) *Aseguramiento precautorio*. Medida de apremio que tiene como fin compeler al particular a que permita el ejercicio de las facultades de la autoridad fiscal ante la oposición u obstaculización al inicio o desarrollo de las facultades de fiscalización, o bien porque el contribuyente se encuentre no localizable, desaparezca o exista el peligro de que oculte, enajene o dilapide sus bienes, o se niegue a proporcionar su contabilidad. Esta medida se realiza cuando aún no ha sido determinado un crédito fiscal, como es el caso contemplado en el artículo 40, fracción III del CFF o bien, cuando exista una determinación provisional de adeudos fiscales presuntos únicamente para efectos del aseguramiento, como lo prevé el artículo 145-A del mismo ordenamiento.⁹
- 2) *Embargo precautorio*. Medida preventiva que tiene como finalidad asegurar el interés fiscal, cuando el crédito fiscal ya está determinado pero aún no se convierte en exigible, y exista peligro inminente de que el obligado realice alguna maniobra tendiente a evadir su cumplimiento (Artículo 145, párrafo 20 del CFF).

⁹ Al respecto, es muy importante destacar que el veintisiete de septiembre del dos mil doce, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió la contradicción de tesis 291/2012 donde determinó que el artículo 40, fracción III del Código Fiscal de la Federación viola la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de nuestra Constitución Política, al considerar que se restringe de forma excesiva e innecesaria los derechos de los contribuyentes al limitar el ejercicio de su derecho de propiedad e impedirles que continúen con la operación ordinaria de sus actividades. Véase: Contradicción de tesis 291/2012, versión taquigráfica de la sesión pública ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 27 de septiembre de 2012, http://200.38.163.175/PLENO/ver_taquigraficas/27092012PO.pdf

- 3) *Embargo dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE)*. Tiene como finalidad garantizar el cobro del crédito fiscal y se realiza cuando el crédito fiscal es exigible (Artículos 151, fracción I, 155, fracción I y 156-Bis del CFF).
- 4) *Inmovilización y transferencia como medio de cobro*. Medio sumario de cobro alternativo al PAE, que procede únicamente frente a créditos fiscales firmes (Artículo 156-Ter fracción IV del CFF).

En este contexto, es importante destacar que el *aseguramiento, embargo precautorio y embargo como medio de cobro* (incisos 1, 2 y 4) de las cuentas bancarias, son medidas que la ley autoriza se lleven a cabo fuera del procedimiento administrativo de ejecución, mientras que sólo el *embargo como garantía del crédito fiscal* (inciso 3), se produce dentro del PAE.

El *aseguramiento y el embargo precautorios* de las cuentas bancarias son medidas de apremio cuya imposición procede, según la ley, únicamente cuando el contribuyente adopta conductas o actitudes encaminadas a evadir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Sin embargo, tanto el aseguramiento como el embargo precautorio son facultades discrecionales que la autoridad puede ejercer, siempre y cuando el contribuyente se ubique en las hipótesis de ley, quedando la autoridad obligada en ambos casos, a levantar acta circunstanciada en la que precise de qué manera *se opuso, impidió u obstaculizó físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de las facultades de comprobación*; no obstante la norma no prevé carga o modalidad alguna a la autoridad para acreditar fehacientemente tales supuestos de sustracción al ejercicio de la facultad fiscalizadora, ni tampoco define expresamente lo que debe entenderse por “riesgo inminente” o cómo se califica por la autoridad la existencia del mismo, lo que representa inseguridad jurídica para el gobernado.

Al respecto, es muy importante destacar que el veintisiete de septiembre del dos mil doce, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió la contradicción de tesis 291/2012, donde determinó que el artículo 40, fracción III del Código Fiscal de la Federación viola la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de nuestra Constitución Política, al considerar que se restringen de forma excesiva e innecesaria los derechos de los contribuyentes al limitar el ejercicio de su derecho de propiedad e impedirles que continúen con la operación ordinaria de sus actividades.

Por su parte, *el embargo dentro del procedimiento administrativo de ejecución* tiene como finalidad garantizar el crédito fiscal exigible; en este supuesto, la autoridad hacendaria antes de emitir la orden de inmovilización de cuentas bancarias para hacer efectivos

créditos fiscales que no hayan sido cubiertos y debe agotar, en todo caso, el PAE (como lo establece el art. 156 Bis del CFF), por lo que la autoridad invariablemente debe agotar las formalidades que la legislación prevé para dicho procedimiento, como lo es el otorgar al deudor el derecho a señalar los bienes suficientes, para que, en su caso, se rematen o enajenen fuera de subasta o se adjudiquen a favor del fisco; o bien, embargar negociaciones a fin de obtener, mediante su intervención, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios. Las propias normas que regulan el PAE establecen el orden preciso en que el deudor deberá señalar los bienes sobre los cuales se debe trabar el embargo (artículo 155, fracción I, del CFF) el cual corresponde a los depósitos bancarios el primero junto con el dinero y los metales preciosos. No obstante lo anterior, es criterio de **Prodecon** que, en tanto el crédito fiscal no quede firme, el contribuyente tiene el derecho a exhibir otra forma de garantía en sustitución del embargo de sus cuentas, supuesto en el cual la inmovilización de cuentas deberá ser levantada.

Por lo que se refiere a la *inmovilización y transferencia como medio de cobro*, la Corte ha validado que no se cumpla con todas las etapas del PAE, toda vez que estimó se trata de *"...una atribución que tiene su origen en el procedimiento sumarísimo y alterno de cobro..."* y por tanto no se tiene que hacer el requerimiento previo de pago al deudor.

De la experiencia adquirida en el tema de la inmovilización de cuentas, este *Ombudsman* fiscal advierte que las diversas modalidades de esa medida se encuentran en normas que favorecen la comisión de irregularidades por parte de las autoridades y por tanto la vulneración de los derechos humanos del contribuyente. Es así que de los casos que han sido atendidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se detectó que la autoridad fiscal en ejercicio de esa facultad lleva a cabo prácticas que violan los derechos de los pagadores de impuestos, como lo son las siguientes:

a) Notificación. Esta Procuraduría detectó que independientemente de la forma en que se inmovilizan las cuentas de los contribuyentes, estos tienen conocimientos de la medida impuesta, **cuando tal circunstancia les es informada por su banco o cuando les es imposible disponer de sus fondos.**¹⁰ Además la Procuraduría ha detectado que los contribuyentes no se enteran, ni siquiera con posterioridad de la medida impuesta, de la autoridad que la ordenó, o bien, de las causas que la motivaron atentando contra los principios de seguridad jurídica y debido proceso, ya que los contribuyentes tienen el derecho de conocer la identidad de las autoridades fiscales que tramitan los procedimientos en los que tengan la condición de interesados y las actuaciones que requieran su intervención, además de que éstas deberán llevarse a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.¹¹

¹⁰ Véase: Recomendaciones 01/2012, 02/2012, 04/2012 y 05/2012 de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, disponibles en: http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/recomendacion_1_2012_v2.pdf; <http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION%2002-2012.pdf>; http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_04-2012_v2.pdf; http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/Recomendacion_05-2012.pdf;

¹¹ Véase: Artículo 2, fracciones IV y IX de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Prodecon considera que la autoridad fiscal debería entender como una obligación, independientemente de la claridad de la norma, la de notificar al contribuyente en cualquier caso de inmovilización de cuentas inmediatamente después de que sea realizada, para dar a conocer todos los datos al contribuyente, pues el hecho de que la autoridad no notifique al contribuyente, constituye principalmente una violación a los derechos de audiencia y debido proceso de los pagadores de impuestos garantizados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

b) Medidas cautelares ordenadas por autoridad jurisdiccional. En diversas ocasiones la mala regulación de que adolece la medida (inmovilización de cuentas) provoca que el contribuyente tenga que acudir a medios de defensa, en los que busca desde luego obtener una medida suspensiva para poder disponer de los recursos de sus cuentas; así como en algunos casos obligar a la autoridad a aceptar una diversa forma de garantía del interés fiscal, que le resulte menos onerosa y perjudicial para la operación de su giro.

Sin embargo, **Prodecon** observó que en ocasiones la autoridad fiscal de manera ilegal y arbitraria ordena la inmovilización de cuentas bancarias y la posterior transferencia de fondos para hacer efectivo el pago de créditos fiscales determinados, no obstante que los mismos, además de encontrarse garantizados se encuentran *sub judice*.¹²

Esta Procuraduría considera que la forma tan confusa en que las disposiciones legales regulan la inmovilización de cuentas bancarias, propicia que las autoridades de manera arbitraria y discrecional lleven a cabo, como se demuestra del análisis del caso planteado, la imposición de la medida, sin fundamentar adecuadamente sus actos, ya que los artículos 156-Bis y 156-Ter, no establecen de una manera clara y precisa los diversos supuestos en que procede la inmovilización de cuentas bancarias.

c) Las autoridades no justifican la imposición de la medida precautoria. Conforme al artículo 40, fracción III¹³ y 145-A, del CFF, el aseguramiento solo podrá aplicarse cuando: i) los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados obstaculicen, impidan o se opongan al desarrollo de las facultades de fiscalización; ii) se ignore el domicilio del contribuyente o desaparezca; iii) exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes, o iv) se niegue a proporcionar la contabilidad. Por su parte, el artículo 145, segundo párrafo, establece que el embargo precautorio sólo podrá realizarse cuando,

¹² Véase: Recomendación 11/2012, disponible en: http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_11-2012.pdf

¹³ **Prodecon** conoció de varios asuntos antes de que la fracción III del artículo 40 del Código Fiscal de la Federación fuese declarada inconstitucional por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

a juicio de la autoridad, exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de un crédito fiscal determinado no exigible. Se observa que el aseguramiento y embargo precautorio son instrumentos excepcionales para casos extraordinarios que sólo se justifican con la constatación de la efectiva actualización de los supuestos referidos, y en todo caso, la autoridad queda obligada a levantar acta circunstanciada en la que se acredite fehacientemente los hechos que sustentan la actualización de alguna de las hipótesis mencionadas.¹⁴ En consecuencia, al desaparecer los motivos para la imposición de las medidas, estas inmediatamente deben ser levantadas.

En este sentido, el aseguramiento o embargo precautorios de cuentas bancarias debe ser precedido de la auténtica constatación de la efectiva actualización de los supuestos a que hacen referencia los artículos citados y, en todos los casos, la autoridad queda obligada a levantar acta circunstanciada en la que precise y motive de qué manera el contribuyente se ubicó en alguna de las hipótesis señaladas o, dicho en otras palabras, acreditar fehacientemente los hechos que sustentan la actualización de dicha hipótesis. Es decir, que acredite que el contribuyente se opuso, impidió u obstaculizó el ejercicio de las facultades fiscalizadoras o que se negó a proporcionar la contabilidad, lo que implica un elemento subjetivo (intención) y otro objetivo (actos físicos), para que procedan las medidas extraordinarias.

Prodecon ha conocido de casos¹⁵ en donde las autoridades fiscales inmovilizaron todas las cuentas bancarias de los contribuyentes, sin acreditar que efectivamente éstos no permitieron el desarrollo de las facultades de fiscalización.

Además, advirtió que se suelen asegurar y embargar la totalidad de las cuentas bancarias o depósitos, dejando a los contribuyentes sin recursos líquidos para atender compromisos básicos o necesidades elementales.

d) La autoridad administrativa ordena la transferencia de fondos de cuentas inmovilizadas para efectuar el cobro de créditos fiscales no firmes. La única forma en la que la autoridad fiscal puede proceder a la inmovilización de cuentas bancarias de manera directa y a la consecuente transferencia de recursos, es cuando ya existe un crédito fiscal determinado, para lo cual tiene además que verificar, en primer lugar, que dicho crédito haya adquirido

¹⁴ La Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvo en una tesis aislada que tal extremo se justifica en tanto se levante “[...] acta circunstanciada donde consten detalladamente los antecedentes y alcances de la determinación de la autoridad, de manera que no se deja en estado de incertidumbre al gobernado por la aplicación en su perjuicio de esta medida”; Tesis aislada1a. XXVI/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, febrero de 2010, p. 110.

¹⁵ Véase Recomendaciones: 05/2011, 02/2012 y 05/2012 visibles en: http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_05-2011_Version_Publica_v3.pdf, <http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION%2002-2012.pdf> y http://www.Prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/Recomendacion_05-2012.pdf, respectivamente.

firmeza y, en segundo lugar, que no se encuentre garantizado, situación prevista en el artículo 156-Ter, fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo, **Prodecon** observó que en ocasiones la autoridad fiscal de manera ilegal y arbitraria ordena la inmovilización de cuentas bancarias y la posterior transferencia de fondos para hacer efectivo el pago de créditos fiscales determinados, no obstante que los mismos, además de encontrarse garantizados se encuentran *sub judice*.¹⁶

Esta Procuraduría considera que la forma tan confusa en que las disposiciones legales regulan la inmovilización de cuentas bancarias, propicia que las autoridades de manera arbitraria y discrecional lleven a cabo, como se demuestra del análisis del caso planteado, la imposición de la medida, sin fundamentar adecuadamente sus actos, ya que los artículos 156-Bis y 156-Ter, no establecen de una manera clara y precisa los diversos supuestos en que procede la inmovilización de cuentas bancarias.

e) Sustitución de garantía. **Prodecon** se ha enfrentado con la problemática de contribuyentes en donde las autoridades fiscales inmovilizan cuentas bancarias, no obstante que los créditos fiscales relacionados hayan sido garantizados; de igual forma esta Procuraduría ha conocido de quejas en donde las autoridades simplemente rechazan el ofrecimiento de otra forma de garantía para sustituir el embargo de cuentas dentro del PAE, aún y cuando dicha garantía, sea de las autorizadas por la legislación fiscal.¹⁷

El que las autoridades lleven a cabo esas malas prácticas, no sólo evidencia el desconocimiento total de las disposiciones que regulan la garantía del interés fiscal, así como las relativas al procedimiento de ejecución de los actos administrativos, sino que además, resulta afectatorio de los derechos fundamentales de legalidad, debido proceso, seguridad y certeza jurídicas de los contribuyentes, reconocidos constitucionalmente.

Es importante mencionar que, si la autoridad inmovilizó cuentas bancarias derivado del PAE y a efecto garantizar el interés fiscal de créditos fiscales exigibles, en tanto éstos no queden firmes, el contribuyente podrá ofrecer otra forma de garantía de las contempladas en el artículo 141 del código tributario, en sustitución del embargo de las cuentas, como bien lo establece el último párrafo del artículo 156-Bis. Lo anterior ocurrirá una vez que la autoridad resuelva y notifique al contribuyente sobre la admisión o rechazo de la garantía ofrecida o bien, le requiera requisitos adicionales.

¹⁶ Véase Recomendación 11/2012, visible en: http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_11-2012.pdf

¹⁷ Véase Recomendación 01/2011, disponible en: http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/VERSION%20P%C3%9ABLICA%20RECOMENDACION%2001-2011_v2.pdf. Asimismo, véase Recomendación 03/2012, disponible en: http://www.Prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION%2003-2012_v2.pdf

Por tanto, las autoridades están impedidas para ejecutar créditos fiscales que se encuentren garantizados y deben suspender el PAE si se garantiza el interés fiscal por cualquiera de los medios permitidos por las leyes de la materia.¹⁸

f) Inmovilización de cuentas bancarias y transferencia de fondos por créditos fiscales prescritos. **Prodecon** ha conocido de casos en los que la autoridad inmoviliza las cuentas bancarias del contribuyente y transfiere los fondos para hacer efectivo el cobro de créditos fiscales prescritos,¹⁹ lo que constituye una situación de especial gravedad, pues además de ser contrario a lo establecido legalmente, deja en evidencia el exceso y arbitrariedad en el ejercicio de sus atribuciones, transgrediendo con su actuación los derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídicas, reconocidos constitucionalmente, además de los consagrados en los artículos 2º, fracción IX y 4º de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en el sentido que las actuaciones de las autoridades fiscales se deben llevar a cabo en la forma que les resulte menos onerosa al pagador de impuestos.

g) Inmovilización de depósitos ajenos a los contribuyentes y embargo de bienes inembargables. **Prodecon** conoció de casos paradigmáticos en los cuales se inmovilizaron depósitos sin que existiera fundamento, motivo alguno, procedimiento de fiscalización o existencia de algún crédito fiscal a cargo del titular de la cuenta bancaria inmovilizada, que justifique la imposición de la medida, ya sea, como parte de un procedimiento de cobro coactivo o como una medida cautelar o precautoria. De la misma manera se encontró con que las autoridades fiscales afectan bienes inembargables al inmovilizar depósitos relativos a pensiones o aquéllos destinados a la manutención de cónyuge o hijos.²⁰

Ambas prácticas, son casos paradigmáticos que evidencian la actuación excesiva y arbitraria de las autoridades fiscales en la inmovilización de cuentas bancarias, pues por un lado no existe fundamento ni motivo que verifique la legalidad de la medida coactiva y, por el otro, se impone la medida sobre bienes que por ministerio de ley no pueden ser objeto de embargo, siendo entonces la inmovilización de cuentas sin lugar a dudas, totalmente ilegal y arbitraria, pues se transgrede la esfera jurídica y económica de los gobernados.

Como se obvia, las anteriores irregularidades en los actos de las autoridades resultan en una vulneración de varios derechos como pueden ser los de audiencia, legalidad, seguridad jurídica, debido proceso, propiedad e incluso el mínimo vital.

¹⁸ Artículo 141 del CFF.

¹⁹ Véase Recomendación 14/2012, disponible en: http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_14_2012.pdf

²⁰ Véase Recomendación 04/2012, disponible en: http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_04-2012_v2.pdf. Asimismo, véase Recomendación 17/2012, disponible en: http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_17-2012.pdf

“...el panorama al que se enfrentan los contribuyentes cuando la autoridad fiscal ordena la inmovilización de sus cuentas bancarias es sumamente difícil, además de generarles consecuencias trascendentales...”

1.3 Postura Prodecon

Es indudable que el panorama al que se enfrentan los contribuyentes cuando la autoridad fiscal ordena la inmovilización de sus cuentas bancarias es sumamente difícil, además de generarles consecuencias trascendentales, pues la forma excesiva en que las autoridades fiscales aplican la medida, trae como consecuencia una afectación directa a los pagadores de impuestos, ocasionando con ello que sus actividades se paraliquen, pues no tienen los medios financieros para llevar a cabo sus operaciones e inversiones necesarias, provocando el desempleo y estancamiento, mermando el desarrollo económico de las empresas y por ende interfiriendo en la actividad productiva del país y, en algunos casos hasta en la supervivencia del contribuyente y su familia.

El uso indiscriminado y excesivo de esta medida, tal como se expuso, está provocando una grave lesión en los derechos de los contribuyentes, tales como los de legalidad, audiencia, debido proceso, seguridad y certeza jurídicas, propiedad, acceso a la justicia, seguridad social e incluso al mínimo vital.

De igual forma se detectó que las autoridades fiscales ejercen sus facultades para inmovilizar cuentas de manera indiscriminada, ilegal y arbitraria, presumiblemente como una práctica para lograr sus metas de recaudación, pues ni siquiera justifican que se actualicen los supuestos para su procedencia. Situación que a consideración de esta Procuraduría se genera por la falta de claridad en la regulación de la medida, lo que conlleva a una indebida interpretación de la norma y en consecuencia a una incorrecta aplicación.

Es por ello que en primer lugar, **Prodecon** recomienda a las autoridades fiscales cumplir con lo ordenado en el artículo 1° Constitucional 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.

Prodecon reconoce que las autoridades están facultadas por ley para realizar la inmovilización de los depósitos y cuentas financieras de los contribuyentes, sin embargo, a fin de respetar sus derechos fundamentales, debe tenerse en cuenta que esta medida y, especialmente, la forma y términos en que a veces se ejerce, genera consecuencias trascendentales para los pagadores de impuestos.

Asimismo, se enfatiza el cuidado que deben tener todas las autoridades en la tutela y salvaguarda de los derechos humanos, razón por la cual **Prodecon** se congratula de la determinación que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, adoptó el pasado veintisiete de septiembre del dos mil doce, al resolver la contradicción de tesis 291/2012 donde declaró la inconstitucionalidad del artículo 40, fracción III del Código Fiscal de la Federación, al considerar que la facultad de la autoridad fiscal de aplicar como medida de apremio, el aseguramiento precautorio o de la negociación, a los contribuyentes que se opongan, impidan u obstaculicen físicamente el inicio o desarrollo de sus facultades viola la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 constitucional; ello, porque restringe de forma excesiva e innecesaria los derechos de los contribuyentes al limitar el ejercicio de su derecho de propiedad e impedirles que continúen con la operación ordinaria de sus actividades.

Finalmente, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente advierte que la medida en sus diversas modalidades no se encuentra claramente regulada por las disposiciones del Código Fiscal de la Federación.

En este sentido, se estima pertinente atender el problema desde la raíz, y proponer modificaciones a la legislación fiscal que regula la facultad y alcances de la autoridad para la inmovilización de cuentas, de tal manera que tanto la autoridad fiscal como el contribuyente cuenten con un marco legal que brinde seguridad y certeza jurídicas y delimite el margen de actuación o ejercicio de las facultades de la autoridad en la aplicación de la medida, lo que debe provocar un cambio que promueva la efectiva tutela de los derechos de los contribuyentes.

Razón por la cual, se presentó ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados una propuesta de modificación a las disposiciones fiscales en materia de inmovilizaciones de cuentas bancarias que pretende:

- Unificar las causales previstas en el Código Fiscal de la Federación para el aseguramiento precautorio.
- Limitar el aseguramiento en cuentas bancarias únicamente al supuesto en que el contribuyente esté no localizable.
- Obligar a la autoridad fiscal a seguir un procedimiento minucioso para que pueda ordenar dicha medida.

Prodecon propone: Incluir causas de responsabilidad administrativa y patrimonial a las autoridades fiscales que, de manera ilegal, realicen la inmovilización de cuentas bancarias.

- Fortalecer los medios con los que cuenta el contribuyente para garantizar el interés fiscal.
- Establecer candados para la transferencia de los depósitos inmovilizados a la Tesorería de la Federación.
- Incluir causas de responsabilidad administrativa y patrimonial a las autoridades fiscales que, de manera ilegal, realicen la imposición de la medida.
- Tipificar, como infracción para las entidades financieras, el no liberar las cuentas bancarias inmovilizadas dentro de los términos legales.

2. La falta de garantía de audiencia al importador mexicano en la verificación de origen: un problema sistémico en materia tributaria.

2.1 Planteamiento del problema

México ha buscado fomentar el intercambio de bienes y servicios a través de los Tratados de Libre Comercio (TLC) que son acuerdos comerciales, regionales o bilaterales, que buscan ampliar el mercado entre las partes firmantes con la eliminación o rebaja sustancial de los aranceles para los bienes que transitan entre los territorios de los Estados parte. Asimismo, las autoridades aduaneras del país importador están facultadas para verificar que los exportadores o productores del otro Estado cumplan con las reglas de origen²¹ que se encuentran en los mismos tratados.

En 2011, una importante Cámara Nacional, así como diversos contribuyentes, plantearon ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente la problemática que afectaba a sus agremiados, consistente en que las autoridades fiscales verificaban el origen de la mercancía importada directamente con el productor o exportador, sin notificar de ello al contribuyente importador, lo que consideraron que les causaba un perjuicio, puesto que el resultado de este procedimiento puede provocar que les nieguen el trato arancelario preferencial de mercancías importadas al amparo de los Tratados de Libre Comercio celebrados por México (en específico del Tratado de Libre Comercio de América del Norte –TLCAN–).

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente inició el procedimiento de investigación y análisis de la problemática planteada, concluyendo que en efecto se trata de un problema

²¹ Las reglas de origen son el conjunto de criterios y principios que constituyen la base legal para la determinación de la nacionalidad de los productos.

sistémico, es decir, advirtió la existencia de elementos que provienen de la estructura misma del sistema tributario (en su más amplio concepto ya que se trató de un problema que implicaba la aplicación de un tratado), y que se encontraban produciendo una afectación jurídica y económica grave en cierto sector de contribuyentes (los importadores a que se hace referencia).

Con el objeto de proteger sus derechos, **Prodecon** estimó que era necesaria una modificación en las normas administrativas aplicables, y después de seguir el procedimiento respectivo marcado por sus lineamientos, en septiembre de 2012, emitió la Recomendación Sistémica 2/2012, donde consideró que se afecta el derecho fundamental del importador a ser oído en el procedimiento administrativo de verificación de origen seguido al exportador referido, lo que vulnera su garantía de audiencia, ya que puede perder el trato arancelario preferencial.

Agrava aún más el problema el hecho de que la forma en que se notifica del inicio del procedimiento de verificación de origen al productor o exportador en el extranjero se llevará a cabo, de manera poco cuidadosa, pues se pudo constatar que, en diversos casos, se realizó a través de cuestionarios al exportador sin la traducción en idioma español correspondiente, los cuales, adicionalmente, podían no ser entregados efectivamente a los destinatarios debido a que la notificación se realizaba por empresa de mensajería privada.

2.2 Análisis

a. *Garantía de audiencia en el procedimiento de verificación de origen*

Prodecon razonó que se contraviene un postulado normativo general, de carácter básico y esencial, que impacta a la totalidad del sistema tributario, inclusive en el contexto constitucional en el que descansa el Estado de Derecho, ya que toda persona debe gozar de la garantía de audiencia para estar en aptitud de defender sus intereses respecto de aquellos actos que afecten o potencialmente puedan afectar sus esferas jurídica y económica.

En este sentido, las consecuencias de la determinación de que alguna mercancía no es originaria de la zona de libre comercio, recaen directamente en la esfera jurídica y patrimonial del propio importador, por ser éste quien tendrá que cubrir los créditos fiscales, multas, cuotas compensatorias y demás que se impongan tras la negativa del trato arancelario preferencial, a través de un procedimiento en el que no fue parte.

En efecto, un procedimiento de verificación de origen en el que no se escuche o notifique al importador hace nugatoria la garantía de audiencia prevista en la Constitución (Artículo 14), pues provoca que el contribuyente, en su calidad de importador, deba soportar una afectación jurídica y un perjuicio económico sin haber sido oído y vencido por las autoridades fiscales, lo que redundaría en una vulneración a sus derechos fundamentales como contribuyente.

La problemática interpretativa se presentaba sin embargo, porque del artículo 506 del TLCAN se puede desprender 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; sin embargo, cabe señalar que tampoco prohíbe su participación.

Prodecon considera que la regulación de los procedimientos de verificación de origen, en el tratado internacional no riñe con la posibilidad de otorgar al importador garantía de audiencia dentro del procedimiento aplicable, tomando en cuenta que es a éste a quien finalmente impactará la determinación de créditos fiscales si se llegará a negar el trato arancelario preferencial, en virtud de que el exportador en territorio extranjero no atendiera o desahogara adecuadamente el requerimiento.

Lo anterior implicaba que al importador se le estaba negando el derecho de audiencia, que resultaba indispensable para gozar de la oportunidad de conocer las razones y fundamentos en que la autoridad se basa para determinar el origen de las mercancías que importa y, en su caso, poder argumentar y aportar los documentos que convengan a su causa, coadyuvando para ello con su exportador. Esto, no obstante que el procedimiento se establezca en un instrumento supranacional, pues aún los tratados internacionales se encuentran vinculados, en cuanto a su contenido, a cumplir los postulados protectores de derechos que se contemplan en la Constitución y en los propios y diversos tratados en la materia.

El derecho de audiencia no es sólo un instrumento para la salvaguarda de los derechos de los particulares, sino que también es vehículo para la obtención de los fines que se propone la administración tributaria: desentrañar la verdad fáctica y jurídica sobre el origen de las mercancías importadas al amparo del TLCAN, que es el tema que resulta de interés público para el Estado mexicano y no en cambio que, como conoció **Prodecon**, importadores y reconocidas empresas mexicanas que están generando recursos productivos y operando al amparo del TLCAN, se enfrentan de pronto a créditos fiscales por montos cuantiosos, pese a que de fondo y en la verdad material y jurídica de los hechos sí habían adquirido de empresas en suelo extranjero que mercadeaban realmente productos de origen, pero que no contestaron el requerimiento del SAT, porque lo ignoraron o porque no consideraron necesario hacerlo.

Por otra parte, aunque el Tratado en cuestión en sus artículos 506, párrafo 12 y 509, otorga al importador la posibilidad de obtener, previamente a la importación, una resolución anticipada en la que se garantice que sí, con posterioridad, el certificado de origen es determinado como inválido, dicha determinación no le será aplicada, esto es una mera cuestión incidental, previa al procedimiento de verificación de origen, por lo que **Prodecon** estima que no puede considerarse que sustituya el derecho del contribuyente importador a intervenir en el procedimiento para manifestar lo que a su derecho convenga.

De igual forma, el 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* establecen la posibilidad de que la autoridad aduanera requiera al importador información escrita para efectos de verificar el origen de un bien importado, sin embargo esto sólo constituye una facultad discrecional de la autoridad hacendaria, lo que resulta en su aplicación excepcional y no obligatoria y general.

Como es ya conocido por todos, la Constitución en su nuevo artículo 1º prevé el principio jurídico *pro homine* o pro persona. Al respecto, el Poder Judicial de la Federación ha sostenido que este principio, incorporado en múltiples Tratados internacionales, es un criterio hermenéutico que coincide con el rasgo fundamental de los derechos humanos, en virtud de que debe estarse siempre a favor de la persona (contribuyente), esto es, debe acudir a la norma más amplia o a la interpretación extensiva cuando se trata de derechos protegidos (en este caso el de audiencia) y, por el contrario, a la norma o a la interpretación más restringida, cuando se trata de establecer límites a su ejercicio.²²

Prodecon considera que es necesario que dicho principio se manifieste en el actuar de todas las autoridades fiscales. Por lo que se busca que éstas tiendan a una aplicación de las disposiciones jurídicas que pase necesariamente por la interpretación armónica, extensiva y sistemática de los derechos fundamentales y que, sin perjuicio del interés general, garanticen esos derechos a los contribuyentes.

Así, 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, **Prodecon** consideró que debe repararse en que tal situación tampoco se encuentra prohibida por las disposiciones aplicables mientras que, en cambio, sí constituye un imperativo constitucional elevado al más alto rango la garantía de audiencia en beneficio de los gobernados, así como la interpretación progresiva de los derechos fundamentales en pro de la persona, según mandata el 1º constitucional.

²² Véase: Tesis I.4o.A.441 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XX, octubre de 2004, p. 2385.

Un procedimiento de verificación de origen en el que no se escuche al importador hace nugatoria la garantía de audiencia prevista en la Constitución Política.

En este orden de ideas, aún antes de la vigencia del nuevo texto constitucional, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió criterio jurisprudencial en el sentido de que se permita el acceso a la justicia administrativa a los particulares afectados por actos administrativos (interés legítimo), no obstante carecieran de la titularidad del derecho subjetivo respectivo (interés jurídico), con la finalidad de ampliar el número de gobernados que pudieran acceder al procedimiento en defensa de sus intereses.²³

En este contexto, al ser el importador el sujeto que soporta la carga ante la negativa del trato arancelario preferencial (créditos fiscales a cargo del importador), cuenta sin duda con interés tutelado para intervenir en el procedimiento de verificación de origen. Por lo tanto, es necesario que así se reconozca para ser llamado como parte o coadyuvante en el procedimiento de verificación de origen.

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha manifestado que 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, y el procedimiento se dirige específica y directamente a éste, no puede seguirse que el importador carezca de interés jurídico, para reclamar a través del juicio de amparo, el artículo 506 del TLCAN, pues la determinación a que se llegue con motivo de la verificación correspondiente, puede ocasionar perjuicio al importador. Consecuentemente, consideró el Alto Tribunal que el importador tiene interés jurídico para reclamar en juicio de amparo el artículo 506 del TLCAN cuando se ha emitido con base en dicho precepto una resolución que determina la invalidez del certificado de origen de los bienes que importó.²⁴

Sólo a través del reconocimiento del interés jurídico y legítimo del importador se puede 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.

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. 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.

²³ Véase: Tesis 2a./J. 141/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVI, diciembre de 2002, p. 241.

²⁴ Véase: Tesis 2a. CLXXX/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XII, diciembre de 2000, p. 452.

B. Notificación del procedimiento de verificación de origen al exportador

Prodecon detectó que la notificación practicada por la autoridad fiscal del Servicio de Administración Tributaria al exportador en el extranjero se realizaba de manera indebida, dado que para ello se utilizaron frecuentemente los servicios de empresas de mensajería privadas que en ocasiones no se cercioraron de que la notificación se efectuara atendiendo a las formalidades legales; adicionalmente, se presentaron casos en los que dichas empresas no contaban con datos exactos para la localización del exportador, lo que les impidió localizar el domicilio en el extranjero o recabar de manera correcta la firma del interesado o su representante legal.

Por lo anterior, **Prodecon** consideró necesario evaluar la conveniencia de utilizar dichos servicios o, cuando menos, señalar áreas de oportunidad para que se optimice su utilización, no sólo 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 salvaguarden los derechos de los contribuyentes, tomando en cuenta que constitucionalmente toda autoridad está obligada a protegerlos y, en ese sentido, todo esfuerzo que se haga al respecto servirá para lograr una más amplia protección de esos derechos.

2.3 Postura Prodecon

En razón de los resultados arrojados por la investigación de este caso, la Procuraduría recomendó a las autoridades involucradas realizar interpretaciones armónicas, extensivas y sistemáticas en atención al espíritu de las normas jurídicas y los derechos fundamentales tutelados por la Constitución, de tal manera que cuando la normatividad no establezca expresa y específicamente un procedimiento encaminado a la salvaguarda de los derechos de los contribuyentes, pero tampoco lo prohíba, y dicho mecanismo resulte adecuado para los fines perseguidos por la administración tributaria, se privilegie el desarrollo del procedimiento que mejor se ajuste al marco constitucional, pues precisamente es el mandato del texto del artículo 1º de la Carta Magna.

Por ello, entre otras medidas correctivas, recomendó regular los procedimientos de verificación de origen mediante lineamientos o políticas que permitan al importador ofrecer pruebas para acreditar el origen de las mercancías importadas.

En respuesta a la Recomendación sistémica 2/2012 el SAT coincidió de manera medular, por lo que emitió y publicó las políticas internas que se deberán observar en los procedimientos de verificación de origen llevados a cabo conforme a lo dispuesto en el TLCAN.

Dichas políticas tienen como finalidad que, previo a la emisión de la resolución respectiva, se dé a conocer al importador el procedimiento de verificación de origen que se realiza con el exportador; así como dar al importador el derecho a ofrecer pruebas en los procedimientos de verificación concluidos, con el fin de que se le permita acreditar el origen de las mercancías.

Las políticas emitidas son obligatorias para todos los servidores públicos adscritos al SAT involucrados en el procedimiento de verificación de origen.

En caso de que esas autoridades no observen la notificación al importador, las mismas deberán admitir ese hecho como agravio dentro del recurso de revocación, que en su caso el importador interponga y considerar que el acto impugnado es ilegal en virtud de dicha omisión.

El SAT también señaló que se encuentra evaluando a los servicios de mensajería para determinar si efectivamente están relacionados con la problemática aludida y de ser así, valorar la posibilidad de mejorar el procedimiento de notificación.

Prodecon reconoce al Servicio de Administración Tributaria, y en particular a los funcionarios que participaron en el procedimiento de investigación referido, la cooperación mostrada en el desarrollo del mismo, además de la sensibilidad que manifestaron al modificar su actuación y reconocer la importancia de que los contribuyentes conozcan oportunamente de los procedimientos de verificación de origen de las mercancías que importan.

3. Deducibilidad de gastos estrictamente indispensables

3.1 Planteamiento del problema

El Servicio de Administración Tributaria empezó a efectuar el rechazo sobre la deducción de los gastos de promoción de un sector de contribuyentes, esta problemática fue denunciada ante **Prodecon** por una importante Cámara de la Industria Nacional.

La Cámara denunciante sostiene que los gastos que presenta como deducibles son necesarios y estrictamente indispensables para la operación de las empresas que

pertenecen al sector, por lo que necesariamente deben ser disminuidos para determinar la base del impuesto sobre la renta.

Los gastos a los que se refiere la Cámara son relativos a la promoción y publicidad de ese sector, consistentes en obsequios gravados con el logotipo de los contribuyentes y el pago de gastos de viajes a eventos y convenciones nacionales e internacionales, que fungen como recordatorios de marca.

Por mandato de la Ley General de Salud y su Reglamento los productos de las empresas que integran esta Cámara —medicinas bajo prescripción—, no pueden publicitarse directamente a la población por los medios tradicionales utilizados por la generalidad de las empresas ya que se exige que su manejo sea controlado, por lo tanto, tienen que recurrir a una forma poco convencional para publicitar sus productos, esto es, dirigirse a los profesionales de la salud (médicos), por ser los únicos aptos y con capacidad para prescribir medicamentos.

El SAT consideró que estas erogaciones eran superfluas o no indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, y por lo tanto, no deducibles del Impuesto sobre la Renta.

La autoridad fiscal señaló que, por cuanto hace a los obsequios, para que éstos sean deducibles del impuesto, deben cumplir con lo dispuesto en la fracción III del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), es decir, deben encontrarse directamente relacionados con la enajenación de los medicamentos o la prestación de los servicios de la empresa, además de que deben ser directamente ofrecidos a los clientes de manera general.

En cuanto a las erogaciones por concepto de viajes o viáticos señaló que tampoco cumplen con el requisito de ser estrictamente indispensables para los fines de las actividades del contribuyente ya que para considerarse efectivamente deducibles tiene que existir una relación personal subordinada o independiente con el sujeto que realiza la deducción. Los médicos que acuden a los Congresos, en favor de quienes se realizan los gastos por viajes y viáticos, no tienen relación laboral alguna con el contribuyente.

En cumplimiento de sus atribuciones y en virtud del resultado del procedimiento de investigación, esta Procuraduría identificó la existencia de un problema sistémico que afecta de manera general a un sector de contribuyentes emitiendo al Servicio de Administración Tributaria la Recomendación Sistémica 01/2012.

3.2 Análisis

El artículo 31, fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, prevé que serán deducibles los gastos estrictamente necesarios para el ejercicio de la actividad del contribuyente. Asimismo, el artículo 310 de la Ley General de Salud establece que sólo podrá hacerse publicidad de medicamentos de libre venta y productos herbolarios, por lo que la propaganda de los medicamentos que requieren prescripción sólo podrá dirigirse a los médicos, no así al público en general.

En el caso de la industria farmacéutica el tipo de promoción y publicidad que utiliza es un tanto sofisticado, sin embargo dentro del sector es un proceso ordinario e inclusive avalado por el Estado Mexicano a través de la Secretaría de Salud y sus demás organismos con quien la industria ha cooperado para establecer lineamientos adecuados para la protección de la salud de la población. A nivel internacional también es reconocida esta práctica comercial para dar a conocer esos productos de venta controlada.

Sin atender a lo anterior, la autoridad fiscal realiza una interpretación rígida de la legislación que regula el Impuesto sobre la Renta, al rechazar ciertas deducciones que resultan estructurales para este sector de contribuyentes, sin el análisis, la reflexión ni el entendimiento de la lógica empresarial dominante en ese sector. Esto se contrapone con los principios de proporcionalidad y equidad, además de distorsionar la correcta determinación de la base gravable del impuesto, toda vez que las deducciones son un derecho estipulado por la Constitución, en acato a la máxima de aportar al gasto público de manera proporcional.

El rechazo que hacen las autoridades fiscales de las deducciones por los gastos de promoción que les presentan las empresas farmacéuticas es violatorio del principio de equidad ya que, en virtud de ese principio, las leyes y las autoridades fiscales deben otorgar un trato igualitario a los contribuyentes de un mismo impuesto, sin embargo, el no tomar en cuenta la peculiar situación de estas empresas para colocar sus productos en el mercado, deja a los contribuyentes en un estado de desigualdad comercial frente a otras industrias las cuales si pueden realizar la publicidad de sus productos directamente con el consumidor final.

Por otra parte el principio de proporcionalidad establece que los sujetos pasivos deben contribuir con base en su capacidad económica, fundada sobre su utilidad efectiva. En el caso del Impuesto Sobre la Renta la utilidad neta obtenida debe ser la base para la determinación

del impuesto, dicho esto, se tienen que considerar todos los costos de producción para la determinación del ingreso. Los costos comprenden las deducciones autorizadas que por regla tienen que ser reconocidas acatando el principio de proporcionalidad tributaria, esto dará como resultado que el tributo se ajuste a la verdadera capacidad contributiva de los pagadores de impuestos.

Con base en lo anterior, este organismo autónomo considera que existen los elementos suficientes, para afirmar que se están afectando los principios generales de la tributación, al no permitir la deducción de los referidos gastos ya que estos se efectúan con el fin de que los médicos conozcan y puedan acceder a los productos de prescripción que los fabricantes de medicamentos elaboran, dado que por la naturaleza y composición de los mismos, no pueden ser publicitados en los medios con acceso directo al público. Por lo tanto, estas erogaciones que la industria farmacéutica realiza, van encaminadas a poner al alcance de quienes cuentan con la facultad y la capacidad para ministrar su uso adecuado.

Bajo este planteamiento debe considerarse sólido el argumento de que dichas erogaciones son deducibles por concepto de promoción y que responden a una razón de lógica empresarial propia de la industria farmacéutica.

La Procuraduría estima que se están limitando las deducciones indispensables de la actividad propia del sector farmacéutico, sin considerar la peculiaridad del sector de elaboración de medicamentos frente a las demás industrias, debido a que estos tienen que adoptar medidas específicas para hacer rentable su actividad.

El hecho de que los productores de medicamentos tengan prohibido por mandato de ley la promoción de sus productos a través de medios convencionales lleva a éstos a considerar otro medio distinto para la promoción de sus productos, lo que no significa que la erogación se encuentre desvinculada de la búsqueda de generar ingresos. Por ende, debemos concluir que dichas erogaciones resultan ser estrictamente indispensables y ordinarias para este sector.

El contexto particular en el que se desenvuelve la industria de los medicamentos implica una lógica de negocios especializados que repercute en los aspectos económicos y productivos, por ello la autoridad debe interpretar la norma de manera armónica con el entendimiento de los negocios, de los principios que rigen la contribución y la impartición de justicia, todo ello en pro de un equilibrio entre los fines del causante y los del Estado.

Cuando se analizan todos los sectores bajo la misma óptica se presentan experiencias negativas que se traducen en violaciones a los derechos de los contribuyentes.

En México están establecidos 224 laboratorios, que pertenecen a 200 empresas, 46 de ellas, son corporaciones con capital de origen extranjero, el resto son de inversionistas predominantemente mexicanos.

El sector productivo de medicamentos en México genera entre 1.04% y el 3% del Producto Interno Bruto, del año 1993 al 2002, la producción de fármaco-químicos aumentó a una tasa de 4.85%, abastece la totalidad de las necesidades de medicamentos en el país, produce el 86% e importa restante 14%.²⁵

Cuando se analizan a todos los sectores bajo la misma óptica, y la autoridad fiscal desconoce la situación específica del causante y las restricciones que otras normas le imponen, es decir, no está cercana a la actividad económica que se realiza, se presentan experiencias negativas que se traducen en afectaciones graves a los derechos del contribuyente, de manera fortuita esto repercute en la confianza, apertura y colaboración frente a la administración tributaria.

3.3 Postura Prodecon

De acuerdo a las situaciones antes expuestas, esta Procuraduría consideró que las autoridades fiscales involucradas se encuentran afectando derechos fundamentales de los contribuyentes tales como el de seguridad jurídica al estar rechazándoles deducciones que tienen el carácter de estructurales ya que a pesar de que tiene una naturaleza específica atienden a una lógica empresarial y son gastos ordinarios y estrictamente indispensables para la promoción de los productos médicos que producen este tipo de industrias.

Asimismo, se recomendó a la autoridad fiscal que se realice la aplicación de las normas fiscales, considerando los derechos de los contribuyentes, realizando una interpretación armónica y sistémica atendiendo los principios tributarios de equidad y proporcionalidad tutelados por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.



Conferencia de prensa a raíz de la primera Recomendación de Prodecon en relación con el tema de deducción de gastos estrictamente indispensables. Agosto de 2012.

²⁵ Véase: Situación del sector farmacéutico en México, México, Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública, Cámara de Diputados / LXI Legislatura, diciembre 2010, disponible en: http://www3.diputados.gob.mx/001_diputado006_centros_de_estudio/04_centro_de_estudios_sociales_y_de_opinion_publica/003_accesos_directos/002_publicaciones/002_libros/002_temas_sociales

De la misma manera, esta Institución recomendó a las autoridades que al realizar procedimientos de auditoría, consideren los elementos que les permitan entender la particularidad de los negocios de los contribuyentes, además de realizar una estructura hacendaria por segmentos, ramo industrial o empresarial, así como promover la capacitación y actualización de sus servidores públicos en la forma de operar de las empresas en particular la industria farmacéutica.

Por otra parte con el propósito de lograr un sano equilibrio entre los intereses del fisco y el de los contribuyentes, se recomendó que las autoridades fiscales acepten la deducción por gastos de promoción, evitando así afectar a la industria farmacéutica y considerar en todo caso las normas pre-establecidas en los códigos de buenas prácticas de promoción en México, así como las regulaciones éticas y de responsabilidad social en materia de salud.

4. Imposibilidad para deducir los gastos y adquisiciones de determinados sectores comerciales con particularidades especiales

4.1 Planteamiento del problema

Un tema de relevancia para esta Procuraduría, es la problemática que enfrentan ciertos sectores comerciales del país respecto a la deducibilidad de sus gastos y adquisiciones. Los comerciantes de las centrales de abastos, chatarreros y ambulantes, entre otros, son sectores comerciales con particularidades especiales pues, debido a sus condiciones reales de operación, les resulta difícil —en algunos casos, imposible— el cumplimiento de la regulación en materia impositiva para la deducibilidad de sus erogaciones.

De manera particular, el sector abasto se enfrenta a una imposibilidad real para la comprobación de sus gastos; ello debido a la naturaleza de sus operaciones, ya que las realizan en un 80% en zonas rurales y con integrantes del sector primario, quienes, debido a sus condiciones económicas, sociales, culturales y académicas, no se encuentran inscritos en el RFC y, por ende, no expiden comprobantes fiscales. Aunado a lo anterior, las zonas rurales en las que se ubican no cuentan con servicios bancarios, por lo que se niegan a recibir cualquier forma de pago distinta al efectivo.

La anterior circunstancia origina, para dicho sector, que algunos pagos —tales como los que se realizan por maniobras de recolección, empaques, carga, descarga, traspaleos, estibadores, cortadores, entre otros, así como las compras de mercancía de productos agrícolas— no estén respaldados con documentación que reúna todos los requisitos fiscales y, en consecuencia, no puedan ser deducidos.

Estas condiciones los han llevado a solicitar ante la autoridad fiscal el otorgamiento de facilidades que reconozcan su realidad operativa para cumplir cabalmente con sus obligaciones tributarias.

Por su parte, el SAT ha reconocido esta problemática y, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 36 bis del Código Fiscal de la Federación, emite, para algunos de estos sectores comerciales con particularidades especiales, oficios que contienen resoluciones administrativas con facilidades para el debido cumplimiento de sus obligaciones.

No obstante lo anterior, las facilidades que otorga la autoridad fiscal no resultan suficientes para resolver la problemática, aunado a que contienen excesivos requisitos para su cumplimiento y año con año su emisión se ha ido retrasando.

4.2 Análisis

El artículo 31 de la LISR establece los requisitos que deben reunir las deducciones y, en su fracción III, dispone que dichas deducciones deben 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 o débito, entre otros.

Por su parte el artículo 29-A del CFF establece los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales, señalando en su primera fracción: *“la clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida [...]”* y en su último párrafo dispone: *“Las cantidades que estén amparadas en los comprobantes fiscales que no reúnan algún requisito de los establecidos en esta disposición o en los artículos 29 o 29-B de este Código, según sea el caso, o cuando los datos contenidos en los mismos se plasmen en forma distinta a lo señalado en las disposiciones fiscales, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente”*.

En tales supuestos, como ya se comentó, los sectores comerciales con particularidades especiales no pueden dar cumplimiento a las exigencias de la norma, pues las personas con quienes realizan sus operaciones no cuentan con el registro federal de contribuyentes y no pueden expedir comprobantes fiscales, ocasionando que no se puedan deducir los pagos que les realizan.

Ahora bien, derivado del ejercicio de sus atribuciones sustantivas, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente advirtió que las actuales disposiciones fiscales y aún las propias resoluciones particulares de la autoridad que otorgan facilidades a estos sectores, no reflejan ni regulan su realidad operativa, debido principalmente a los siguientes factores:

- Las resoluciones, están sujetas a una condición de temporalidad pues se otorgan por ejercicio fiscal, razón por la cual los interesados deben solicitar año con año el refrendo de las mismas. Dicha circunstancia los coloca en un estado de expectativa e incertidumbre jurídica pues, a través del tiempo, la emisión de las facilidades se ha ido retrasando y restringiendo.
- Los requisitos que se deben cumplir para gozar de los beneficios otorgados en las resoluciones son exorbitantes ya que no consideran la realidad operativa de los contribuyentes y, por ende, se tornan de imposible cumplimiento colocándolos en una situación de indefensión jurídica, al borde de la ilegalidad y en muchos casos, de la quiebra económica y la informalidad.

Cabe referirnos, además, a lo establecido por el artículo 16 de nuestra Carta Magna ya que contiene el principio de seguridad jurídica del que deben gozar los gobernados frente a los actos de autoridad. En el caso particular, este principio se ve afectado: i) cuando las disposiciones fiscales resultan ajenas a la realidad operativa de los contribuyentes; ii) cuando la autoridad fiscal no expide en tiempo las resoluciones que les establece su régimen de comprobación; y, iii) cuando dicha autoridad varía sus criterios de emisión pues, bajo estas circunstancias, los contribuyentes desconocen los lineamientos o parámetros sobre los que deben actuar para dar debido cumplimiento a sus obligaciones.

A mayor abundamiento, resulta igualmente importante aludir al principio de equidad contenido en la fracción IV del artículo 31 constitucional, ya que éste se ve quebrantado si las normas fiscales o las resoluciones administrativas no contemplan la realidad de los sectores con particularidades especiales, la clara desigualdad que existe, por ejemplo, entre un profesionista de la ciudad y un campesino, debe ser considerada al momento de imponerles cargas tributarias, pues mientras que para el primero puede resultar sencillo su inscripción al RFC, expedir una factura electrónica, realizar transacciones vía internet, manejar una cuenta de cheques, etcétera, para el segundo dichas medidas resultan desmesuradas.

De particular relevancia para esta problemática resulta el criterio sostenido por nuestro Máximo Tribunal en el que señala que el legislador considerará en el proceso de creación de un tributo la distribución social, sectorial y espacial de la carga impositiva, entre otros.²⁶

4.3 Postura Prodecon

Esta Procuraduría considera que el planteamiento descrito constituye un problema de carácter sistémico debido a que deviene, sin duda, del sistema tributario afectando a diversos sectores de contribuyentes, y ante el cual, las autoridades fiscales y el órgano legislativo no pueden permanecer ajenos.

A juicio de este organismo la problemática que se aborda puede encontrar una solución, de seguirse ciertos lineamientos:

- I. La autoridad fiscal debe conocer y reconocer la realidad operativa de los sectores con particularidades especiales, sus alcances y sus límites, a fin de emitir resoluciones acordes a su situación real y, en su caso, promover las reformas legislativas procedentes;
- II. Las resoluciones de facilidades administrativas que año con año otorgue el SAT a ciertos sectores, deben ser incorporadas en su esencia a la legislación sustantiva;
- III. Las disposiciones que regulen el cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de sectores con particularidades especiales deben ser claras, sencillas y considerar sus circunstancias sociales, académicas y culturales, entre otras; y,
- IV. Las autoridades fiscales, en acato a lo dispuesto por el artículo 4 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente deberán, en todo momento, facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones, para lo cual deberán tomar las medidas necesarias para que los contribuyentes pertenecientes a estos sectores con particularidades especiales puedan determinar y pagar el impuesto justo que corresponda a su verdadera capacidad contributiva.

²⁶ Véase: Tesis Aislada P. XXXIX, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro I, t. I, octubre de 2011, p. 595.

Trabajadores que recuperan sus fondos para el retiro en una sola exhibición: sufren una retención del Impuesto Sobre la Renta que puede ser hasta del 20% de la cantidad que retiran

B) Problemáticas sistémicas de personas físicas y sectores vulnerables.

5. Régimen fiscal de las cuentas individuales de ahorro para el retiro

5.1 Planteamiento del problema

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, como *Ombudsman* fiscal, ha venido investigando la grave situación fiscal que presentan aquellos trabajadores que recuperan sus fondos para el retiro.

Se ha advertido que cuando los trabajadores van a retirar los recursos de la subcuenta de seguro de retiro (SAR 92) y la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez (RCV) en una sola exhibición (por que se actualiza alguno de los supuestos que prevén las Leyes del Seguro Social de 1973 y 1997 o la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores al Servicio del Estado de 2007), sufren una retención del ISR que puede ser hasta del 20% de la cantidad que retiran.



Ello es así, ya que, contrario a la naturaleza de esos recursos, no se clasifican como ingresos derivados del salario, sino dentro del Título IV, Capítulo IX "*De los demás ingresos que obtengan las personas físicas*" (artículo 170) de la LISR, lo que provoca que las AFORES retengan el 20% sobre el ingreso gravado cuando pagan este concepto.

El artículo 109, de la ley antes mencionada, en su fracción X, establece una exención parcial a estos retiros, pero la misma se reduce a apenas 90 veces el salario mínimo por cada año de aportación, lo cual sólo alcanzó en el año 2012 la cifra de \$5,610 por año. Se ha considerado que este tratamiento fiscal representa una flagrante violación al derecho al mínimo vital (reconocido en los tratados internacionales de los que México es parte, según lo ha establecido la propia SCJN), pues sólo se exentan 90 días de salario mínimo de los

La falta de regulación clara y precisa sobre el régimen fiscal del SAR genera inseguridad jurídica tanto para AFORES, retenedoras y contribuyentes

365 días laborados por el trabajador, con lo que inconstitucionalmente se está gravando también, de manera indirecta, el salario mínimo de los días restantes.

Prodecon tiene conocimiento de que hay contribuyentes que ni siquiera pueden disfrutar de esa exención ante la imposibilidad que tienen de obtener su resolución de pensión o la constancia de separación de la relación laboral (negativa de pensión). Es así que al acudir sin dichos documentos a retirar los fondos de las subcuentas SAR 92 o RCV, no se les aplica la exención que prevé el artículo 109, fracción X, de la LISR, dado que sin ellos (de conformidad con la Resolución Miscelánea Fiscal de 2012, regla 1.3.10.5) se *“presume”* que no se ha dado el supuesto de la separación laboral y así no se podrán determinar los años de cotización de los trabajadores.

La Procuraduría ha considerado que estos ahorros no deben ser gravados, pues la cuota de seguridad social en la parte que incorpora el ahorro para el retiro ya pagó impuesto sobre la renta por la cantidad que aportó el asalariado, mientras que la cuota aportada por el patrón y el Gobierno (mensualmente), no integra salario de conformidad con la Ley del Seguro Social, por lo que no debe causar el impuesto.

No obstante, cuando el trabajador retira sus fondos, se le cobra impuestos no sólo sobre el monto de los rendimientos, sino también por las mismas aportaciones de seguridad social generadas a lo largo de todos sus años de trabajo, con lo cual se desconoce la naturaleza de esas aportaciones y se afectan gravemente las finalidades mismas de los sistemas de ahorro para el retiro.

Ahora bien, si estos trabajadores logran presentar declaración anual, la tarifa del impuesto a pagar se irá a la general del ISR, como si el trabajador hubiera percibido el monto del retiro en un año de calendario, sin atender a que corresponde a ahorros generados durante muchos años, esto es, el trabajador podrá obtener una devolución parcial del impuesto retenido —si la tarifa resulta menor al 20%— o bien generar un impuesto por una cantidad aún mayor a la retenida inicialmente por la AFORE (de hasta 30%, que es la tarifa máxima del ISR), lo que aplica incluso respecto de trabajadores que tuvieron uno o dos salarios mínimos durante toda su vida laboral y por tanto estuvieron exentos del ISR. Además se elige el momento más inoportuno para cobrar el impuesto: la edad del retiro, y con una tasa de retención muy alta 20%.

5.2 Análisis

Ante esta grave problemática, **Prodecon**, mediante el conocimiento de diversos casos, se dio a la tarea de hacer una investigación profunda. En primer lugar indagó sobre el régimen legal que en materia de seguridad social regula las cuentas para el retiro, así como los otros eventos o supuestos en que el trabajador o sus beneficiarios pueden hacer el retiro de los fondos de la cuenta individual o subcuentas que la integran.

En segundo lugar, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente solicitó a la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro (CONSAR), a la Asociación Mexicana de Afores (AMAFORE) y a las principales sociedades que administran las cuentas individuales, AFORES, que informaran sobre como vienen operando el tratamiento fiscal a los retiros de las cuentas o subcuentas individuales, acorde tanto con las diversas disposiciones aplicables de la Ley del Seguro Social, como respecto del régimen tributario establecido en la Ley del ISR.

Con base en lo anterior la Procuraduría llegó a las siguientes conclusiones:

Se advirtió que existen una multiplicidad de escenarios que pueden variar la mecánica para calcular el Impuesto Sobre la Renta por el retiro de esas subcuentas, pues en cada caso se debe analizar el número de años en los cuales el trabajador cotizó al IMSS, al ISSSTE o a ambas dependencias, si cuenta o no con el beneficio de la jubilación, la legislación que resulta aplicable, la subcuenta de la cual provienen los fondos (SAR 92 o RCV)²⁷ y si le fue entregada o no al trabajador la documentación correspondiente a la retención que le fue aplicada por la AFORE.

Como común denominador, en todos los casos se observó que el retiro de los recursos de las subcuentas se encuentra sujeto a un sistema tributario que resulta sumamente complejo, que además de disminuir el monto líquido de los recursos que serán entregados al trabajador en edad de retiro, impide establecer fácilmente y con exactitud la forma en que se deberá pagar el ISR por la obtención de dichos recursos.

Además, es importante tener en cuenta que la ley grava la suma de los recursos aportados a las subcuentas al momento en que la AFORE los entrega al trabajador, sin considerar que las aportaciones efectuadas al SAR 92 y RCV, se realizaron periódicamente a lo largo de su vida laboral y que, por tanto, en todo caso, la carga tributaria debe dividirse entre el número de años en que se efectuaron dichas aportaciones, de manera similar a cuando el trabajador

²⁷ De conformidad con la legislación aplicable, el trabajador puede disponer de los recursos correspondientes a la subcuenta de retiro SAR92, en una sola exhibición, cuando obtenga una pensión, o bien cuando cumpla 65 años. De igual forma, podrá disponer de los recursos correspondientes a la subcuenta de retiro RCV —en una sola exhibición— cuando obtenga una negativa de pensión o bien, cuando se pensione conforme a la Ley del Seguro Social de 1973 (en este último caso sólo podrá retirar la cantidad correspondiente al ramo de retiro de 1997).

obtiene ingresos por concepto de primas de antigüedad, retiro, indemnizaciones u otros pagos por separación.

No pasa desapercibido que de conformidad con el artículo 109, fracción X de la LISR, los recursos que se obtienen por el retiro del saldo de las subcuentas SAR92 o RCV gozan de una exención equivalente a 90 veces el salario mínimo por cada año de servicio o de cotización.

Sin embargo, un primer requisito que establece el artículo 109, fracción X, de la LISR para ser sujeto de la exención es que el trabajador se haya *separado de la relación laboral*. Cuestión que en términos de lo previsto en las Reglas I.3.10.5 y I.3.10.10 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, sólo puede acreditarse mediante la exhibición de la concesión o negativa de pensión emitida por el IMSS o el ISSSTE según sea el caso, en la cual esas dependencias señalen el número de semanas cotizadas por el trabajador.

En este contexto, **Prodecon** se percató de diversos supuestos en los cuales los contribuyentes no están disfrutando de la exención, como es el caso de aquéllos que retiran los fondos de su subcuenta SAR 92 por el sólo hecho de haber cumplido 65 años, ya que se enfrentan a la imposibilidad de exhibir la constancia de separación de la relación laboral (negativa de pensión).

Otro caso es cuando mediante laudo, se reconoce el derecho a obtener los ahorros del trabajador por beneficiarios de éste, como ocurre con las viudas y los hijos menores de edad de los trabajadores fallecidos, pues es común que en la sentencia relativa no se precisen las semanas cotizadas por el trabajador, porque regularmente esa no es la *litis* en el procedimiento, en consecuencia, las AFORES retienen el impuesto a la tasa del 20% sin exención alguna. Lo mismo se presenta respecto de trabajadores que obtienen mediante laudo su derecho a pensionarse por haber sufrido incapacidad permanente por riesgo de trabajo.²⁸

Prodecon también ha conocido de asuntos en los que incluso cuando los contribuyentes cuentan con la resolución o negativa de pensión, la cantidad que se retira es gravada, sin aplicarle la exención contenida en el artículo 109, fracción X, de la LISR; tal es el caso de los trabajadores que obtienen su pensión y el derecho a retirar sus ahorros de la subcuenta SAR92 por separación de la relación laboral en virtud de incapacidad permanente parcial por riesgo de trabajo, ya que, como lo ha observado **Prodecon**, esas resoluciones de pensión carecen del dato de las semanas cotizadas, lo que hace nugatorio el derecho de los contribuyentes de acceder al beneficio de la exención.

²⁸ En términos del artículo 183-O de la Ley del Seguro Social de 1973 (actualmente abrogada pero aplicable a la subcuenta SAR 92 de conformidad con lo dispuesto en el artículo Décimo Tercero Transitorio de la Ley del Seguro Social vigente a partir del 1 de julio de 1997), los trabajadores que cumplan 65 años de edad o adquieran el derecho a disfrutar de una pensión por cesantía en edad avanzada, vejez, invalidez, incapacidad permanente total o incapacidad permanente parcial de más del 50% (incluyendo aquellos que hayan recibido una incapacidad permanente parcial del 25 al 50% y hayan optado por recibir una pensión en lugar de la indemnización a la que tiene derecho por ley), tendrán derecho a que se les entregue, en una sola exhibición, los recursos ahorrados en su subcuenta SAR 92.

Es así que las AFORES retienen el 20% sobre el total de recursos existentes en las subcuentas SAR 92 o RCV, según sea el caso, en términos de lo previsto en el artículo 170 contenido en el capítulo IX de la LISR denominado “De los demás ingresos”, del Título IV “De las personas físicas”, lo cual genera confusión y desconcierto en el trabajador que, en algunos casos, a sabiendas de que no cuenta con una pensión por jubilación, decide retirar los fondos de su subcuenta, con base en los datos arrojados en el estado de cuenta que le proporcionó su AFORE mes con mes.

En similares condiciones se encuentran los trabajadores que cotizaron al ISSSTE por varios años pero no lograron reunir las semanas requeridas para obtener el beneficio de la jubilación y por tanto, se ven en la necesidad de retirar los fondos existentes en su subcuenta RCV.

Ello en virtud de que el artículo 109, fracción X, de la LISR sólo exenta del pago del impuesto a los recursos provenientes de la cuenta individual del *sistema de ahorro para el retiro* prevista en la anterior Ley del ISSSTE (SAR ISSSTE), más no así a los recursos existentes en la cuenta individual que opera PENSIONISSSTE conforme a la actual ley en vigor (RCV ISSSTE), lo que ocasiona que a este grupo de trabajadores no les resulte aplicable la exención de noventa días de salario mínimo en el Distrito Federal por año cotizado.

En resumen, **Prodecon** ha detectado que el sistema fiscal que rige a las subcuentas SAR 92 y RCV es muy complejo y rígido, ya que dicho sistema impide al trabajador conocer con exactitud el monto líquido de los recursos que le serán entregados al término de su vida laboral.

5.3 Postura Prodecon

La falta de regulación clara y precisa sobre el régimen fiscal del sistema de ahorro para el retiro, genera inseguridad jurídica tanto para las AFORES, retenedoras, como para los contribuyentes que reciben sus fondos para el retiro con una disminución considerable, ya que la aplicación de la normatividad fiscal se hace depender no sólo de la interpretación que cada AFORE realice de ésta, sino incluso, de la información que cada persona pueda tener u obtener para retirar sus fondos y acreditar las semanas cotizadas, lo que propicia que la exención no se aplique en forma estricta.



Conferencia de prensa sobre el tema “Régimen fiscal de los trabajadores que retiran los fondos de su AFORE en una sola exhibición”. Junio de 2012.

La interpretación realizada por las autoridades fiscales a través de las reglas de carácter general en relación con los supuestos en los que se aplica la exención prevista en el artículo 109, fracción X de la LISR, limita el derecho de los contribuyentes al citado beneficio al considerar que sólo se actualiza en el supuesto de separación de la relación laboral.

El régimen fiscal de los recursos obtenidos por el retiro de la subcuenta SAR 92 y RCV, desconoce la naturaleza misma de las aportaciones que las integran pues, como se ha señalado, la recuperación de estos recursos no puede considerarse una manifestación de riqueza en virtud de que no representan un beneficio específico e individualizado.

Consecuentemente, **Prodecon** estima que el régimen fiscal aplicable a los ahorros de las subcuentas para el retiro, debe gravar única y exclusivamente, los intereses o rendimientos que genere la inversión y no la totalidad del recurso, de conformidad con lo previsto en Título IV, capítulo VI, *“De los ingresos por intereses”* de la LISR.

Lo anterior a efecto de no gravar las aportaciones de seguridad social y a su vez, otorgar mayor seguridad y certeza jurídica a un sector socialmente vulnerable.

6. Devoluciones

Derivado de la intervención de esta Procuraduría en relación con las solicitudes de devolución presentadas por los contribuyentes, tanto personas físicas como morales, se han advertido dos principales afectaciones en sus derechos.

En la primera, la autoridad tiene por desistidos a los contribuyentes sin que previamente les haya efectuado requerimiento, cuando considera que existe un error o falta algún documento para acreditar la procedencia de la devolución, sea que ésta derive del saldo a favor reportado en la declaración o bien de una solicitud ordinaria de devolución.

Ahora bien, en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en concreto el párrafo quinto, se faculta a las autoridades hacendarias para tener por desistido al contribuyente siempre y cuando no atienda un requerimiento previo para proporcionar la información o documentación faltante, o aclare las inconsistencias detectadas. Por lo tanto, sólo para el caso de que se incumpla con dicho requerimiento las autoridades estarán facultadas para tener por desistido al contribuyente.

La autoridad requiere información excesiva al contribuyente para poder resolver su solicitud de devolución

De esta forma, el artículo 22 del CFF, establece los supuestos²⁹ para que las autoridades puedan válidamente tener por desistido al contribuyente. En consecuencia, en los casos en que se tenga por desistido al contribuyente sin que previamente exista un requerimiento, se violenta su derecho a obtener las devoluciones que procedan en los términos que establece el artículo 2, fracción II, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente; porque la aplicación indebida de la figura del desistimiento obliga al contribuyente a realizar nuevamente el trámite de devolución con todas las consecuencias que tal acción implica, como lo es el mayor tiempo que dilatará su trámite, con los perjuicios patrimoniales respectivos.

La problemática ha sido advertida por esta Procuraduría en múltiples casos desde que inició actividades, en los cuales los solicitantes de las devoluciones se vieron obligados a realizar de nueva cuenta el trámite respectivo, lo cual genera una violación de sus derechos de audiencia y seguridad jurídica, pues ante un error o falta de algún documento, la autoridad debe requerir al promovente antes de tenerlo por desistido, sin que dicha potestad se entienda irrestricta a fin de solicitar documentos innecesarios para calificar la procedencia del trámite.

Esta práctica de la autoridad fiscal resulta excesiva, teniendo como consecuencia no sólo afectaciones directas en la esfera del contribuyente que solicita la devolución, sino que también genera o puede generar un problema sistémico al duplicar o complicar los trámites de devolución y por consiguiente el uso de mayores recursos humanos y materiales, que en un escenario de estricta aplicación de la ley no tendrían que generarse.

La segunda afectación surge cuando la autoridad analiza una solicitud de devolución y requiere información en exceso al contribuyente para poder resolver sobre la procedencia de la misma.

Si bien existe el fundamento legal para que las autoridades puedan requerir a los contribuyentes información adicional, dicha solicitud debe estar vinculada y resultar imprescindible para resolver sobre la devolución.

De manera análoga, esta Procuraduría advirtió casos donde se requirió al solicitante información atribuible a terceros, por lo que al estar imposibilitados para su presentación, los contribuyentes fueron desistidos de los procedimientos.

²⁹ 1) Cuando en la solicitud existan errores en los datos contenidos en la misma, y la autoridad le requiera para que en el plazo de 10 días aclare dichos datos, sin que dicho requerimiento sea cumplimentado; 2) Cuando las autoridades para verificar la procedencia de la devolución, requieran al contribuyente datos, informes y documentos adicionales necesarios, y éste sea omiso en atender tal requerimiento en el plazo de 20 días (primer requerimiento); y, 3) Cuando la autoridad efectúe un nuevo requerimiento dentro de los diez días siguientes a la fecha en la que se haya cumplido el primer requerimiento relativo a datos, informes o documentos que hayan sido aportados por el contribuyente al atender dicho requerimiento, y no cumpla en el término de 10 días.

Una de las principales razones por las que el SAT rechaza las solicitudes de devolución se debe a inconsistencias imputables a terceros.

Ello en contravención del propio artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, que faculta a la autoridad para requerir a terceros, información que sea necesaria para resolver la procedencia de una devolución, cuando cuenten con ello.

6.1 Negativa de devoluciones por inconsistencias en las constancias de retenciones.

6.1.1 Planteamiento del problema

Esta Procuraduría ha conocido de diversos casos en los que el SAT niega total o parcialmente las solicitudes de devolución presentadas por los contribuyentes, personas físicas asalariadas (trabajadores), en virtud de que la constancia de retención proporcionada por su patrón o empleador contiene datos erróneos o incompletos, como por ejemplo: (i) que la firma asentada en la misma no coincide con la registrada ante el SAT; (ii) que el RFC del trabajador o del propio patrón están mal capturados, o bien, (iii) que la retención reportada al SAT por el patrón sea distinta a la cantidad que aparece como retenida en la constancia.

Ante dichas inconsistencias la autoridad fiscal niega las devoluciones que presentan los contribuyentes o bien, en el mejor de los casos, requiere para que corrijan o aclaren las inconsistencias; sin embargo, al tratarse de un documento que no elaboran ellos —la constancia de retención—, se ven imposibilitados para solventar el requerimiento.

6.1.2 Análisis

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación regula: i) el derecho que tienen los contribuyentes para obtener la devolución de las cantidades a favor o enteradas indebidamente; ii) la obligación que tienen las autoridades fiscales para entregarlas y; iii) el procedimiento que deben atender éstas últimas tanto para verificar la procedencia de la devolución solicitada, como para concederla o negarla.

De conformidad con el artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las personas que realicen los pagos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, están obligados a realizar la retención del impuesto y enterarla a la autoridad fiscal.

Ahora bien, el artículo 117, fracción III, de la misma Ley, establece que los contribuyentes que obtengan ingresos por salarios o por la prestación de un servicio personal subordinado deberán, entre otros supuestos, presentar declaración anual cuando: i) sus ingresos rebasen los \$400,000.00; ii) comuniquen por escrito al patrón a más tardar el 31 de diciembre que se presentará la declaración anual por cuenta propia; iii) obtengan otros ingresos y; iv) hubieran prestado servicios a dos o más empleadores en forma simultánea.

Los retenedores deberán entregar a los trabajadores -a más tardar el 31 de enero de cada año, su constancia de retenciones y remuneraciones³⁰ documento necesario para presentar la declaración anual, que es donde el contribuyente puede efectuar sus deducciones personales y acreditar el Impuesto Sobre la Renta retenido por el patrón, cuyo monto debe coincidir con el retenido y reportado por el patrón.

Prodecon, derivado del ejercicio de sus atribuciones sustantivas, advirtió que una de las principales razones por las que el SAT rechaza las solicitudes de devolución de estos contribuyentes se debe a inconsistencias imputables a terceros, esto es, al retenedor que tiene la obligación de elaborar la constancia de retenciones.

Varios han sido los casos que **Prodecon** ha conocido en los cuales el trabajador, al momento de solicitar la devolución de su saldo a favor, se encuentra con que le es rechazada porque la cantidad del impuesto retenido que obra en su constancia es mayor a la declarada y enterada por su patrón, con lo que al resultar menor el impuesto retenido, desaparece o se reduce el saldo a favor que presenta en su declaración anual.

En tales supuestos como ya se comentó, la autoridad requiere al trabajador para que aclare las inconsistencias o, en su caso, autoriza devoluciones parciales; supeditando su derecho a obtener la devolución, a hechos de terceros y cumplimiento de obligaciones por parte de éstos, lo cual resulta imposible de subsanar por el trabajador.

Además, si bien es cierto que los contribuyentes asalariados tienen la obligación de verificar la información contenida en las constancias de retención, también lo es que el alcance de dicha obligación se limita a verificar que ésta se encuentre impresa en el documento, no a la comprobación de los cálculos fiscales efectuados por el retenedor, pues para ello se requeriría conocer los elementos, como el papel de trabajo, con base en los cuales se hicieron esos cálculos, para lo que también se requiere de conocimientos técnicos.

³⁰ "Artículo 118 LISR. Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refieren estos capítulos, tendrán las siguientes obligaciones: [...]"

III Proporcionar a las personas que les hubieren prestado servicios personales subordinados, constancias de remuneraciones cubiertas, de retenciones efectuadas y del monto del impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que les hubiera deducido en el año de calendario de que se trate. Las constancias deberán proporcionarse a más tardar el 31 de enero de cada año. En los casos de retiro del trabajador, se proporcionarán dentro del mes siguiente a aquel en que ocurra la separación."

La problemática es mayor si consideramos que el trabajador no tiene a su alcance un medio expedito para compeler u obligar al retenedor a corregir la constancia que le fue expedida y la cual fue desestimada por el SAT.

De particular relevancia para esta problemática, es el criterio sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 71/2008-SS, en el cual se estimó que la autoridad, de conformidad con lo establecido en el artículo 22 del CFF, puede verificar la procedencia de la devolución de las cantidades solicitadas directamente con el contribuyente, pero que no puede entenderse que en dicho supuesto se incluya la facultad de la autoridad para requerir a personas distintas de éste (como en el caso de los patrones retenedores), ya que en la propia tesis la Sala menciona que las autoridades sólo pueden ejercer la facultad de requerir a terceros relacionados con los contribuyentes cuando ejercen sus facultades de comprobación.

El panorama se complica cuando se toma en cuenta que no existe obligación legal del patrón de corregir la constancia que expidió, ni tampoco las declaraciones de retenciones que presentó, pues en el artículo 81, fracciones I y II, del Código Fiscal de la Federación, tan sólo se establece que constituye infracción relacionada con el pago de las contribuciones: no expedir las constancias o expedirlas incompletas, con errores, o de forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, por lo que en estos casos proceden las multas del artículo 82 del propio ordenamiento legal. Sin embargo, en el caso en concreto, no se señala procedimiento alguno a través del cual el contribuyente pueda denunciar este hecho, además de que los montos de las referidas multas son exiguos y en todo caso su sola imposición no soluciona el problema; dejando en completo estado de indefensión al trabajador-contribuyente.

6.1.3 Postura Prodecon

Este organismo estima que la situación descrita en este apartado constituye una problemática sistémica, que pudiera solucionarse estableciendo la facultad de la autoridad fiscal para requerir, con motivo del trámite de devolución, a los patrones-retenedores, cuando las constancias de retención que éstos entreguen a sus trabajadores no coincidan con los datos reportados por los propios retenedores al Servicio de Administración

Tributaria. No debe perderse de vista que las personas que laboran bajo el régimen de salarios, Capítulo I, del Título IV de la LISR, tienen el carácter de trabajadores y por lo mismo deben ser especialmente tutelados en la preservación de sus derechos.

Derivado de su experiencia, este organismo autónomo estima que frente a dicha problemática pueden encontrarse dos soluciones, que pasarían por una modificación normativa: (i) establecer la obligación a cargo de los patrones para que, ante el requerimiento del trabajador, cuya constancia de retenciones no haya sido aceptada en sus términos por el SAT, éstos se vean obligados a corregirla en caso de error, o bien exhibir los elementos y, en su caso, papeles de trabajo que corroboren las cantidades o montos en ella reportados; (ii) que sea la propia autoridad de la Administración Tributaria a quien resuelva sobre la devolución, la que requiera al patrón para que aclare la inconsistencia.

De no adoptarse alguna de estas soluciones, los derechos de los contribuyentes-trabajadores continuarán viéndose vulnerados, ya que se encuentran en un total estado de indefensión respecto de estas situaciones, en donde la única herramienta que pueden utilizar para intentar corregir la constancia de retenciones y obtener la devolución a la que tengan derecho, es la buena fe que puedan encontrar en su patrón para pedirle que corrija, en caso de que proceda, la inconsistencia referida.



IV



Litigios relevantes

IV. Litigios relevantes

Entre las atribuciones sustantivas de **Prodecon**, conforme a la fracción II del artículo 5º de su Ley Orgánica, está la del patrocinio legal del contribuyente y promoviendo a su nombre los recursos administrativos procedentes y, en su caso, juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ejerciendo las acciones a que haya lugar, hasta la total resolución del asunto.

Después de una revisión exhaustiva de los litigios en donde participó **Prodecon** como defensor del contribuyente, se identificaron diversos temas, que a consideración de este organismo, son de gran importancia y requieren de especial atención por la gravedad de la lesión en los derechos de los contribuyentes. Así, el propósito de este apartado es describir algunos casos litigados por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y exponer la defensa que **Prodecon** ha hecho en estos asuntos. En algunos casos en los que ya se han obtenido resultados, se presentan las interpretaciones que los órganos jurisdiccionales en materia tributaria han efectuado sobre el tema.

1. Personas físicas que sólo perciben ingresos por intereses en cantidad inferior a cien mil pesos

1.1 Introducción

El artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en los ejercicios fiscales de los años 2010 y 2011 establecía que las personas físicas que únicamente percibían durante el ejercicio, ingresos por intereses en cantidad inferior a cien mil pesos, deberían considerar la retención efectuada por dichos intereses como pago definitivo además de no estar obligados a presentar la declaración correspondiente.

En virtud de esa disposición, el Servicio de Administración Tributaria desconoció el derecho de esta clase de contribuyentes a presentar declaración anual y, por tanto, a obtener la devolución de algún saldo a favor en caso de que la retención realizada resultara mayor al Impuesto Sobre la Renta del ejercicio anual. Lo que ocasiona que estos contribuyentes no tributen conforme a su real capacidad contributiva.

En cambio, los contribuyentes que perciben ingresos por intereses superiores a cien mil pesos están en posibilidad de presentar declaración anual y, por ende, acreditar el ISR que les fue retenido y obtener, en su caso, la devolución del saldo a favor.

Debido a lo anterior **Prodecon** ha conocido de diversos casos que se ubican en la primera de las hipótesis, ante lo cual se hizo cargo de la representación legal y defensa de los contribuyentes que solicitaron dicho servicio.

1.2 Análisis

a) Descripción de la normatividad aplicable

El precepto legal aplicable y controvertido en el caso que nos ocupa es el artículo 160, de la LISR que establece:

Artículo 160. Quienes paguen los intereses a que se refiere el artículo 158 de esta ley, están obligados a retener y enterar el impuesto aplicando la tasa que al efecto establezca el Congreso de la Unión para el ejercicio de que se trate en la Ley de Ingresos de la Federación sobre el monto del capital que dé lugar al pago de los intereses, como pago provisional. Tratándose de los intereses señalados en el segundo párrafo del artículo 159 de la misma, la retención se efectuará a la tasa del 20% sobre los intereses nominales.

Las personas físicas que únicamente obtengan ingresos acumulables de los señalados en este Capítulo, considerarán la retención que se efectúe en los términos de este artículo como pago definitivo, siempre que dichos ingresos correspondan al ejercicio de que se trate y no excedan de \$100,000.00. En este caso, no estarán obligados a presentar la declaración a que se refiere el artículo 175 de esta Ley.

Así, la mecánica de retención y entero prevista en el precepto legal transcrito establece:

- Que quienes paguen los intereses a que se refiere el artículo 158 de la misma Ley, deben retener y enterar el impuesto aplicando la tasa que establece el legislador sobre el monto del capital que dé lugar al pago de los intereses, considerándose dicho pago como provisional.
- Que tratándose de los intereses pagados por sociedades que no se consideren integrantes del sistema financiero o que deriven de títulos valor que no sean colocados entre el gran público inversionista a través de bolsas de valores autorizadas o mercados de amplia bursatilidad, la retención se efectuará a la tasa del 20% sobre los intereses nominales.

- Que las personas físicas que únicamente obtengan ingresos por intereses y dichos ingresos no excedan de \$100,000.00, deberán considerar la retención hecha como pago definitivo y no estarán obligados a presentar declaración.

Sin embargo, no se advierte disposición alguna que decrete que no se tenga derecho a solicitar la devolución de saldo a favor por obtener ingresos por intereses que no excedan de \$100,000.00 (cien mil pesos 00/100 M.N.), o que el hecho de que la retención respectiva se considere pago definitivo, es decir, aquélla que se presenta por única vez por un período determinado y por el que no existe la obligación de presentar declaración, sea un impedimento para presentar la declaración y solicitar algún saldo a favor.

Dicho precepto debiera interpretarse en el sentido de que, lejos de limitar o condicionar la procedencia de la devolución de un saldo a favor, consecuencia de una retención en cantidad mayor al impuesto causado, se concede al contribuyente una facilidad administrativa consistente en dejar de presentar la declaración anual a la que en principio está obligado en términos del artículo 175 de la LISR.

b) Análisis de los casos litigados

Prodecon conoció de varios casos en los que diversos contribuyentes vieron afectados sus derechos tributarios en virtud de que, aún y cuando presentaban ante la autoridad fiscal su declaración anual, ésta les negaba la devolución de saldos a favor en razón de que el monto por interés real acumulado manifestado era menor a \$100,000.00, y por lo tanto, la retención correspondiente se consideraba como pago definitivo.

En tal virtud, algunos contribuyentes, con el patrocinio de **Prodecon**, reclamaron la inconstitucionalidad del párrafo segundo del artículo 160 de la LISR vigente durante los ejercicios fiscales 2010 a 2011, y la resolución a través de la cual se negaba la devolución del saldo a su favor del ISR.

En estos juicios **Prodecon** adujo que al interpretarse el artículo 160, segundo párrafo, en la forma en la que lo están haciendo las autoridades, el precepto resulta violatorio de derechos fundamentales de los contribuyentes, personas físicas, que únicamente percibían ingresos por intereses en cantidad inferior a cien mil pesos, considerando así que se violan los siguientes principios y derechos fundamentales:

- **Principio de mínimo vital.** Se violenta el principio del mínimo vital cuando los contribuyentes no pueden efectuar ninguna deducción, acreditamiento, pagos provisionales, ni siquiera

el ajuste por inflación del cálculo de los intereses reales que constituye la base gravable de los ingresos por intereses,³¹ y tampoco disponen de exenciones generales o restringidas, deducciones generalizadas o específicas, entre otros, que constituyen medidas positivas y negativas imprescindibles para evitar que la persona no cuente con las condiciones materiales indispensables que le permitan llevar una vida digna.

El mínimo vital es una proyección del principio de proporcionalidad tributaria, mediante la cual el legislador tributario, al diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir, debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas.³²

Sin embargo, lejos de establecer un umbral libre o aminorado de tributación correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de la persona física que solamente percibe ingresos acumulables por intereses inferiores a \$100,000.00, o en su defecto, de establecer algún mecanismo que salvaguarde ese mínimo vital, la autoridad fiscal considera como definitivo el impuesto que retuvo sobre el monto del capital que generó los intereses e impide que los ingresos del contribuyente sean gravados sobre la utilidad operacional.

- **Principio de legalidad tributaria.** El artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta resulta contrario al principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dispone que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, principio que no se agota con que los elementos esenciales del tributo se plasmen por el legislador en la ley tributaria respectiva, sino además exige que se establezcan los elementos constitutivos de las contribuciones con un grado de claridad razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias.³³

Lo anterior no acontece cuando las personas físicas que únicamente perciben ingresos acumulables por intereses inferiores a \$100,000.00, son gravadas con base en conceptos distintos al interés real que constituye la utilidad operacional o renta neta materia del impuesto y con una tasa distinta a la prevista en el artículo 177 de la ley de la materia.

Es decir, para la determinación del pago provisional (primer párrafo del artículo 160 de la LISR), que se convierte en definitivo para aquellas personas físicas que únicamente hayan obtenido ingresos por intereses en cantidad inferior a \$100,000.00 (segundo párrafo del artículo 160 de la LISR), se atiende a un elemento ajeno al objeto del gravamen, como es el

³¹ Véase: Tesis 2a. LXXVII/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXII, julio de 2005, p. 506.

³² Véase: Tesis 1a. XI/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, Enero de 2009, p. 547; Tesis 1a. XCVIII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, Mayo de 2007, p. 792; Tesis 1a. XCVII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, Mayo de 2007, p. 793.

³³ Véase: Tesis P.J. 106/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, Octubre de 2006, p. 5.

monto del capital que dé lugar al pago de intereses o los intereses nominales, y a una tasa distinta de aquella prevista en el artículo 177 de la LISR para el cálculo anual del impuesto a cargo de las personas físicas.

- **Violación al principio de equidad.** El artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, resulta contrario al principio de equidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos pues establece una diferencia injustificada respecto de las personas físicas que obtienen ingresos por intereses acumulables inferiores a \$100,000.00 y de aquellas que perciben ingresos por intereses acumulables superiores a esa misma cantidad.³⁴ Es de señalar que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, esto es, las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa.³⁵

Los contribuyentes cuyo único ingreso acumulable eran intereses superiores a \$100,000.00, al acumular los ingresos correspondientes a los intereses reales (aquellos superiores a la inflación en la parte excedente a ésta) que les fueron pagados, podían reflejar las retenciones que les realizaron a manera de pago provisional, por lo que, en caso de que dichas retenciones fueran superiores al impuesto retenido, podían solicitar la devolución respectiva, en cambio, aquellos contribuyentes que sólo obtuvieron ingresos por intereses inferiores a \$100,000.00 y a quienes la retención efectuada se les consideraba como pago definitivo, no podían reducir el impuesto a su cargo con las retenciones que les realizaron.

Aunado a lo anterior, tampoco era posible determinar pérdidas y aplicarlas al impuesto a su cargo en ejercicios posteriores, a diferencia de aquellos contribuyentes que perciben ingresos por intereses superiores a \$100,000.00 y que sí podían calcular y reflejar las pérdidas en comento en cinco ejercicios fiscales siguientes, tal y como lo dispone el artículo 159, quinto párrafo, de la LISR.

Además, resulta inequitativo que el que percibe mayores ingresos por intereses pueda tener acceso a las deducciones y al acreditamiento de los pagos provisionales que le fueron retenidos, así como a solicitar la devolución del saldo a favor que en su caso se pueda generar y el que percibe menos de \$100,000.00 no tenga acceso a ninguna de estas alternativas.

³⁴ Véase: Tesis P. CLVII/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VI, Noviembre de 1997, p. 82.

³⁵ Véase: Tesis: P.J. 24/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XI, Marzo de 2000, p. 35.

c) Reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 7 de diciembre de 2009

El 7 de diciembre de 2009, mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación se reformó, adicionó y derogó el artículo 160 de la LISR estableciéndose nuevas disposiciones para el ejercicio fiscal actual.

El nuevo artículo 160 omite la distinción entre las personas físicas que perciban ingresos por intereses superiores e inferiores a cien mil pesos y establece una tasa única mensual con carácter de definitiva para todas aquellas personas que perciban ingresos consistentes en intereses reales positivos devengados a través de sociedades que no se consideren integrantes del sistema financiero en los términos de la misma LISR o los que se deriven de títulos valor que no sean colocados entre el gran público inversionista a través de la bolsa de valores autorizada o en mercados de amplia bursatilidad. Además, establece una tasa única y la posibilidad de disminuir mediante un crédito fiscal los intereses reales negativos devengados generados a través de las sociedades o títulos, siempre que el contribuyente de que se trate se encuentre al corriente con sus obligaciones fiscales.

Respecto de los créditos o títulos valor incobrables y por los cuales se hubiese pagado el ISR, el contribuyente podrá considerar como crédito fiscal el monto del impuesto efectivamente pagado por los intereses reales positivos devengados provenientes de dichos créditos o títulos. En el caso de que el contribuyente tenga un crédito fiscal pendiente de aplicar derivado de un crédito o título considerado como incobrable, no podrá aplicarse en el futuro dicho crédito contra el impuesto sobre la renta por los intereses reales positivos devengados a su favor.

1.3 Conclusión

Se advierte que el artículo 160 de la LISR vigente para los ejercicios fiscales 2010 y 2011 propiciaba el desconocimiento del derecho de las personas que obtenían ingresos por intereses pagados por sociedades que no forman parte del sistema financiero a tributar conforme su real capacidad contributiva.

Lo anterior, basándose supuestamente una facilidad administrativa, esto es, poder omitir la presentación de la declaración anual a la que en principio está obligado todo contribuyente. Sin embargo, esa disposición debe interpretarse como un beneficio a estos contribuyentes y no como una prohibición que afecte sus derechos tributarios.

En consecuencia, los principios de mínimo vital, de legalidad tributaria, y de equidad se veían lesionados, ocasionando la inconformidad de algunos contribuyentes.

“Es inequitativo que el contribuyente que percibe mas de \$100,000 no pueda solicitar la devolución de su saldo a favor”

Sin embargo, lo dispuesto en el mencionado artículo 160 de la LISR ha sido reformado. El texto vigente omite distinguir entre las personas físicas que perciben por intereses cantidades inferiores a cien mil pesos, establece una tasa única y la posibilidad de disminuir los intereses reales negativos con un crédito fiscal, no obstante, da el carácter de definitivo a todas las retenciones por intereses y no hace mención respecto de la opción del contribuyente de presentar declaración fiscal anual en caso de que así lo desee.

A la fecha de este informe, aún no se tiene ninguna sentencia definitiva sobre los asuntos patrocinados, sin embargo **Prodecon** confía en que los tribunales reconozcan el derecho humano fundamental al mínimo vital respecto de esta clase de pagadores de impuestos, los cuales, en razón del actual sistema impositivo, no tienen derecho a formular ninguna clase de deducción, acreditamiento, exención o algún otro mecanismo similar que asegure los recursos indispensables para vivir en forma digna.

2. Interpretación pro homine del artículo 58-2 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo

2.1 Introducción

La vía sumaria en el juicio contencioso administrativo federal nace en nuestro orden jurídico con la publicación en el Diario Oficial de la Federación, el 10 de diciembre de 2010, del Decreto mediante el cual, entre otras cuestiones, se adiciona a la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA) el Capítulo XI denominado “Del Juicio en la Vía Sumaria”.

La instrumentación del juicio en la vía sumaria se plantea para conseguir la simplificación y brevedad del contencioso administrativo a efecto de que tenga una duración promedio de 60 días, desde la admisión de la demanda y hasta la emisión de la sentencia definitiva, por lo que una de las características esenciales de esta vía es la reducción de los términos procesales en la substanciación y resolución del juicio.

La procedencia de la vía sumaria está prevista en el artículo 58-2 del mencionado ordenamiento, en donde se establece que únicamente son susceptibles de impugnación en dicha vía aquellas resoluciones definitivas cuya cuantía no exceda de cinco veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal y que además se trate de resoluciones: (i) dictadas por autoridades fiscales federales u organismos fiscales autónomos en las que se determinen o exijan el pago de créditos fiscales, (ii) que únicamente impongan multas

o sanciones a las normas administrativas federales, (iii) que requieran el pago de una fianza o garantía, o (iv) que se dicten en los recursos administrativos promovidos en contra de alguna de las anteriores.

Asimismo, de acuerdo con el antepenúltimo párrafo del artículo en cita, igualmente será procedente la vía sumaria cuando sin importar la cuantía, la resolución impugnada sea violatoria de: a) una tesis de jurisprudencia del Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; o b) de una tesis de jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de inconstitucionalidad de leyes. Es de destacar que las hipótesis mencionadas constituyen el único supuesto en que la vía sumaria no resulta obligatoria para el actor, pues del artículo 14, fracción I de la LFPCA se ha interpretado que cuando la demanda de nulidad en la vía sumaria no se presente dentro de los 15 días será desechada, a menos que se trate del único supuesto de excepción de la vía (violación de jurisprudencia).

El artículo 58-2 de la LFPCA establece que la demanda se presentará en los supuestos mencionados en el plazo de 15 días, sin establecer la posibilidad de que una vez fenecido el referido plazo, pero estando dentro de los 45 días previstos para la promoción del juicio en la vía ordinaria, se estime presentada en tiempo la demanda en esta última vía.

Se considera que la interpretación del artículo 58-2 de la LFPCA debe hacerse atendiendo al principio *pro homine* establecido en el artículo 1° de la CPEUM, pues el término previsto por ley para presentar una demanda de nulidad cuando proceda por esta vía es de treinta días menos que lo señalado para la vía ordinaria en el artículo 13, fracción I de la Ley procesal en comento (15 días), lo que incorpora una regla de excepción en cuanto a la reducción del plazo en perjuicio de los contribuyentes que resulten afectados por créditos fiscales de menor cuantía y en los casos que la ley señala.

Prodecon ha planteado que la determinación de procedencia de la vía sumaria a partir de un criterio de cuantía vinculado con otras diversas hipótesis, supone necesariamente el conocimiento por parte del justiciable de un tema jurídico especializado, a saber, el poder identificar la naturaleza jurídica de la resolución que lo afecta y precisar prácticamente desde el momento en que la misma se le notifica (en atención a la brevedad del plazo), si procede la vía sumaria, que reduce a la tercera parte la regla general de 45 días hábiles otorgados para la vía ordinaria.

Así, la obligatoriedad de la vía sumaria exige del afectado el conocimiento preciso de temas jurídicos de carácter sustantivo y procesal, tales como establecer si se trata efectivamente de un crédito fiscal determinado por una autoridad fiscal federal u organismo fiscal autónomo, así como si el monto impugnado en juicio sumario comprende el histórico de la contribución o incluye su indexación y recargos, o si en el caso, se trata de los otros supuestos de procedencia referentes a multas, requerimientos de fianzas o resoluciones a recursos; temas que como fácilmente puede advertirse resultan de alta especialización profesional.

Un juicio sumario de ninguna manera debería significar la disminución de los derechos de los gobernados, pues la instauración de esta vía, en todo caso, consiste en otorgar un mayor beneficio al contribuyente. En consecuencia, la no presentación de la demanda en la vía sumaria dentro del plazo de los quince días que se señala en el artículo 58-2 de la LFPCA debería repercutir únicamente en la pérdida del privilegio para acceder a esa vía rápida pero nunca a la pérdida de la instancia.

2.2 Análisis

a) Casos que se han planteado ante Prodecon

Esta Procuraduría ha atendido diversos asuntos en la situación antes señalada en los que, por sus características, las demandas de nulidad eran procedentes en la vía sumaria, pero fueron presentadas para su atención después de transcurridos los 15 días que prevé dicha vía, pues en muchos de los casos los contribuyentes no se acercaron a tiempo a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, precisamente porque no contaban con los conocimientos técnicos necesarios para poder determinar por sí solos que, para resolver su problema, se debía interponer una demanda de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en el término abreviado de 15 días que refiere la ley para la vía sumaria.

En torno a este tema, el pasado 5 de diciembre de 2012, **Prodecon** presentó ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la H. Cámara de Diputados³⁶ una propuesta de modificación a la LFPCA con el objeto de que, cuando una demanda que proceda en contra de un acto que encuadre dentro de los supuestos del juicio sumario y sea presentada fuera del plazo de 15 días, pero dentro del plazo de los 45 días del juicio ordinario, se le dé trámite como tal, en lugar de desecharse.

³⁶ En ejercicio de la facultad que le confiere la LOPRODECON en el artículo 5, fracción XVI.

Sin embargo, en tanto se logra el tránsito de la referida propuesta de reforma, **Prodecon**, en su faceta de abogado patrono, ha sostenido frente a los tribunales que el texto del artículo 58-2 de la LFPCA debe interpretarse atendiendo al principio *pro homine*, ya que el referido precepto no establece de manera expresa como causal de improcedencia del juicio, la presentación de la demanda fuera del plazo de 15 días, consecuentemente, debe entenderse que la presentación de la demanda es oportuna si no ha vencido el plazo de 45 días para la vía ordinaria, en cuyo caso el juicio así presentado se seguirá bajo las reglas de esta última vía.

En este mismo sentido la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ha obtenido ya un fallo favorable de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver un amparo directo en revisión, en donde se señaló que en atención al principio del reencauzamiento de la vía configurado por la doctrina judicial, el artículo 58-2 de la LFPCA tiene que ser interpretado en el sentido de que la demanda de juicio sumario presentada después de los 15 días que establece dicho numeral, pero dentro del término general de 45 días señalado en el artículo 13, fracción I, de la ley en cita debe ser reencauzada, admitida y tramitada en la vía ordinaria.

Prodecon sostiene además que:

- La autoridad jurisdiccional sólo puede hacer aquello que las leyes que regulan su actuación le facultan a hacer.
- Al ser la vía sumaria del juicio contencioso administrativo una vía especial, también se regulan de forma especial los supuestos de improcedencia para su tramitación, siendo en este caso el artículo 58-3 de la LFPCA el que contiene las causales de improcedencia de esta vía, ya que las normas que restringen derechos deben estar previstas expresamente en la ley. Es de señalar sin embargo, que no se menciona como causal de improcedencia la presentación de la demanda fuera del plazo de 15 días regulado en el artículo 58-2 de la LFPCA, contrario a lo que ocurre en la vía ordinaria en donde el artículo 8, fracción IV de la misma ley sí contempla como causal de improcedencia la presentación de la impugnación fuera de plazo.
- Entonces, al no contar la autoridad jurisdiccional con la facultad especial, dentro del juicio contencioso en la vía sumaria, que le permita declarar como improcedente la tramitación de una demanda por haberla presentado fuera del plazo señalado en el artículo 58-2 de la LFPCA, no podrá ser válida la resolución que establezca la improcedencia por dicha causal.

Esta Procuraduría ha sostenido que no se puede obligar al gobernado a que sea él quien determine si la resolución de la cual se duele se ajusta o no a los supuestos para ser tramitada bajo la vía sumaria. Lo anterior ya que en virtud de lo señalado en el artículo 58-2 de la LFPCA, el contribuyente, sin importar la instrucción educativa que tuviere, deberá ser capaz de reconocer a cuánto asciende el monto histórico del crédito que pretende impugnar, esto es, sin actualizaciones, recargos o cualquier otro accesorio; si el acto que pretende impugnar fue emitido por autoridad fiscal federal u organismo fiscal autónomo; o si el acto a impugnar tiene la característica de ser una multa o sanción pecuniaria o restitutoria por no haber cumplido las normas fiscales o provenir de un recurso administrativo.

Con la interpretación que se le ha dado por algunas autoridades jurisdiccionales al artículo 14, fracción I de la LFPCA, esto es, desechando por improcedentes las demandas presentadas fuera del plazo de 15 días hábiles, el contribuyente se ubica en una situación en la que, de no reconocer casi inmediatamente las características especiales que se prevén para la procedencia de la vía sumaria –y por ello no presentar la demanda de nulidad en el tiempo abreviado que se prevé para la vía sumaria—, perderá la oportunidad de impugnar el acto, no obstante que en la vía ordinaria se goce de un plazo de 45 días hábiles. Es así que en el corto tiempo del que dispone el contribuyente, desde el momento en que conoce el acto, deberá determinar si es impugnabile en la vía sumaria u ordinaria.

Prodecon considera que de sostenerse ese criterio (desechar las demandas que se promuevan fuera de los 15 pero dentro de los 45 días previstos para la vía ordinaria del juicio de nulidad) y toda vez que la procedencia de la vía sumaria se encuentra topada a poco más de \$100.000 M.N (5 veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal, elevado al año), es evidente que esa interpretación opera en perjuicio de los sujetos o contribuyentes más vulnerables.

Ahora bien, lo considerado por esta Procuraduría se pone de relieve si tomamos en cuenta que aquel contribuyente que pierda el plazo para la promoción de la vía sumaria, tendrá que recurrir a algunos otros elementos únicamente para poder provocar la procedencia del juicio de nulidad, por ejemplo apelar al recurso de revocación, cuyo plazo de 45 días permanece invariable en cualquier supuesto, lo que provocaría que el contribuyente tuviera que promover un recurso para poder acceder a la justicia, lo que es contrario plenamente a la intención del legislador al crear la referida vía sumaria, pues en vez de conseguirse una justicia pronta y expedita se está obstaculizando el acceso a la jurisdicción, haciendo con ello aún más dilatoria y costosa la administración de justicia.

De igual forma, **Prodecon** ha sostenido que con esa interpretación se violenta el principio de equidad ya que se da un trato distinto a contribuyentes que se encuentran ante una misma situación: contribuyentes que demandan la anulación de un acto administrativo que consideran ilegal o indebido; siendo que aquéllos que se encuentran ante una resolución de menor cuantía (hasta cinco salarios mínimos en el DF) y otras diversas hipótesis previstas por la referida ley (artículo 58-2) para la procedencia de la vía sumaria, se les da un plazo menor para poder estructurar la demanda que habrán de interponer, sin permitirles optar por la vía rápida o por demandar en la vía ordinaria, según convenga a sus intereses por lo que se otorga una mayor protección a los gobernados que impugnan actos no contemplados en la vía sumaria.

b) Recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación patrocinado por Prodecon

En noviembre de 2012, la Segunda Sala de la SCJN resolvió un recurso de revisión de amparo patrocinado por este organismo en el que se planteaba la inconstitucionalidad del artículo 58-2 de la LFPCA haciéndose valer los argumentos ya expuestos, dicho órgano judicial consideró que no debía interpretarse el artículo 58-2 de la LFPCA en el sentido de que la vía sumaria era obligatoria para quienes se ajustaban a lo señalado en dicho artículo, lo anterior en virtud de que es violatorio del derecho de acceso a la justicia y de seguridad jurídica del justiciable el exigir que éste cuente con conocimientos suficientes en derecho y sea capaz de realizar valoraciones tales que pueda saber si del acto que va demandar existe jurisprudencia emitida por la SCJN en materia de inconstitucionalidad o jurisprudencia del Pleno de Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ya que esa es una de las características de procedencia para la vía sumaria señalada en el citado artículo de la LFPCA, segundo párrafo, asimismo determinó que no era procedente declarar el desechamiento de una demanda de nulidad tramitada en la vía sumaria por considerarla extemporánea, ya que no existe norma alguna en el capítulo respectivo que señale como casual de desechamiento dicha situación.

En la resolución se determinó que para dar claridad al asunto planteado era preciso aplicar el principio de interpretación conforme con la Constitución el cual consiste en lo siguiente: en caso de que una norma secundaria sea oscura y admita dos o más interpretaciones, las autoridades jurisdiccionales, en ejercicio del control judicial de la ley, deben preferir aquella interpretación que al aplicarla dé un resultado conforme con lo que se establece en la Constitución federal, de tal forma que se preserve la constitucionalidad de la norma que se interpreta.

En dicha sentencia se reconoció que si bien en el artículo 58-2 de la LFPCA se establece que para tramitar el juicio contencioso administrativo en la vía sumaria se contará con un plazo de 15 días hábiles a partir del día siguiente a aquél en que haya surtido efectos la notificación del acto que se impugna, no se señala qué es lo que ocurre si el gobernado presenta su demanda fuera de dicho plazo.

Así la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal señaló que es posible arribar a la conclusión de que las demandas de juicio contencioso administrativo en la vía sumaria, presentadas fuera del plazo de los 15 días señalado en el artículo 58-2 de la LFPCA pero dentro del diverso de los 45 días hábiles contenido en el artículo 13, fracción I del mismo ordenamiento, deben ser admitidas y tramitarse en la vía ordinaria siendo inadmisibles que se niegue a los gobernados la posibilidad de hacer valer sus agravios ante los tribunales por el hecho de no haber presentado su demanda dentro de los 15 días hábiles, ya que ni siquiera existe disposición jurídica con la cual se pueda fundamentar el desechamiento de la demanda por extemporánea, además de que el gobernado no está obligado a saber si respecto del acto que impugna existe o no violación a criterios jurisprudenciales emitidos por la SCJN en materia de inconstitucionalidad de leyes o jurisprudencia del Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa lo que supondría conculcar los derechos de seguridad jurídica y acceso a la justicia contenidos en los artículos 14 y 17 constitucionales.

La Segunda Sala de la SCJN además señaló que en estos casos se podrá acudir a la figura del *recauzamiento de la vía*, esto es, que ante un error en la elección de la vía idónea para demandar sus pretensiones no es procedente el desechamiento del medio intentado sino que en caso de existir otra vía en la cual se puedan valorar las manifestaciones hechas valer por el demandante se remita la demanda presentada a la vía que sí es la idónea ya que de no ser así se estaría violando el derecho del gobernado de acceso a la justicia pues de considerar que se deba desechar la demanda, se estaría castigando al gobernado por la falta de claridad en la norma y se le exigiría que realice análisis jurídicos que sólo son exigibles a los órganos jurisdiccionales, ante tal situación la demanda deberá substanciarse y resolverse en la vía ordinaria.

Asimismo se señaló que no es obstáculo para arribar a dicha conclusión el hecho de que en el artículo 58-1 de la LFPCA se contenga la posibilidad de aplicar en lo previsto por el capítulo XI del juicio sumario, lo dispuesto en las demás disposiciones de la LFPCA, ya que las normas de restricción como lo es aquella en que se señalen las causales de improcedencia o sobreseimiento, deben estar reguladas expresamente.

La Segunda Sala de la SCJN sentenció que se revocara la sentencia dictada por el Tribunal Colegiado correspondiente para el efecto de que la Sala responsable del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa dictara una nueva en la que se señale que se deberá admitir la demanda intentada en la vía ordinaria conforme a lo ya expuesto.

2.2 Conclusiones

Esta Procuraduría considera como violatoria de los derechos de los contribuyentes, la interpretación que algunos órganos jurisdiccionales han dado al artículo 58-2 de la LFPCA en el sentido de que la vía sumaria en el juicio contencioso administrativo es obligatoria y que por lo tanto, en caso de encontrarse dentro de los supuestos que se señalan en dicho artículo no se podrá acudir a la vía ordinaria, reduciendo con ello el plazo con que cuentan algunos contribuyentes para interponer su demanda de nulidad de 45 a 15 días hábiles contados a partir de que haya surtido efectos la notificación del acto a impugnar.

Dicha interpretación además provoca que se le impongan exigencias extraordinarias a los gobernados al pretender que tienen conocimientos especializados para poder determinar si los actos de autoridad de los cuales se duelen cuentan con las características que se enuncian en el artículo 58-2 de la LFPCA y de esa forma saber si deberán tramitar en la vía sumaria u ordinaria, siendo que dicha exigencia de conocimientos debería ser únicamente oponible a los encargados de la administración de la justicia.

Como conclusión, es importante señalar que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en fecha 5 de diciembre de 2012, presentó formalmente ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, una propuesta de reforma, en la que, entre otras cuestiones, se señaló lo siguiente:

“(...)

Por las consideraciones antes expuestas y en ejercicio de las atribuciones legales con que cuenta esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, propongo respetuosamente a esa Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión la siguiente propuesta de modificación legislativa a los siguientes ordenamientos legales:

Prodecon considera como violatoria de los derechos de los contribuyentes, la interpretación que algunas autoridades jurisdiccionales, han dado al artículo 58-2 de la LFPCA



Presentación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados. 5 de diciembre de 2012.

[...]

LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Artículo 58. ...

I. ...

II. ...

a) ...

Artículo 58-2. ...

I. a V. ...

...

...

...

Tratándose de las resoluciones señaladas en este artículo cuya demanda sea presentada fuera del plazo de quince días a que se refiere el párrafo anterior, pero dentro del plazo que establece el artículo 13 de esta Ley, deberán tramitarse y resolverse en la Vía Ordinaria.

Tratándose de las resoluciones señaladas en este artículo cuya demanda sea presentada fuera del plazo de quince días a que se refiere el párrafo anterior, pero dentro del plazo que establece el artículo 13 de esta Ley, deberán tramitarse y resolverse en la Vía Ordinaria.

(...)”



V



Percepción de Justicia del Sistema

V. Percepción de Justicia del Sistema

El objetivo de este apartado es exponer diversos casos que, de manera especial, llamaron la atención de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente por lo palpable y lesivo de las violaciones que se produjeron en los derechos de los contribuyentes.

Los casos que serán planteados en este apartado se conocieron principalmente a través del ejercicio de tres de las atribuciones sustantivas de **Prodecon**, como lo son: la de Asesoría, la de Representación legal y defensa y el Procedimiento de quejas y reclamaciones.³⁷

Es preciso indicar que la relatoría de hechos que se expone a continuación, se presenta de forma conceptual y breve, buscando expresar con claridad y de manera concreta las violaciones que, dada su trascendencia, se consideran de mayor gravedad. Así, los casos que se presentan están divididos en dos grandes apartados:

- a) Errores administrativos que transgreden los derechos de los contribuyentes y
- b) Cargas probatorias negativas: personas físicas que deben probar que no son contribuyentes.

Para cerrar este apartado, se hace un análisis general de las violaciones a los derechos fundamentales de los contribuyentes, con un enfoque humanista.

He aquí los casos de mérito:

A) Errores administrativos que transgreden los derechos de los contribuyentes

1.- Autoridad Fiscal determina multa y embargo de cuentas bancarias por omisión del registro del pago en su sistema.

Acude ante esta Procuraduría la representante de una persona moral, solicitando nuestra intervención debido a que la autoridad fiscal le impuso una multa a su representada por el supuesto incumplimiento a un requerimiento de información respecto del pago del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio fiscal de 2010. Como consecuencia de ello, ordenó la inmovilización de sus cuentas bancarias dejando de observar que desde abril de 2011, había quedado totalmente pagado el impuesto del ejercicio respectivo.

³⁷ Estas atribuciones se encuentran reguladas en el artículo 5, fracciones I, II y III de la Ley orgánica de la Prodecon.

Dicha inmovilización nunca le fue notificada formalmente, lesionando su derecho fundamental de seguridad jurídica.

Cuando la empresa promueve su queja ante **Prodecon**, la autoridad al rendir su informe, se percató al revisar su sistema electrónico que tal y como lo había manifestado la contribuyente, el pago por concepto del Impuesto Sobre la Renta se encontraba ya cubierto desde el 7 de abril de 2011, situación por la cual procedió a girar oficio a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores solicitando el levantamiento del aseguramiento de las cuentas bancarias de la contribuyente. Sin embargo las cuentas bancarias de la empresa habían estado embargadas por más de un mes.

El asunto se resolvió favorablemente pues por la intervención de **Prodecon** la autoridad verificó que el pago referido había sido efectivamente realizado; sin embargo en un primer momento, éste no se encontraba reflejado en el Reporte General de Consulta de Información de la autoridad responsable, lo que originó que se lesionaran los derechos de la contribuyente.

Ahora bien, no es aceptable que debido a un simple error administrativo, la autoridad proceda a imponer una multa y asegurar cuentas bancarias, ocasionando graves daños y perjuicios, pues es a través de tales cuentas cómo se maneja la liquidez económica de la empresa, para poder operar y cubrir los pasivos a los que se vaya enfrentando.

El procedimiento que se siguió en contra de la contribuyente, de ninguna forma era congruente o conforme con las leyes que se le aplicaron, en virtud de que, como se ha dicho, ya se había efectuado el pago del impuesto respectivo. Un error administrativo de la autoridad ocasionó una grave lesión a los derechos de la empresa contribuyente que trajo como consecuencia la afectación directa en su patrimonio.

Prodecon exhorta a todas las autoridades fiscales a que, antes de iniciar cualquier procedimiento, verifiquen debidamente sus sistemas internos, pues de lo contrario se puede llegar al extremo de impedir a los contribuyentes el uso de sus recursos económicos por un error administrativo.

2.- Un error en el llenado del formato de pago, provoca su desconocimiento.

Esta Procuraduría conoció del caso de una persona física a la que la Autoridad Fiscal le ejerció un Procedimiento Administrativo de Ejecución para hacer efectivo el cobro de dos créditos fiscales sin que estos le hubieran sido previamente determinados y notificados.

La quejosa manifiesta que en octubre y diciembre de 2011 recibió en su domicilio una “carta invitación” de la Autoridad Fiscal, en la cual se le señalaba que en virtud de depósitos en efectivo por la cantidad de \$690,000.00 durante el ejercicio fiscal 2009, debía regularizar su situación fiscal presentando la declaración del Impuesto Sobre la Renta por dicho ejercicio y realizando el pago correspondiente a más tardar el día 31 de marzo de 2012.

La quejosa con el fin de regularizar su situación fiscal se autodeterminó un ingreso gravable por el ejercicio 2009 de \$259,716.00 con un impuesto a cargo de \$40,438.00, el que optó por pagar en parcialidades realizando el pago de la primera en cantidad de \$9,064.00. Sin embargo, el 18 de abril del 2012 se constituyó en su domicilio un notificador de la autoridad fiscal para hacer efectivo el pago de dos créditos fiscales, sin tomar en consideración el entero efectuado por el contribuyente.

La quejosa acudió con la autoridad a efecto de solicitar los formularios múltiples de pago y efectuar el de la segunda parcialidad, no obstante la autoridad se negó a proporcionárselos, argumentando que la primera de ellas debió realizarse el mismo día de la presentación de la declaración (esto es, el 7 de marzo de 2012) y no con posterioridad como lo hizo (28 de marzo de 2012), pues al hacer su declaración sin hacer el entero correspondiente, tácitamente se entendió, según la autoridad, que renunció al derecho establecido en la Regla miscelánea que le concede el beneficio del pago en parcialidades.

En virtud de ello, esta Procuraduría emitió la Recomendación 10/2012 exhortando a la responsable a dejar sin efectos el Procedimiento Administrativo de Ejecución, a considerar el entero de la primera parcialidad y a permitir el pago de las siguientes de conformidad con lo establecido en el programa de regularización fiscal 2009. Esta Recomendación fue aceptada y cumplida por la autoridad en todos sus términos.

Otro caso similar del que conoció **Prodecon**, es el de una persona física de nacionalidad extranjera que se presentó en nuestras oficinas solicitando la intervención de la Procuraduría porque la autoridad hacendaria le impedía regularizar su situación fiscal.

El contribuyente manifestó que en el mes de noviembre de 2011 recibió una “carta invitación” en la cual se le informó que derivado de los depósitos en efectivo obtenidos en cantidad de \$246,480.00 se le invitaba a regularizar su situación fiscal realizando el pago por concepto del impuesto sobre la renta en cantidad de \$42,309.00, y que podría realizarlo hasta en 6 mensualidades.

El contribuyente reconoció que no declaró los depósitos observados por la autoridad, por lo que decidió regularizarse ejerciendo la opción de hacerlo a través del pago en parcialidades.

El 7 de febrero de 2012 el quejoso realizó el primer entero del impuesto. Posteriormente acudió a las oficinas de la Autoridad Hacendaria para solicitar los formularios de pago correspondientes a las 5 parcialidades restantes, siendo informado por aquella que no podría realizarse el pago en parcialidades, pues no había señalado en el primer formulario de pago que se acogía al beneficio de hacerlo en parcialidades, por lo que dicha aportación solamente se interpretó como un pago incompleto, lo que generó que su adeudo ascendiera a la cantidad \$50,044.03.

Bajo la supervisión de **Prodecon** se realizaron las aclaraciones correspondientes en relación con el monto total adeudado, el origen de la determinación de los créditos exigibles y la manera en que el contribuyente podía proceder a su liquidación, logrando que se difirieran a tres parcialidades y se considerara el entero ya efectuado.

Es de destacarse en ambos casos la actitud de los contribuyentes, pues la problemática de éstos surge ante la imposibilidad de regularizar su situación fiscal, es decir, ante el deseo de cumplir con sus deberes en materia tributaria. Es la autoridad fiscal, en los casos analizados, la que por una parte les invita a corregir su situación fiscal pero, por la otra, obstaculiza el cumplimiento de sus obligaciones, dejando de observar lo establecido en el artículo 4º de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.³⁸

B) Cargas probatorias negativas: Personas físicas que deben probar que no son contribuyentes

3.- Determinación de 18 multas por no cumplir con obligaciones fiscales y pago de un impuesto que no causaba (IEPS).

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 alcohólicas³⁹ y al régimen fiscal en el que esté dado de alta (hay que recordar que los contribuyentes dados de alta en el Régimen de Pequeños

³⁸ Artículo 4.- Los servidores públicos de la administración tributaria facilitarán en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones..."

³⁹ Conforme a lo señalado en el Artículo 3 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Contribuyentes no se encuentran obligados a expedir comprobantes que cumplan con los requisitos que prevé el CFF).

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 de declaraciones informativas) no obstante que la actividad que realizaba no causaba dicho impuesto, pues en su miscelánea no se comercializaban productos con contenido alcohólico ni se expedían comprobantes fiscales, por su tipo de régimen.

Preocupado el contribuyente acudió a las oficinas del SAT a efecto de aclarar su situación fiscal y al no encontrar una solución a su problemática consultó a un despacho de abogados, quienes por llevar su asunto le cobraban alrededor de \$30,000.00 M.N., los cuales excedían su capacidad económica.

Al no poder resolver su problema, el contribuyente se presentó en las instalaciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente donde se le proporcionó el servicio gratuito de representación legal y defensa, patrocinándolo en diversos juicios ante el TFJFA, logrando obtener en todos ellos sentencia favorable.

De esta forma se declaró la nulidad lisa y llana de las multas en razón de haberse demostrado que no era contribuyente del IEPS y, por tanto, sujeto obligado al cumplimiento de las obligaciones formales de dicho gravamen.

La Procuraduría considera que la autoridad fiscal se encuentra obligada, más allá de sus sistemas informáticos a constatar que efectivamente los contribuyentes realizan las actividades generadoras de la obligación de contribuir antes de determinar créditos fiscales.

4.- Requerimientos de obligaciones fiscales y multas a una persona que no se ubica en los supuestos legales para causar ISR.

Esta Procuraduría tuvo conocimiento del caso de un ama de casa, a la que con base en depósitos en efectivo recibidos en su cuenta bancaria, el SAT le emitió “carta invitación” que se sustentaba en el “Programa de regularización ISR 2009”.

Ante dicha situación presentó su aclaración en el portal electrónico del SAT, pues los depósitos que había recibido en su cuenta bancaria fueron realizados por su esposo. Lo que significa que ya sea que se trate de donativos entre cónyuges o de cantidades erogadas

por concepto de alimentos, de acuerdo con el artículo 109, fracciones XIX y XXII de la LISR dichos ingresos no se encuentran gravados por el tributo. No obstante no prosperó su acción, pues para poder efectuar ese trámite era necesario que se encontrara inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes.

Ante tales hechos, la contribuyente recibió 3 requerimientos posteriores en los cuales, con base en la “carta invitación” que le fue emitida, le requerían el pago del impuesto supuestamente omitido y las declaraciones correspondientes, así como el pago de dos multas por el incumplimiento de los mismos.

La contribuyente acudió en dos ocasiones más ante la misma autoridad con el fin de aclarar lo anterior, sin embargo nuevamente no fue recibida ya que al no estar dada de alta en el sistema no se podía realizar su aclaración, pues esta sólo se realiza vía internet.

Ante tal problemática, acudió a **Prodecon** promoviendo una queja y probando en el procedimiento de quejas y reclamaciones de este *Ombudsman*, estar casada y padecer de cáncer cervicouterino, lo que claramente explicaba los depósitos en efectivo que su marido le había realizado para cubrir el tratamiento médico, del que además presentó facturas y recibos de honorarios médicos.

Prodecon determinó en su Recomendación 22/2012 que se afectaron los derechos de la contribuyente por considerar de manera infundada que tenía obligación de inscribirse en el RFC y presentar declaración del ISR por el ejercicio fiscal 2009, toda vez que la autoridad jamás ejerció facultades de comprobación, máxime que **Prodecon** pudo comprobar que los ingresos que había percibido no eran susceptibles de ser gravados por el ISR. La gravedad de este caso estriba en que se le está imponiendo a la persona física una carga probatoria negativa: demostrar que no es contribuyente.

3.- Cobro de un crédito fiscal por más de 18 años

Por último **Prodecon** conoció de un caso de gran quebranto a los derechos humanos de los contribuyentes. Es el de una persona de la tercera edad que se acercó a **Prodecon** ante la necesidad de resolver su situación fiscal, pues ha soportado durante 18 años la acción ejecutora del Estado con su potestad económico-coactiva, lo que ha provocado una pérdida absoluta de su patrimonio.

En mayo de 1994 el contribuyente, actuando de buena fe, se autocorrigió respecto al impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal de 1991, solicitando el pago en parcialidades del adeudo fiscal que, en ese entonces, ascendía a la cantidad de \$478.446.00.

El contribuyente fue omiso en realizar el pago del crédito fiscal, por lo que la autoridad inició –por primera ocasión– el Procedimiento Administrativo de Ejecución en septiembre de 1994, trabando embargo sobre tres bienes inmuebles propiedad del contribuyente.

El 1° de diciembre de 1997, le fue dado a conocer el avalúo sobre los bienes embargados en esa primera diligencia. Avalúo que quedó firme desde agosto de 1999, es decir, que la autoridad se encontraba facultada de manera reglada para convocar a remate de los bienes embargados desde esa fecha, diligencia que no realizó.

De manera sorprendente, la autoridad fiscal inicio 4 procedimientos administrativos de ejecución (PAES) adicionales con la intención de hacer efectivo el cobro del mismo crédito fiscal, embargando diversos bienes inmuebles propiedad del quejoso (incluso algunos de ellos en más de una ocasión), y ordenando la transferencia de los recursos de sus cuentas bancarias; todo ello sin haber finalizado el primer procedimiento iniciado con el mismo objeto: cubrir el monto del crédito fiscal.

De los 5 PAES sólo dos concluyeron, uno de ellos incluso 13 años después de haberse iniciado. Es de destacarse que ninguno de esos dos corresponde al instaurado primigeniamente en 1994.

La autoridad en el año 2007 y 2011, respectivamente, adjudicó en favor del fisco federal dos bienes inmuebles que fueron embargados en junio de 2006 y posteriormente, un tercero embargado en septiembre de 1998, sin concluir al día de hoy el diverso embargo practicado en noviembre de 1994.

Derivado de esta actuación morosa de la autoridad, el crédito aumentó de manera tal, que resulta imposible su finiquito, aún con la disminución de todos los bienes que le han sido embargados.

No menos relevante es el hecho de que esta Procuraduría revisó los cálculos efectuados por la autoridad al determinar el monto del remanente del crédito fiscal a cubrir, resultando éste incorrecto, pues el saldo determinado por la autoridad fiscal ascendía a \$3,484,177.14, cantidad que es tres veces mayor a la calculada por **Prodecon**, esto es, \$1,036,496.42 M.N.

Ante tales hechos, la Procuraduría emitió su Recomendación 19/2012, en la que señaló que la gravedad y número de las violaciones cometidas por la autoridad fiscal superaban incluso el mismo texto de las disposiciones legales aplicables, toda vez que la autoridad no actuó con apego a los principios de legalidad y eficiencia en el desempeño de sus funciones, ya que si bien es de interés público la recaudación de las contribuciones, también lo es que la facultad de cobro debe ejercerse necesariamente en los términos y bajo las condiciones prescritas en la ley, causando al contribuyente una afectación mayor; al ser violados sus derechos fundamentales de legalidad, debido proceso legal, seguridad y certeza jurídicas, respeto a la capacidad contributiva y el de no confiscatoriedad, todos ellos tutelados y garantizados como Derechos Humanos tanto en los Tratados internacionales en los que México es parte como en los artículos 14, 16, 31, fracción IV y 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Como consecuencia de dicha Recomendación, la autoridad hacendaria aceptó únicamente recalcular el remanente del crédito fiscal, pero insistió en continuar con el Procedimiento Administrativo de Ejecución a efecto de que el crédito fiscal se cubra en su totalidad. En efecto, la autoridad reconoció que el cálculo que había hecho por más de tres millones de pesos era incorrecto y aceptó que el monto correcto del adeudo es de \$1,036,496.42, según calculó **Prodecon**.

C) *Violaciones a los Derechos Humanos de los Contribuyentes en los asuntos antes descritos*

Una vez que se han expuesto los casos que Prodecon considera relevantes por lo palpable y lesivo de las violaciones que se produjeron en los derechos de los contribuyentes, resulta ahora importante hacer un análisis general de esos derechos.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, como ya se dijo, es un organismo, autónomo, del Estado mexicano, encargado de proteger, vigilar y promover los derechos de los pagadores de impuestos, por ello en su carácter de *Ombudsman* del contribuyente, considera de suma importancia lo dispuesto por el artículo 1º de la Constitución Federal, que dispone lo siguiente:

“Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte,

“Los derechos de los contribuyentes deben ser tutelados como derechos fundamentales”

así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución 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”.

Bajo esta premisa, en los casos antes descritos, la Procuraduría considera que una de las principales omisiones de las autoridades fiscales es precisamente la falta de aplicación del principio de interpretación *pro homine*, pues como postulado general, los derechos de los contribuyentes deben ser tutelados como derechos fundamentales al ser el pagador de impuestos el sujeto más débil de la relación jurídico-tributaria, pues aquéllos constituyen su defensa frente al abuso o ejercicio arbitrario de las facultades de las autoridades fiscales.



Conferencia Magistral “Derechos humanos de los contribuyentes” impartida con motivo de la Inauguración de la Delegación Centro-Pacífico a cargo del Maestro Rodrigo Muñoz Serafín (Centro) Presidente de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal.

Este principio implica que la interpretación jurídica siempre debe buscar el mayor beneficio para la persona (en el caso, contribuyente), esto es, está orientado a privilegiar, preferir, seleccionar y favorecer la aplicación de la norma que mejor proteja los derechos fundamentales o bien, de restringir su aplicación cuando se trata de establecer límites al ejercicio de los derechos fundamentales.

Tomando en cuenta el nuevo paradigma constitucional, la autoridad hacendaria, para normar su criterio en beneficio de los contribuyentes, debe acatar el principio constitucional que nos ocupa. El artículo primero Constitucional en cita, se refiere a los derechos humanos reconocidos no sólo en la Constitución, sino en los tratados internacionales.

Existen diversos criterios internacionales que se refieren al principio *pro persona*, por ejemplo el artículo 5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (16/12/1996), que dispone:

Artículo 5. "Ninguna disposición del presente Pacto podrá ser interpretado en el sentido de conceder derecho alguno a un Estado, grupo o individuo para emprender actividades o realizar actos encaminados a la destrucción de cualquiera de los derechos y libertades reconocidos en el Pacto o a su limitación en mayor medida que la prevista en él. No podrá admitirse restricción o menoscabo de ninguno de los derechos humanos fundamentales reconocidos o vigentes en un Estado Parte en virtud de leyes, convenciones o reglamentos o costumbres, so pretexto de que el presente Pacto no los reconoce o los reconoce en menor grado".

En todos los casos presentados en este apartado uno de los derechos fundamentales de los contribuyentes que la Procuraduría ha detectado como vulnerado, es el de legalidad. En efecto, el artículo 16 de nuestra Carta Magna en su primer párrafo dispone: "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento"

En un Estado de derecho como el nuestro, es obligatorio para todas las autoridades de nuestro país acatar el mandato constitucional que establece uno de los principios fundamentales que rigen en materia de derechos humanos, el de legalidad.

A grandes rasgos, se denomina principio de legalidad aquél en virtud del cual los poderes públicos están sujetos a la ley.

Así, el cumplimiento de este principio se traduce en una garantía constitucional para todas y cada una de las personas a quienes se dirija un acto de autoridad. En esa virtud, las

actuaciones de las autoridades deben producirse conforme a lo que dispone la ley, de lo contrario dichos actos son susceptibles de ser declarados inválidos.

Señala el doctor Burgoa que: “la garantía de legalidad implicada en la primera parte del artículo 16 constitucional, que condiciona todo acto de molestia en los términos en que ponderamos este concepto, se contiene en la expresión de fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento.”

Sigue exponiendo: “Ahora bien, qué se entiende por “causa legal del procedimiento” desde luego éste, o sea, el acto o la serie de actos que provocan la molestia en la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones del gobernado, realizados por la autoridad competente, deben no sólo tener una causa o elemento determinante, sino que éste sea legal, es decir, fundado y motivado en una ley en su aspecto material, esto es, en una disposición normativa general e impersonal, creadora y reguladora, de situaciones abstractas.”⁴⁰

En ese tenor, puede decirse entonces que este principio establece un enlace de verificación entre la actuación de la autoridad y la ley que la regula, bajo los principios rectores que emanan de nuestra Constitución Política; enlace éste que no se produce en los casos analizados.

De igual forma, esta Procuraduría considera que también se violaron los derechos fundamentales de seguridad y certeza jurídicas, entendiéndose éstas como el conjunto de condiciones, requisitos, elementos y circunstancias previas a que debe sujetarse la autoridad para poder generar con validez, una afectación en perjuicio de cualquier individuo.

En efecto, el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su segundo párrafo señala: “Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.”

De la citada disposición constitucional se desprende que para que una autoridad del Estado pueda privar a una persona de su libertad, de sus propiedades, posesiones o derechos, se tienen que cumplir como mínimo los siguientes requisitos para que el acto tenga plena validez:

⁴⁰ Burgoa Orihuela, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, 28a. Edición. México, Ed. Porrúa, 1996, p. 601-602.

- Debe ser mediante juicio.
- Dicho juicio debe plantearse ante los tribunales previamente establecidos.
- Se deben cumplir las formalidades esenciales del procedimiento.
- La actuación de la autoridad debe ser conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Ahora bien, por juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, debe entenderse todo procedimiento o secuela de actos concatenados entre sí, que por lo general finaliza en una sentencia definitiva. Basta que una persona, se oponga a un acto de autoridad o a las pretensiones de un particular- por medio del cual trate de obtener un derecho a su favor del que se le pretenda privar- para que surja una verdadera y positiva controversia jurídica y por ende se inicie un procedimiento.

Del mismo modo, al hablar de tribunales previamente establecidos, no debe considerarse únicamente a los tribunales judiciales, pues si bien se entiende que una autoridad es formal y materialmente jurisdiccional cuando su actuación consiste en declarar el derecho, también debe considerarse a los procedimientos administrativos.

Como hemos indicado, se deben cumplir las formalidades esenciales del procedimiento, de lo contrario, se priva de la garantía de seguridad jurídica a que tiene derecho toda persona, que en ocasiones se puede traducir en la falta de audiencia.

Otro requisito, para que se cumpla con el artículo 14 constitucional, es que todo acto privativo sea dictado por los tribunales previamente establecidos, pero además debe ser en un juicio en el que se observen las formalidades esenciales del procedimiento.

Al respecto la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha señalado que el debido proceso legal o lo que equivale a “formalidades esenciales del procedimiento”, se refiere al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efecto de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier actuación por parte del Estado que pudiera afectarlos, es decir, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo, sancionatorio o jurisdiccional, se debe respetar el proceso legal.⁴¹

⁴¹ Véase: *Caso Ivcher Brostein vs Perú*, sentencia de 6 de febrero de 2001, párrafo 102. Corte Interamericana de Derechos Humanos.

De ahí que como regla general, podemos afirmar que las formalidades esenciales del procedimiento son aquellas que resultan necesarias para garantizar una defensa adecuada antes del acto de privación, esencialmente están constituidas por la notificación del inicio del procedimiento, la oportunidad de ofrecer y desahogar pruebas, la oportunidad de alegar y, finalmente, el dictado de una sentencia que dirima la cuestión planteada.

Sobre este aspecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en el sentido de que las formalidades esenciales del procedimiento son las que garantizan una adecuada y oportuna defensa previa del acto privativo, como lo ha expresado en la tesis de Pleno J 47/95, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, página 133, del rubro: “FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO”.

Sin embargo, en toda regla general existen excepciones, atendiendo a naturaleza del acto, como cuando se trata de la materia tributaria.

En efecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia número 110, visible en la página 141, del Tomo I, Materia Constitucional, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, ha sostenido:

“AUDIENCIA, GARANTÍA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.- Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.”

Entonces, es de destacarse que si bien en todos los casos narrados en el primer apartado de esta sección, se trata de actos de autoridad, que derivan del ejercicio de una potestad hacendaria, ésta debe respetar invariablemente el marco normativo, ciñéndose a las reglas de los procedimientos legales respectivos.

Efectivamente, si bien es de interés público la recaudación de impuestos, lo cierto es que se deben garantizar los derechos de los contribuyentes cumpliendo con los requisitos que marca la ley.

Y volviendo al caso que esta Procuraduría considera de relevante quebranto a los derechos humanos de los contribuyentes, el narrado en el número cinco de la primera parte de este capítulo, advertimos una violación en perjuicio del quejoso al principio de certeza jurídica conocido como *non bis in ídem* contenido en el artículo 23 constitucional que a la letra dice: *Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene. Queda prohibida la práctica de absolver de la instancia.*

Sobre el particular, se hace hincapié que no obstante el precepto en cuestión habla de juicio criminal, no es limitativo a la materia penal, sino que dicho principio se extiende a otras materias como la administrativa; es una garantía de seguridad jurídica, un derecho humano fundamental que debe tener toda persona en cualquier procedimiento judicial y/o administrativo, cuyo propósito es proteger al gobernado que ha sido juzgado por un hecho, de no ser sujeto de juicio nuevamente por el mismo delito.

Es decir, lo que el principio *non bis in ídem* prohíbe es que una misma consecuencia de una conducta se castigue doblemente con la misma sanción, o bien, que la propia conducta sea sometida a dos procedimientos diferentes y que en cada uno de ellos se imponga idéntica sanción, como en el caso aconteció, con notoria violación a derechos humanos

reconocidos por nuestra Constitución, así como en la Convención Interamericana de Derechos humanos, que en su artículo 8, numeral 4, establece: *El inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos.*

Por último, se considera que el derecho a la no confiscación de bienes también fue violado en contra del contribuyente, ya que si bien es verdad el artículo 22 constitucional, en su segundo párrafo señala lo siguiente: “No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos...”, también lo es que en el caso en análisis, la autoridad hacendaria (con notoria violación de derechos fundamentales del causante) prolongó el procedimiento de ejecución por más de dieciocho años sin concluirlo, generando un aumento en la cuantía del crédito fiscal en perjuicio del contribuyente, que lo llevó a perder prácticamente todo su patrimonio, resultando además sumamente preocupante el que se le haya sometido a varios procedimientos sobre un mismo crédito por más de dieciocho años.

Es por ello que, cuando la autoridad fiscal ejerce esta facultad ejecutora, debe hacerlo no sólo dentro del más estricto marco normativo, sino cuidando en todo momento el no vulnerar los derechos fundamentales de los gobernados sujetos a la potestad económica coactiva.

Por lo tanto, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en cumplimiento del mandato constitucional del artículo 1° de nuestra Carta Magna, es la encargada de garantizar los derechos de los pagadores de impuestos, como *Ombudsman* de los contribuyentes, labor que debe llevar a cabo incluso más allá del texto de la ley, pues si la norma positiva o su aplicación implican una vulneración de derechos fundamentales, deben prevalecer éstos por encima de aquél, tomando siempre en cuenta los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

VI



Por una nueva cultura contributiva

VI. Por una nueva cultura contributiva

En la sociedad actual de la que formamos parte, el sistema económico vigente ha tenido algunos impactos favorables y desfavorables, que han provocado un olvido o rechazo de los deberes y responsabilidades sociales o públicas, es decir hay una falta de conciencia respecto del papel de las personas en la esfera pública.

Para contrarrestar estos efectos, los Estados han recurrido a los procesos de culturización, consistentes en la aplicación de instrumentos que fomentan y promocionan cambios en las prácticas sociales, los cuales se encuentran profundamente relacionados con las creencias, los hábitos y los sentimientos de las personas con relación a ciertos hechos sociales, como lo es el pago de impuestos. Así, el fomento de ciertas prácticas sociales a través de la cultura, ha resultado idóneo para la reinserción en la sociedad de valores que son necesarios dentro del proceso de concientización respecto de los derechos y los deberes de las personas que viven en una sociedad.

En este sentido, el Estado mexicano ha emprendido diversas acciones que promueven el fortalecimiento de los valores dentro de nuestra sociedad, como parte del desarrollo de la propia cultura nacional, la cual se construye actualmente en función de diversos ejes, que identificamos como la cultura política, la cultura democrática, la cultura de la legalidad y la de los derechos humanos; surgiendo así, la necesidad de incorporar en este proceso a la “cultura contributiva”, la que tiene como objetivo principal, la modificación en la percepción que tienen los ciudadanos y las autoridades estatales, con respeto al proceso de “pago de impuestos”.

Sabemos que en México el Estado tiene encomendadas funciones básicas en cuestiones sociales, económicas y de seguridad, entre otras, las cuales se pueden realizar gracias a los recursos que son aportados por todos los mexicanos y mexicanas al cumplir con lo establecido en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, en donde se declara que “Son obligaciones de los mexicanos: Contribuir para el gasto público, 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”.

Este acto de contribuir con el Estado, no sólo tiene la naturaleza de obligación jurídica contenida en una ley, sino también es un deber moral, y ambos sentidos de este hecho social, se deben basar en una participación consciente del ciudadano, en donde su cumplimiento u observación deriva de valores como la solidaridad, la corresponsabilidad, el respeto a la ley y la confianza.

En este contexto, la cultura contributiva se inserta y pretende complementar el discurso democrático, al promover la conciencia de la ciudadanía y de las autoridades gubernamentales respecto del marco jurídico tributario; basándose en la difusión, reconocimiento y ejercicio responsable de los derechos, así como en la observación y cumplimiento de las obligaciones por parte de los sujetos de la relación tributaria; ya que en dicho marco es en donde se identifican, definen y delimitan esos derechos y esas obligaciones.

La cultura contributiva no sólo tiene como objeto modificar la conducta o percepción de los ciudadanos, sino también de las autoridades estatales y/o gubernamentales; éstas últimas deben reconocer su deber de actuación ético y moral en el manejo de los recursos públicos y en la toma de decisión informada y responsable, ya sea como autoridad hacendaria o recaudatoria; o bien en su papel como un actor coadyuvante de la “justicia fiscal”.

El trabajo que por más de 20 años ha realizado el Estado mexicano, en el mejoramiento del sistema tributario nacional, a través de los procesos de modernización y simplificación administrativa, así como con el surgimiento de instituciones especializadas como el Servicio de Administración Tributaria (SAT), la Auditoría Superior de la Federación (ASF), el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (SNCF), entre otras; son un ejemplo de la voluntad estatal, en buscar un desempeño más eficaz de sus funciones. Sin embargo, aún hay mucho por hacer en el rubro de toma de decisión, transparencia y rendición de cuentas, piezas clave en esta etapa de desarrollo de la actual “sociedad de la información”.

Ahora bien, el Estado no sólo se ha preocupado por el funcionamiento del proceso de recaudación del sistema tributario nacional, sino que cuida que existan mecanismos encargados de solucionar los posibles problemas o conflictos que surjan entre las autoridades y los contribuyentes. A esta tarea, se suma el trabajo de los organismos de protección y defensa de los derechos humanos; como lo es el de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, que surge en un momento trascendente en el fortalecimiento de esos derechos, dada la reforma constitucional del mes de junio de 2011.

Es importante destacar que **Prodecon** tiene como una de sus atribuciones –consagrada en el artículo 5, fracción XV de su Ley Orgánica—, la de “Fomentar y difundir una nueva cultura contributiva...” a través de diversas acciones, como la realización de campañas de comunicación y difusión social, cuyos contenidos desarrollaran lo relativo a los derechos y garantías de los contribuyentes, así como proponer mecanismos que alienten a éstos a cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias, esto en concordancia con el tema de las atribuciones y límites de las autoridades fiscales federales.

La nueva cultura contributiva se entiende como un proceso de modificación del conjunto de ideas, creencias, valores y sentimientos que tienen los contribuyentes y las autoridades respecto de la cuestión fiscal, en donde resulta importante el acceso a los derechos y el claro entendimiento de la ley que permita el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en el sentido de mejorar el funcionamiento del sistema cuya base será el acceso a la información y en donde las acciones del Estado se encaminen a una rendición de cuentas transparente, así como en el respeto de los derechos de los contribuyentes.

Por consiguiente, será una herramienta que se basa en la reorientación del paradigma en la materia, constituyéndose como una parte importante de la política fiscal del Estado mexicano, en donde la participación ciudadana implica no sólo el derecho sino el compromiso ético, político y social de conocer e intervenir activamente en la toma de decisiones del gobierno, para lograr la conformación de un círculo virtuoso que se convierta en la práctica social imperante.

Dicha participación, debe ser comprometida, informada y proactiva, a partir de la cual los ciudadanos podrán demandar a la autoridad gubernamental una rendición de cuentas clara, lo que permitirá un proceso gradual de toma de decisiones en un marco de corresponsabilidad, en pro de la equidad social.

Por lo que siendo tarea de este organismo descentralizado, trabajar en el fortalecimiento del sistema tributario, en beneficio de la justicia y la seguridad jurídica que merecen todos los contribuyentes, es que **Prodecon** en ejercicio de su facultad de promover una nueva cultura contributiva pretende ser un coadyuvante en el proceso de rendición de cuentas y transparencia gubernamental, al hacer accesible el conocimiento y entendimiento de la actividad financiera, económica y fiscal del Estado, y con eso lograr el verdadero acceso al ejercicio de los derechos de los contribuyentes.

En este sentido, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente presentó en septiembre de 2012 su primer Campaña de Cultura Contributiva⁴² con el lema: **“La fuerza de tus impuestos. Tú decides el rumbo de México”**, teniendo como principal objetivo divulgar entre los pagadores de impuestos, la idea de que la dinámica de contribuir al gasto público implica que quien aporta tiene derecho a conocer en qué se utilizan sus recursos y gradualmente construir la toma de decisiones en forma conjunta.

La cultura contributiva va de la mano de la cultura de la legalidad, en donde las leyes son resultado de la democracia y en la democracia la participación de la ciudadanía no se limita a elegir a sus representantes, implica que el ciudadano es responsable del respeto

⁴² Es importante hacer notar que la campaña se realizó con servidores públicos de **Prodecon** que prestaron su imagen en esta campaña, con el fin de optimizar los recursos y ser congruentes con la visión de compromiso social de esta institución.

de las leyes y de exigir a quienes ejercen la función de gobierno la debida diligencia en los asuntos públicos.

La construcción de una nueva cultura contributiva es una tarea urgente, en donde deben participar tanto los ciudadanos como las autoridades fiscales, y otros actores sociales academia, expertos, otras autoridades federales y estatales, tribunales, legisladores, con el fin de crear y fortalecer una relación contribuyente-autoridad basada en la confianza, la transparencia, la rendición de cuentas y la responsabilidad.

Es así que **Prodecon** tiene como objetivo crear conciencia en el ciudadano de que el pago de contribuciones es un acto de solidaridad con los demás, un acto de responsabilidad social que influye en la construcción de un mejor país.

En el Estado posmoderno del que somos parte, el sistema económico vigente ha tenido algunas consecuencias desfavorables para la sociedad, las cuales se han materializado en un olvido o rechazo de los deberes y responsabilidades sociales o públicas, es decir hay una falta de conciencia respecto del papel de las personas en la esfera pública.

Para contrarrestar estos efectos, los Estados han recurrido a los procesos de culturización, consistentes en la aplicación de instrumentos que fomentan y promocionan cambios en las prácticas sociales, las cuales se encuentran profundamente relacionadas con las creencias, los hábitos y los sentimientos de las personas con relación a ciertos hechos sociales, como lo es el pago de impuestos. Así el fomento de la cultura ha resultado idónea para la re inserción en la sociedad de valores que son necesarios dentro del proceso de concientización respecto de los derechos y los deberes de las personas que viven en una sociedad.

En este sentido, el trabajo durante más de 20 años del Estado mexicano, se ha enfocado en mejorar el sistema tributario nacional, a través de los procesos de modernización y simplificación administrativa, así como el surgimiento de instituciones especializadas como el Servicio de Administración Tributaria (SAT), la Auditoría Superior de la Federación, el trabajo en el marco de Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, entre otras; lo que abonado a construir los cimientos de un mejor esquema de recaudación, manejo y gasto de los ingresos públicos, pero aún hay mucho por hacer en el rubro de toma de decisión, transparencia y rendición de cuentas, piezas clave en esta etapa de desarrollo de la actual "sociedad de la información".

El Estado mexicano se ha enfocado en el fortalecimiento de los valores dentro de nuestra sociedad en donde se habla de una cultura nacional, cuyos ejes son la cultura política, la cultura democrática, la cultura de la legalidad y de los derechos humanos; surgiendo la necesidad de la construcción de una “cultura contributiva” que propicie un cambio en la percepción del ciudadano y en las autoridades gubernamentales, con respeto al proceso de “pago de impuestos” y a la actividad estatal en general.

Es aquí donde la cultura contributiva se inserta y pretende complementar el discurso democrático, al promover la conciencia de la ciudadanía y de las autoridades gubernamentales respecto del marco jurídico tributario y hacendario; basándose en la difusión, reconocimiento y ejercicio responsable de los derechos, así como en la observación y cumplimiento de las obligaciones, por parte de estos sujetos activos y pasivos de la relación tributaria; ya que en dicho marco es en donde se identifican, definen y delimitan esos derechos y esas obligaciones.

La cultura contributiva no sólo tiene como objeto a los ciudadanos, sino también a las autoridades estatales o gubernamentales; éstos últimos deben reconocer su deber de actuación ético y moral, en el manejo de los recursos públicos y en la toma de decisión informada y responsable, ya sea como autoridad hacendaria o recaudatoria; así como en su papel como un actor coadyuvante de la “justicia fiscal”.

Al respecto, vemos que el Estado mexicano no sólo se ha preocupado por el funcionamiento del proceso de recaudación del sistema tributario nacional, sino que cuida que existan mecanismos encargados de solucionar los posibles problemas o conflictos que surjan entre las autoridades y los contribuyentes. A esta tarea, se suma el trabajo de los organismos de protección y defensa de los derechos humanos; como lo es la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, que surge en un momento trascendente en el fortalecimiento de los derechos humanos, dada la reforma constitucional del mes de junio de 2011.

Este organismo que protege y defiende a los contribuyentes promueve la consolidación de un sistema tributario nacional justo y equitativo, buscando coadyuvar en la construcción de una relación contribuyente-autoridad fiscal basada en el respeto y observancia de la ley, en la confianza, la corresponsabilidad, la transparencia y la rendición de cuentas; todas estas consideradas piezas fundamentales para la construcción y defensa del Estado de Derecho, en donde la creación de las leyes es resultado de la democracia, las cuales protegen los derechos de las personas y de la sociedad.

Es importante destacar que **Prodecon** tiene como una de sus atribuciones —consagrada en el artículo 5, fracción XV de su Ley Orgánica—, la de “Fomentar y difundir una nueva cultura contributiva realizando campañas de comunicación y difusión social, respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes, proponiendo mecanismos que alienten a éstos a cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias, de las atribuciones y límites de las autoridades fiscales federales, quienes deberán actuar en estricto apego a la legalidad.

Por tanto, la nueva cultura contributiva, como herramienta propone la reorientación del paradigma en la materia, como una parte importante de la política fiscal del Estado mexicano en el desarrollo y fortalecimiento de la propia democracia, en donde la participación ciudadana implica no sólo el derecho sino el compromiso ético, político y social de intervenir en la toma de decisiones del gobierno, para lograr la conformación de un círculo virtuoso que se convierta en una práctica social imperante.

Del mismo modo los ciudadanos que participen de forma comprometida, informada y proactiva, podrán demandar a la autoridad gubernamental una rendición de cuentas clara, lo que permitirá un proceso gradual de toma de decisiones en un marco de corresponsabilidad y equidad social.

La nueva cultura contributiva se entiende como un proceso de modificación del conjunto de ideas, creencias, valores, sentimientos que tienen los ciudadanos, los contribuyentes y las autoridades respecto de la cuestión fiscal, en donde resulta importante el acceso a los derechos y el claro entendimiento de la ley que permita el cumplimiento de las obligaciones fiscales, en el sentido de mejorar el funcionamiento del sistema tributario nacional, con base en un acceso a la información, la transparencia y rendición de cuentas, así como en el respeto de los derechos humanos de los contribuyentes.

Es tarea del nuevo organismo descentralizado trabajar en el fortalecimiento del sistema tributario, en beneficio de la justicia y la seguridad jurídica que merecen todos los contribuyentes.

En el Estado posmoderno del que somos parte, el sistema económico vigente ha tenido algunas consecuencias desfavorables para la sociedad, las cuales se han materializado en un olvido o rechazo de los deberes y responsabilidades sociales o públicos, es decir hay una falta de conciencia respecto del papel de las personas en la esfera pública.

En este contexto los Estados han recurrido a los procesos de culturización, consistentes en la aplicación de instrumentos que fomentan y promocionan cambios en las prácticas sociales, las cuales se encuentran profundamente relacionadas con las creencias, los hábitos y los sentimientos de las personas con relación a ciertos hechos sociales, como lo es el pago de impuestos. El discurso de la cultura ha resultado idóneo para la reinserción en la sociedad de valores que son necesarios dentro del proceso de concientización respecto de los derechos y los deberes de las personas que viven en una sociedad.

En este orden de ideas, entendemos por “cultura”, un proceso de construcción, acumulación, conservación, transmisión y aprendizaje de los principios, normas y valores que son aceptados y reconocidos como necesarios para la interacción de los individuos que conforman un grupo social.

Esta tiene diversos enfoques, uno es el universal, consistente en la relación general de la persona con el colectivo o la sociedad; y otro es el especial, consistente en la relación de la persona categorizada y la sociedad, es decir, la persona como parte de una clasificación, tal como ciudadano, contribuyente, migrante, etc.

Es importante reconocer que vivimos en sociedad y esto implica la construcción de ciertas estructuras sociales, como las instituciones y los sistemas normativos –el derecho y la moral-; las que para su funcionamiento implican costos, los cuales deben ser cubiertos por todos los integrantes de la sociedad dentro de un ambiente de legalidad, corresponsabilidad y solidaridad.

Desde la antigüedad, el proceso de construcción de la vida social ha implicado la aportación de las personas a la sociedad, ya sea en especie o en dinero, dentro de cualquier tipo de forma de gobierno y de Estado – democracia, monarquías, dictaduras- etc.-, no podemos negar que esta práctica social ha estado ligada al hecho social de dominación, como fue el caso de los tributos que tenían que entregar los pueblos conquistados al pueblo conquistador, y en las civilizaciones más desarrolladas como los egipcios, los griegos, los persas y los romanos, por mencionar algunos, el tributo lo debían entregar los ciudadanos inferiores a los grupos gobernantes.

A este hecho social que se le denomina pago de impuestos se debe entender como parte de un proceso mayor que consiste en el mantenimiento de la forma de vida que la sociedad en su conjunto ha elegido como idónea, en donde las personas en sus diversos

roles sociales –trabajador, servidor o funcionario público, contribuyente, estudiante– etc., deben contribuir en la recaudación, manejo y gasto de los ingresos públicos, desde una perspectiva legal, ética y moral, lo que implica, en la actualidad, entender el funcionamiento de las instituciones y los sistemas normativos que conforman al Estado, así como los derechos y las obligaciones que derivan de la aplicación del esquema estatal.

En este sentido, el trabajo durante más de 20 años del Estado mexicano, se ha enfocado en mejorar el sistema tributario nacional, a través de los procesos de modernización y simplificación administrativa, así como el surgimiento de instituciones especializadas como el Servicio de Administración Tributaria (SAT), la Auditoría Superior de la Federación, el trabajo en el marco de Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, entre otras; estas acciones han construido los cimientos de un mejor esquema de recaudación-manejo-gasto de los ingresos públicos, pero aún hay mucho por hacer en el rubro de toma de decisión, transparencia y rendición de cuentas, piezas clave en esta etapa de desarrollo de la actual “sociedad de la información”.

El Estado mexicano se han enfocado en el fortalecimiento de los valores dentro de nuestra sociedad en donde se habla de una cultura nacional, cuyos ejes son la cultura política, la cultura democrática, la cultura de la legalidad y de los derechos humanos; surgiendo la necesidad de la construcción de una “cultura contributiva” que propicie un cambio en la percepción del ciudadano y en las autoridades gubernamentales, con respeto al proceso de “pago de impuestos” y a la actividad estatal en general.

Es aquí donde la cultura contributiva se inserta y pretende complementar el discurso democrático, al promover la conciencia de la ciudadanía y de las autoridades gubernamentales respecto del marco jurídico tributario y hacendario; basándose en la difusión, reconocimiento y ejercicio responsable de los derechos, así como en la observación y cumplimiento de las obligaciones, por parte de estos sujetos activos y pasivos de la relación tributaria; ya que en dicho marco es en donde se identifican, definen y delimitan esos derechos y esas obligaciones.

Lo anterior, también implica la unión del discurso de la nueva cultura contributiva y la cultura de la legalidad, entendida esta como la que promueve el respeto y la observación de lo establecido en las leyes; en este contexto, el deber moral de contribuir al mantenimiento del Estado, es una obligación jurídica establecida en la Constitución, la cual debe ser proporcional y equitativa, que tiene como base el sentido de solidaridad para el sostenimiento de la vida en sociedad.

En México “el Estado tiene encomendadas tareas que debe realizar para que la sociedad civil pueda encontrar organización y vida”, y su función debe estar respaldada por finanzas sólidas que le permitan solventar los gastos estructurales de aquélla.

El deber de contribuir deriva del Art. 31, fracción IV de la Carta Magna en donde se declara que “Son obligaciones de los mexicanos: Contribuir para el gasto público, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan de las leyes”.

La obligación de contribuir es, por tanto, de carácter constrictivo, coactivo, forzoso, imperativo, coercitivo, dado por una ley jurídica o por una norma moral a una relación personal.

En torno a dicha obligación tributaria tenemos una serie de derechos con los que cuentan aquellos que pagan sus impuestos, los cuales se insertan en un nuevo contexto discursivo sobre los “derechos” -garantías individuales, derechos fundamentales, derechos humanos, entre otros-, que deben ser observados por las autoridades fiscales; lo anterior, dentro del marco de fortalecimiento del Estado de Derecho-democrático, en donde es necesaria la formación de una ciudadanía participativa, con el fin de lograr el desarrollo de una sociedad informada, y comprometida con su futuro.

La cultura contributiva no sólo tiene como objeto a los ciudadanos, sino también a las autoridades estatales o gubernamentales; éstos últimos deben reconocer su deber de actuación ético y moral, en el manejo de los recursos públicos y en la toma de decisión informada y responsable, ya sea como autoridad hacendaria o recaudatoria; así como en un actor coadyuvante de la “justicia fiscal”.

Al respecto, vemos que el Estado mexicano no sólo se ha preocupado por el funcionamiento del proceso de recaudación del sistema tributario nacional, sino que cuida que existan mecanismos encargados de solucionar los posibles problemas o conflictos que surjan entre las autoridades estatales y los contribuyentes, tales como los procesos de auto-corrección o reconsideración administrativa por parte de las propias autoridades fiscales, los realizados por los tribunales administrativos que estudian los asuntos fiscales, asegurando la imparcialidad y justicia en la solución de los mismos; así como el trabajo de los tribunales judiciales, cuyo papel es trascendente en la construcción de un sistema tributario más justo, al estar encargados de la interpretación de las normas jurídicas fiscales.

A esta tarea, se suma el trabajo de los organismos de protección y defensa de los derechos humanos; en este caso, la Procuraduría de la Defensa de los Contribuyentes, surge en un momento trascendente de fortalecimiento de los derechos humanos, al identificar los derechos de los contribuyentes como derechos humanos, los cuales deben ser protegidos de conformidad con lo establecido en nuestra Constitución Política. Este organismo protege y defiende a los contribuyentes a través de sus actividades de asesoría, atención de quejas y representación legal en materia fiscal, lo que promueve la consolidación de un sistema tributario nacional justo y equitativo, buscando coadyuvar en la construcción de una relación contribuyente-autoridad fiscal basada en el respeto y observancia de la ley, en la confianza, la corresponsabilidad, la transparencia, y la rendición de cuentas; todas estas consideradas como piezas son fundamentales para la construcción y defensa del Estado de Derecho, en donde la creación de las leyes es resultado de la democracia, las cuales protegen los derechos de las personas y de la sociedad.

Y es importante destacar que **Prodecon** tiene como una de sus atribuciones sustantivas, consagrada en el artículo 5, fracción XV, de su Ley Orgánica, la de: "Fomentar y difundir una nueva cultura contributiva realizando campañas de comunicación y difusión social, respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes, proponiendo mecanismos que alienten a éstos a cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias, de las atribuciones y límites de las autoridades fiscales federales, quienes deberán actuar en estricto apego a la legalidad".

Por tanto, la nueva cultura contributiva, como herramienta discursiva propone la reorientación del paradigma de la cultura contributiva, como una parte importante de la política fiscal del Estado mexicano en el desarrollo y fortalecimiento de la propia democracia, en donde la participación ciudadana implica no sólo el derecho sino el compromiso ético, político y social de intervenir en la toma de decisiones del gobierno, decisiones que deben ser concertadas y legítimas, para lograr la conformación de un círculo virtuoso que se convierta en la práctica social imperante.

Del mismo modo los ciudadanos que participen de forma comprometida, informada y proactiva, podrán demandar a la autoridad gubernamental una rendición de cuentas clara, lo que permitirá un proceso gradual de toma de decisiones en un marco de corresponsabilidad y equidad social.

En el proceso de construcción de la cultura contributiva como una práctica social modificada, es importante definir claramente su relación con la cultura política y cívica nacional, las cuales tienen como fin el empoderamiento del ciudadano, a través del conocimiento y

ejercicio de sus derechos, dentro del esquema del Estado de Derecho Democrático, en donde la protección de los derechos fundamentales se ha convertido en el eje rector para alcanzar dicho empoderamiento, y que el mismo sea proceso de homogenización de la sociedad mexicana.

En este contexto, las acciones educativas son trascendentes para lograr un cambio en el funcionamiento de las estructuras sociales involucradas con el funcionamiento del sistema tributario nacional –sean ciudadanos, contribuyentes, autoridades, académicos, especialistas en materia fiscal, políticos o jueces-, mismas que resultan fundamentales en la construcción y promoción de una cultura contributiva, que logre la inserción de la idea de pertenencia a una comunidad en donde la participación de todos los actores sociales es necesaria para la transformación de los valores, ideas y creencias que predominan en el tema fiscal, para que con la incorporación y fomento de nuevos valores se construya el mecanismo social que permita el mejoramiento del sistema tributario nacional, en donde la homogenización de los derechos u obligaciones sean la base de un mejor desempeño económico nacional.

En este sentido, las decisiones del gobierno en cuanto a las acciones que deben llevarse a cabo para lograr la recaudación de ingresos, se realizarán desde diversos enfoques, que pueden ser jurídicos, como la creación del marco jurídico fiscal; operativos, la creación de instituciones encargadas de la recaudación, de fomento, acciones por parte del gobierno que promuevan el cumplimiento de las obligaciones fiscales, es decir del pago de impuestos en tiempo y en forma, de hecho, estas acciones las pueden implementar diversos órganos y organismos del Estado, ya sea a través de leyes, de programas educativos, de programas sociales, de planes institucionales, apoyando las actividades de organismos no gubernamentales, y asociaciones de especialistas en la materia fiscal, etc.

Dentro de estas acciones podemos encontrar el desarrollo del fomento y promoción de una cultura contributiva que tenga como objetivo el pago de los impuestos, como el programa de civismo fiscal del SAT, que tiene como propósitos la “...creación de una cultura fiscal en la sociedad que contribuya a cambiar la percepción ciudadana y fomentar así la cooperación a través del pago de impuestos para el bien común... promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, mediante la reflexión de la importancia y el beneficio del pago de impuestos, para de esta forma aumentar el número de ciudadanos cumplidos.”

En este caso, la política fiscal incluye dentro de sus acciones, la corrección de los problemas que se presentan en el funcionamiento del sistema tributario nacional, principalmente entre contribuyentes y autoridades, lo que a su vez coadyuva con la construcción de una

mejor relación tributaria entre estos actores, es en este contexto que **Prodecon** surge como un organismo del Estado que defiende y protege los derechos de los contribuyentes, convirtiéndose en la base de una nueva cultura contributiva, la cual definiremos a continuación.

1. Definición de la “nueva cultura contributiva”

Habiendo explicado en términos generales que entendemos por cultura contributiva, nos damos cuenta que la conceptualización de una definición de cultura contributiva va a ser una adecuación de diversos elementos, que para nuestra propia definición identificamos los siguientes:

- Conjunto de creencias, hábitos, valores, sentimientos, percepciones, opiniones.
- Relación tributaria.
- Ciudadanos contribuyentes y/o pagadores de impuestos.
- Autoridades fiscales.
- Marco jurídico fiscal.
- Actividad financiera del Estado.
- Rendición de cuentas y transparencia.

Con el propósito de no ser reiterativos en el análisis de estos elementos, sólo señalaremos algunos detalles adicionales que consideramos importantes.

1.1 Conjunto de creencias, hábitos, valores, sentimientos, percepciones, opiniones, etc.

Al respecto, reafirmamos su naturaleza de elementos culturales, los cuales forman parte de las propias prácticas sociales, en el caso que nos ocupa serán todos aquellos parte de la cultura de no pago de impuestos vs la cultura de pago de impuestos que se pretende fomentar. En donde el concentrar las acciones de cambio social en el proceso de fiscalidad, ha resultado no ser del todo favorable en la percepción de la sociedad respecto de los impuestos, al subsistir “...actos cotidianos que van desde la evasión, mediante las posibilidades que permite la misma ley fiscal (elusión), hasta la abierta actitud de rebeldía y la decisión de no pagar las contribuciones como respuesta social a una diversidad de conflictos sociales (evasión).”

El aspecto cultural de la cuestión fiscal, debe ser tomado en cuenta, ya que ha recibido poca atención por los estudiosos o académicos de diversas disciplinas, pero resulta trascendente para la identificación de los problemas desde diversas perspectivas, como la sociológica, la psicológica o la antropológica que permitan la elaboración de instrumentos que ayuden realmente a un cambio en esta área.

1.2 Relación tributaria

Es trascendente identificar a los actores de la relación tributaria que son en un primer momento el contribuyente y el Estado, como ya lo señalamos anteriormente, pero para la construcción de un discurso más flexible y abierto que vaya más acorde con la “sociedad de la información”, consideramos importante tomar en cuenta a otros actores como los ciudadanos o pagadores de impuestos y la relación entre estos y el Estado y con los contribuyentes mismos.

Existe un problema en la conciencia por parte de los ciudadanos respecto de los diversos roles que una sola persona puede cubrir dentro de las numerosas prácticas sociales, es decir, una persona es ciudadano, es un asalariado, es un servidor público, es un consumidor y es un contribuyente, incluso este concepto de “pagador de impuestos” amplía todavía más la percepción de “contribuyente” al identificar a los sujetos que a través de las realizaciones de ciertas actividades económicas están sujetos al pago de impuestos, como el IVA, IEPS, ISAN, IDE, etc.

Por eso, limitar el análisis de la dinámica de la relación tributaria a sólo los contribuyentes y a las autoridades fiscales, sería negar una realidad respecto del funcionamiento integral del sistema tributario nacional.

De hecho resulta necesaria la profundización en los análisis respecto de las relaciones entre los diversos actores sociales que participan en el desarrollo del sistema tributario. Lo anterior con el fin de tener mayores y mejores elementos al momento de evaluar y diseñar la política fiscal.

También sería necesario como parte de la cultura contributiva el empoderamiento del contribuyente en el sentido de reconocer que sin él la subsistencia del propio Estado estaría en problemas.

Asimismo, se requiere fomentar los estudios sobre la percepción de los ciudadanos y pagadores de impuestos respecto de los impuestos en específico, lo que permitirá evaluar si éstos entienden en qué consisten cada uno de ellos y cómo funcionan, este proceso puede ayudar en la elaboración de los materiales didácticos e informativos necesarios para que se logre un mejor entendimiento del sistema tributario, del papel de los contribuyentes, de los ciudadanos y de los pagadores de impuestos, lo que a su vez puede coadyuvar en la propia legitimación de la imposición de los mismos y del ejercicio de las atribuciones que tienen las autoridades fiscales.

Por último, debemos establecer un nexo claro entre la política fiscal y la política económica, para un mejor entendimiento de su transcendencia por parte de los ciudadanos en general.

1.3 Marco jurídico fiscal

En todo Estado democrático de Derecho, la observancia de la ley es fundamental para el desarrollo de una sociedad, que se reconoce como justa y equitativa, en este sentido, la cultura contributiva se sustenta en el cumplimiento de la ley la cual no sólo identifica, define y establece o crea los impuestos sino que dota a los ciudadanos y a los contribuyentes de derechos que le permiten mejorar el funcionamiento del sistema tributario, del sistema económico y del propio Estado.

Además, la ley o el Derecho dota a las autoridades de atribuciones y obligaciones respecto del proceso de recaudación de ingresos, de su administración y su presupuestación y gasto, todas estas acciones dentro de la actividad financiera y económica del Estado, acciones que deben ser conocidas y entendidas por los ciudadanos, al formar parte de acciones coadyuvantes como las de transparencia y rendición de cuentas.

El conocimiento integral del marco jurídico fiscal por parte del contribuyente, del ciudadano y de las propias autoridades gubernamentales es esencial para su mejoramiento, sólo entendiendo sus efectos en la sociedad, se puede realmente evaluar su funcionamiento, su eficacia y eficiencia.

Resulta trascendente reconocer que la especialización de las leyes fiscales, es una desventaja para el proceso de difusión de información y conocimiento en este rubro, la simplificación no ha resultado en una simplificación de la ley, lo que causa incertidumbre y un pobre entendimiento de la forma óptima, completa e integral de cumplir con las obligaciones fiscales.

En este contexto, la cultura contributiva no sólo debe enfocarse a los contribuyentes y a los ciudadanos, sino a las autoridades involucradas en la creación, implementación e interpretación del marco jurídico fiscal, como son el SAT, la SHCP, los legisladores, los jueces, los magistrados de los respectivos tribunales administrativos y judiciales, así como los ministros de la Suprema Corte.

Un marco jurídico fiscal accesible, sencillo, reducido, puede ser una pieza clave en el fomento de una nueva cultura contributiva.

1.4 Actividad financiera del Estado

Es importante reconocer que la actividad financiera del Estado tiene una gran capacidad para modificar la dinámica social, en general, no sólo la económica, ya que estamos hablando de la relación entre los ingresos públicos, su gestión o manejo y su gasto.

Entender las diversas acciones que conlleva cada una de estas etapas, junto con la identificación de los ciudadanos como contribuyentes y como beneficiarios, así como simples ciudadanos ejerciendo sus derechos en un ambiente de paz y justicia social, son acciones básicas para el entendimiento de la importancia de contribuir con el Estado.

1.5 Rendición de cuentas y transparencia

Toda la actividad del Estado relacionada con las contribuciones o los impuestos tienen relación con cuestiones macro y microeconómicas, que a su vez se reflejan en la calidad y nivel de vida de los ciudadanos, es por eso muy importante que la cultura contributiva fomente el conocimiento y la información sobre la actividad financiera y económica del Estado, en un lenguaje sencillo que permita un entendimiento por parte de todos los grupos sociales que conforman nuestra sociedad.

Para lograr lo anterior, es necesario que las autoridades creen los mecanismos de rendición de cuentas idóneos, ya sea de forma individual o conjunta, en este sentido, Prodecon pretende ser un coadyuvante en el proceso de rendición de cuentas y transparencia, al hacer accesible el conocimiento y entendimiento de la actividad financiera, económica y fiscal del Estado, para lograr el verdadero acceso al ejercicio de los derechos de los contribuyentes y de los ciudadanos, como lo es el acceso a la información.

Una vez señalado lo anterior, proponemos la definición de una nueva cultura contributiva, construida a partir del surgimiento de **Prodecon** como un organismo del Estado mexicano, que tiene como fines la protección y defensa de los derechos de los contribuyentes, insertándose como un actor esencial del sistema tributario mexicano, que tendrá la misión especial de fungir como un *Ombudsman* fiscal, cuyas acciones están encaminadas al mejoramiento del sistema tributario nacional, a partir de la observancia de la ley.

La nueva cultura contributiva se entiende como un proceso de modificación del conjunto de ideas, creencias, valores, sentimientos que tienen los ciudadanos, los contribuyentes y las autoridades respecto de la cuestión fiscal, en donde resulta importante el acceso a los derechos y el claro entendimiento de la ley que permita el cumplimiento de las obligaciones fiscales, en el sentido de mejorar el funcionamiento del sistema tributario nacional, con base en el acceso a la información, el respeto de los derechos humanos y en donde las acciones del Estado se encaminen a una rendición de cuentas transparente.



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
Marcela González Salas
Subprocuradora

Ricardo Evia Ramírez
Secretario General



Compilación:
Coordinación de Asesores

Diseño:
Sergio Macín Oliva



Prodecon
PROTEGE • DEFIENDE • OBSERVA

