

# Procuraduría de la Defensa del Contribuyente



## Estado de los Derechos de los Contribuyentes en México

.....  
Septiembre 2011 - Febrero 2012



## Edición Especial

.....  
Serie de cuadernos de la  
Procuraduría de la Defensa  
del Contribuyente

# Estado de los Derechos de los Contribuyentes en México

Septiembre 2011 - Febrero 2012



## Edición Especial

Serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa  
del Contribuyente

## ÍNDICE

<b>1. Presentación.....</b>	<b>3</b>
<b>2. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.....</b>	<b>5</b>
Antecedentes y Normatividad.....	6
Justificaciones y Fines.....	7
Organización y Funciones.....	7
<b>3. Construcción del panorama tributario.</b>	
Estadísticas relativas a la Protección, Defensa y Observancia de los derechos de los contribuyentes en la experiencia de la Prodecon.....	11
Asesoría y Consulta.....	12
Representación Legal y Defensa.....	13
Quejas y Reclamaciones.....	14
Problemas Sistémicos.....	21
<b>4. Situación de los derechos de los contribuyentes a la luz de la     experiencia adquirida por la Prodecon.....</b>	<b>24</b>
Multas por no presentar declaraciones informativas de operaciones con terceros (DIOT) .....	26
Negativa de la solicitud de devolución .....	29

Programa para combatir la informalidad, implementado por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) en 2011.....	31
Embargo de cuentas bancarias: uso indiscriminado .....	34
Deducción de gastos estructurales .....	39
Condonación de multas .....	40
Propugnando por el reconocimiento del derecho al "Mínimo Vital" en materia fiscal .....	40
Las Recomendaciones de la Prodecon .....	42
a) Garantía del interés fiscal para suspender el PAE: ¿Cuándo se considera legalmente ofrecida?.....	42
b) Caducidad: También debe regir respecto de las amortizaciones de créditos hipotecarios. Los gobernados, proporcionalmente a su carga obligacional, deben gozar de todos los derechos establecidos en las leyes fiscales.....	43
c) Condonación de multas: negativa emitida sin la debida motivación.....	43
d) Oposición, impedimento u obstáculo para efectos de la procedencia del aseguramiento precautorio, un supuesto que no lo constituye.....	44
e) La determinación rigorista de créditos fiscales con base en la sola omisión de requisitos formales, es violatoria de los derechos del contribuyente.....	45
<b>5. Áreas de Trabajo para Fortalecer los Derechos de los Contribuyentes</b>	
Recomendaciones generales.....	46
<b>6. La ética del contribuyente.....</b>	<b>51</b>



1

**Presentación**



La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente surge por decreto de Ley publicado en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006, pero inició sus funciones hasta el 1° de septiembre de 2011. Desde entonces, ha asumido la importante función consistente en garantizar el acceso a la justicia fiscal -en su sentido más lato- a los contribuyentes, mediante la prestación de servicios sustantivos como la representación legal, los procedimientos de queja y reclamación contra actos de las autoridades fiscales federales que vulneren los derechos de los contribuyentes, y el análisis de problemas sistémicos.

Entonces, este informe se refiere al ejercicio de tales funciones en los primeros seis meses de la gestión de la **PRODECON**, lo cual nos permitirá cifrar los resultados obtenidos y reflejar el estado de los derechos y las garantías de los contribuyentes en el sistema fiscal federal, advertidos por nuestro organismo.

De esta forma, se pretende que el informe que ahora se presenta, sea uno de los medios de los que dispone esta Procuraduría para avanzar hacia el establecimiento de un sistema tributario más equitativo y justo para todos los pagadores de impuestos.

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



2

**La Procuraduría de la  
Defensa del Contribuyente**



*“la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) nace... debido a la necesidad de fortalecer la relación entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, creando un espacio neutral de encuentro, acuerdos y confianza mutua”.*

## ANTECEDENTES Y NORMATIVIDAD

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

La adición del artículo 18-B del CFF, tuvo por objetivo “...crear un órgano que por su estructura y atribuciones constituyera un medio verdaderamente eficaz para dotar a los contribuyentes de una mayor seguridad jurídica...”, y que de igual forma que “...evitara la discrecionalidad de las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades, e incluso su arbitrariedad...”<sup>1</sup>

De esta forma, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (**PRODECON**) nace con la publicación del Decreto por el que se expide la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006, en donde se regula su funcionamiento y establece su estructura, lo anterior debido a la necesidad de fortalecer la relación entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, creando un espacio neutral de encuentro, acuerdos y confianza mutua.

En razón de la entrada en vigor del Decreto por el que se expide la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente de 4 de septiembre de 2006, el Ejecutivo Federal promovió acción de inconstitucionalidad 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 debería ser designado directamente por su titular y ratificado por el Senado y no a través de terna presentada por aquél a este. Igualmente se objetaba el método para la designación de los Consejeros que integran el Órgano de Gobierno de la nueva Procuraduría.

Por sentencia dictada por el Pleno de nuestro más Alto Tribunal, el 26 de febrero de 2008, se declaró la invalidez respecto de la forma de designación de los Consejeros, pero se conservó el método original previsto en la ley para la elección del titular de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. La sentencia respectiva fue publicada en el Diario Oficial de la Federación 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 aspectos declarados inválidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN). Estas últimas reformas fueron publicadas el 7 de septiembre de 2009.

Cabe aclarar que la existencia y funcionamiento de la **PRODECON** en ningún momento fueron cuestionadas en la acción de inconstitucionalidad ni en la resolución de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Por el contrario, se ha considerado que su creación representa un gran avance en el sistema jurídico mexicano, puesto que otorgará mayor seguridad jurídica a los contribuyentes mediante la asesoría, representación y defensa, así como la recepción de quejas y emisión de recomendaciones en materia fiscal, además de otras importantes facultades como son la identificación de los problemas endémicos del sistema, celebrar reuniones periódicas con las asociaciones empresariales y profesionales, así como con síndicos y contribuyentes organizados, a las que deberán acudir las autoridades fiscales de alto nivel, proponer medidas correctivas, interpretar normas tributarias a petición del SAT, proponer modificaciones a su normatividad interna, fomentar la cultura contributiva, al igual que acudir ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados con propuestas de modificación a las normas fiscales.

Después de este proceso, para la efectiva puesta en marcha de la **PRODECON** se requería un paso más, el cual consistía en la designación del titular de la misma; por lo que en términos de su Ley Orgánica, el 28 de abril de 2011, fue electa por el Senado de la República, de entre una terna propuesta por el Presidente de la República Lic. Felipe Calderón Hinojosa, la licenciada Diana Bernal Ladrón de Guevara, convirtiéndose así en la primera *Ombudsman* fiscal del país, y adquiriendo como tarea inmediata el

<sup>1</sup> Ver proceso legislativo de la Adición al artículo 18-B del CFF. Dictamen/Revisora de 10/12/2003.

poner en funciones a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente dentro de los 120 días siguientes a su nombramiento, lo cual aconteció finalmente el 1° de septiembre de 2011, fecha en la que la **PRODECON** abrió sus puertas al público.

Ahora bien, respecto a la normatividad que regula a la **PRODECON**, podemos citar en primer lugar el artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación, pues como ya se dijo en líneas precedentes, fue mediante la adición de este precepto, que se crea a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como un órgano encargado de la protección y defensa de los derechos e intereses de los pagadores de impuestos.



Lic. Diana Bernal en la toma de protesta, ante el Senado de la República, como Titular de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Primer Ombudsman Fiscal en México

Además, este organismo defensor y protector, es regulado y estructurado conforme a su propia Ley Orgánica, en la cual se le concibe como una institución dotada de plena autonomía de gestión, a fin de garantizar su independencia para actuar en defensa de los derechos y garantías de los obligados tributarios en sus relaciones con las autoridades fiscales federales.

De igual forma, a efecto de que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente cuente con una verdadera autonomía, se le dotó de una naturaleza jurídica correspondiente a la de un organismo descentralizado con personalidad jurídica y patrimonios propios, pero con la particularidad de que no está sectorizado a la

Administración Pública Federal, con autonomía técnica, funcional y de gestión y sin relación de subordinación con los órganos del Ejecutivo Federal.

Si bien, la Procuraduría no es un órgano constitucional, tiene una autonomía de menor rango, ya que deriva de la ley y como organismo descentralizado forma parte de uno de los tres Poderes de la Unión, en este caso la Administración Pública.

Finalmente, respecto a la normatividad que regula la creación, estructura, organización y funcionamiento de la **PRODECON**, no pueden pasar desapercibidos los “Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente”, los que fueron emitidos por la nueva titular de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente con fundamento en las atribuciones que le concede la fracción VII del artículo 8 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados en el Diario Oficial de la Federación el 30 de agosto de 2011.

## JUSTIFICACIONES Y FINES

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente pretende responder a la transformación de las relaciones entre las autoridades en materia tributaria federal y la ciudadanía. Esta relación debe basarse en una nueva cultura tributaria conforme a la cual se favorezca la cooperación, el respeto mutuo, la buena fe y la colaboración entre contribuyentes y fisco, en vista del bien público.

De esta forma, la **PRODECON** se ha propuesto ser una institución confiable y eficaz en la defensa de los derechos de los contribuyentes, observadora imparcial de las prácticas y conductas de las autoridades fiscales federales, comprometida con la promoción de una nueva cultura contributiva.

De igual manera, es primordial para esta Procuraduría garantizar el acceso efectivo de los contribuyentes a la justicia en materia fiscal en el orden federal, mediante el ejercicio de las facultades que le fueron conferidas.

## ORGANIZACIÓN Y FUNCIONES

Conforme a su Ley Orgánica<sup>2</sup>, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estará integrada por:

<sup>2</sup> Artículo 6 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.



- El titular de la entidad, denominado Procurador de la Defensa del Contribuyente,
- El Órgano de Gobierno de la Procuraduría,
- Los Delegados Regionales, y
- Los Asesores Jurídicos.

### Procurador de la Defensa del Contribuyente

El 28 de abril de 2011, fue nombrada por el Senado de la República de entre una terna propuesta por el titular del Ejecutivo Federal, la primer titular de la **PRODECON**, asumiendo tal encargo la licenciada Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara, quien se desempeñará por el período de cuatro años, pudiendo ser ratificada para un segundo período de igual duración.

El Procurador de la Defensa del Contribuyente ejerce la representación legal del organismo descentralizado que dirige, asimismo, elabora el proyecto de presupuesto de dicha entidad, el cual será aprobado por el Órgano de Gobierno, y en general tiene a cargo la realización de las funciones sustantivas de este órgano protector de los contribuyentes, precisadas en el artículo 5 de la Ley Orgánica que lo rige.

### Órgano de Gobierno

El Órgano de Gobierno es un cuerpo colegiado 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 (LOPDC). Se integra, por el Procurador de la Defensa del Contribuyente y por seis consejeros independientes, los cuales serán designados por el titular del Ejecutivo Federal, y contarán con un cargo honorario, el cual desempeñarán hasta por cuatro años.

Es de resaltar que para designar a los seis consejeros independientes y, a efecto de preservar un adecuado equilibrio, el Ejecutivo Federal deberá tener en cuenta a los representantes de las principales universidades del país, a los representantes de asociaciones profesionales, así como a las principales cámaras empresariales, según lo dispone la propia ley.

Los nombramientos deberán recaer en personas que cuenten con amplia experiencia en la materia tributaria y quienes por sus conocimientos, honorabilidad, prestigio profesional y experiencia sean ampliamente reconocidos

y puedan contribuir a mejorar las funciones de la Procuraduría.

Entre las atribuciones del Órgano de Gobierno, se encuentran fundamentalmente la de aprobar el proyecto de presupuesto presentado por el Procurador, y el Estatuto Orgánico de la Procuraduría, en el que se contendrá la estructura, funciones y ámbito de competencia de cada unidad u órgano que la integren; de igual forma, le compete fijar lineamientos y aprobar los programas anuales de actividades y las políticas de la Procuraduría, así como aprobar el nombramiento de los delegados estatales o regionales de la Procuraduría hecho por el Procurador.

### Delegados Regionales

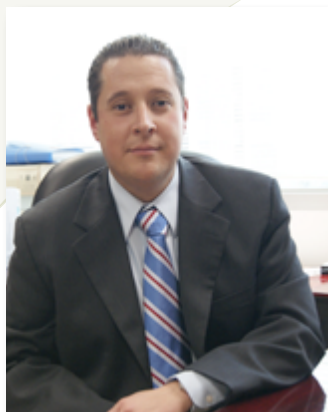
Los Delegados Regionales serán los encargados de llevar a cabo las funciones de la Procuraduría en las diversas Entidades Federativas en que se instalen, previendo la ley que mínimamente se deberá de contar con un Delegado en cada Entidad Federativa en la que exista una Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Para el presente año la **PRODECON** pretende abrir entre 8 y 9 Delegaciones, todas situadas estratégicamente en diversos puntos de la República Mexicana.<sup>3</sup> Están ya en preparación las Delegaciones: del Noroeste, del Norte Centro I, Centro Pacífico, así como la de Oriente Golfo con sede esta última en la ciudad de Puebla.

Para fines de febrero de 2012, fecha en que se cierra este informe, la Procuraduría ha elegido ya a sus primeros dos Delegados, los cuales son los siguientes:

<sup>3</sup> La Delegación Regional del Noroeste, comprenderá los Estados de Baja California, Baja California Sur, Sonora y Sinaloa y tendrá su sede en Tijuana; la del Norte Centro I, comprenderá el Estado de Chihuahua y con sede en su ciudad capital; la Delegación Regional Pacífico-Centro, abarcará los Estados de San Luis Potosí, Querétaro, Guanajuato y Michoacán, con sede en Querétaro; la Delegación Regional Oriente-Golfo que comprenderá los Estados de Tlaxcala, Puebla y Veracruz, con sede en la ciudad de Puebla; la Delegación Regional Noroeste-Golfo Norte que comprenderá los Estados de Nuevo León y Tamaulipas con sede en Monterrey, Nuevo León; la Delegación Regional Occidente-Centro que abarcará los Estados de Colima, Jalisco, Nayarit, Zacatecas y Aguascalientes cuya sede se ubicará en Guadalajara, Jalisco; la Delegación Regional Norte-Centro II, que comprenderá los Estados de Durango y Coahuila, con sede en Torreón, Coahuila; la Delegación Regional Pacífico-Sureste, que comprenderá los Estados de Guerrero, Oaxaca y Chiapas con sede en Oaxaca, Oaxaca; y finalmente la Delegación Regional Caribe-Peninsular, que comprenderá los Estados de Quintana Roo, Yucatán, Campeche y Tabasco con sede en Cancún, Quintana Roo.

**DELEGACIÓN REGIONAL DEL NOROESTE CON SEDE EN LA CIUDAD DE TIJUANA Y JURISDICCIÓN EN LOS ESTADOS DE BAJA CALIFORNIA, BAJA CALIFORNIA SUR, SINALOA Y SONORA.**



**Mtro. Iván José Curiel Villaseñor**  
*Delegado*

Licenciado en Derecho por la Universidad Autónoma de Baja California y Maestría en Derecho Público por la Universidad Anáhuac del Sur, México. Ha desempeñado diversos cargos en la Aduana Local de Tijuana, en la Aduana del Aeropuerto

Internacional de la Ciudad de México, así como visitador adjunto de la Comisión Nacional de Derechos Humanos en la región de la Frontera Norte. En el ámbito académico ha sido catedrático en Maestría en Derecho en las asignaturas de Derechos Humanos, Garantías Individuales, Derecho Administrativo y Mercantil, asimismo ha sido Coordinador de la Maestría en Derecho de la Universidad Iberoamericana de Tijuana. Participa como columnista en el Diario "El Imparcial" con el tema de Derechos Humanos.

**DELEGACIÓN REGIONAL DEL NORTE-CENTRO I CON SEDE Y JURISDICCIÓN EN CHIHUAHUA.**



**Mtro. José Luis Figueroa Jácome**  
*Delegado*

Licenciado en Derecho por el Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, Campus Chihuahua y Maestro en Derecho Financiero y Derecho Fiscal por la Universidad Autónoma de Chihuahua. Ha desempeñado diversos cargos en el

área jurídico-contenciosa del Servicio de Administración Tributaria (SAT) y como abogado postulante en la materia fiscal. Es catedrático tanto en universidades públicas como privadas, expositor en la impartición de diversas conferencias, seminarios y diplomados relacionados con la materia de Derecho Fiscal.

**Asesores Jurídicos**

Son los funcionarios que se encargan de prestar personalmente el servicio de asesoría, representación y defensa de los contribuyentes que lo soliciten. Para su nombramiento deberán contar con título y cédula profesional de licenciado en Derecho, además de una experiencia acreditada en materia fiscal por un período continuo de dos años inmediato anterior a su nombramiento.

Aunado a lo anterior, la Procuraduría contará con el personal profesional, técnico y administrativo de carrera necesario para la realización de sus funciones, por lo que el número, la organización y las reglas de su operación serán determinadas en el Estatuto Orgánico de la Procuraduría.

Las funciones sustantivas de la **PRODECON** son las siguientes:

**Asesoría y consulta.**

Servicio que se presta con motivo de las solicitudes de los contribuyentes, motivadas por actos de las autoridades fiscales federales. El dictamen resultante de este servicio, refleja las opiniones de la Procuraduría en su carácter de órgano técnico especializado en materia tributaria y asesor de los contribuyentes.

**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, promoviendo a su nombre los recursos administrativos procedentes y en su caso el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ejerciendo las acciones a que haya lugar, deduciendo con oportunidad y eficacia los derechos de sus representados, hasta la total resolución de la controversia (lo que implica incluso la promoción del juicio de amparo).

**Recepción de quejas y reclamaciones de los contribuyentes.**

Tiene por objetivo conocer e investigar los actos de las autoridades fiscales que se estimen violatorios de los derechos de los contribuyentes a efecto de emitir, en su caso Recomendaciones públicas o bien acuerdos de no responsabilidad. Igualmente, tiene como objeto denunciar ante las autoridades competentes la posible comisión de delitos así como de actos que puedan dar lugar a responsabilidad civil o administrativa. Se estima que es sobre todo en el ejercicio de esta importante facultad donde se configura

más claramente la función de Ombudsman Fiscal de la Procuraduría, al encuadrarse su naturaleza en la hipótesis constitucional prevista en el artículo 102 B de nuestra Carta Magna.<sup>4</sup>

***Emisión de Recomendaciones públicas no vinculatorias.***

Derivado de los procedimientos que lleva a cabo la Procuraduría, puede llegar a la conclusión de que las autoridades fiscales federales han incurrido en prácticas que afectan o vulneran los derechos de los contribuyentes. En tales casos propondrá medidas correctivas que se estimen necesarias a efecto de restituir a los afectados en sus derechos y, si procediere, la reparación de los daños y perjuicios que se hubiesen ocasionado, teniendo como resultado último revelar, transparentar, difundir y propiciar la corrección de las prácticas y actos de las autoridades fiscales, cuando dichos actos resulten lesivos de los derechos de los contribuyentes.

***Identificación de los problemas de carácter sistémico.***

Se trata de 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. Estos procedimientos incluyen el ejercicio de facultades de investigación, mesas de análisis y elaboración de estudios técnicos y especializados para proponer las mejores soluciones. Agotado el procedimiento, la Procuraduría puede elaborar una Recomendación con medidas correctivas a las autoridades, o bien, hacer una propuesta de modificaciones a las disposiciones fiscales ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados.

***Celebrar reuniones periódicas.***

Con las asociaciones empresariales y profesionales, así como con síndicos y contribuyentes organizados, a las que deberán acudir las autoridades fiscales de alto nivel. 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.

***Proponer al SAT modificaciones a su normatividad interna.***

Tiene como propósito identificar, a través de cualquiera de los procedimientos que instaura o por motivo de cualquiera de las funciones que realiza, las disposiciones dentro de esa normatividad que afecten los derechos y seguridad jurídica de los contribuyentes, a fin de proponer su modificación. Se entiende por normatividad interna las disposiciones emitidas por las Administraciones Generales del SAT que rigen las actuaciones de sus unidades administrativas y que no son publicadas ni difundidas entre los contribuyentes.

***Interpretar normas fiscales y aduaneras a petición del SAT.***

Mediante esta facultad, la Procuraduría emite opinión especializada sobre la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras, la cual procede únicamente a solicitud expresa del SAT. Su propósito es esclarecer y precisar la correcta aplicación de la norma fiscal, apoyando a la Administración Tributaria para que su labor recaudatoria se lleve a cabo con pulcritud y respeto a los derechos de los contribuyentes.

***Fomentar la 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, instruyendo sobre las atribuciones y límites de las autoridades fiscales federales, quienes deberán actuar con respeto al orden constitucional y legal.

***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 la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, propuestas de modificación a las disposiciones fiscales. Dichas propuestas derivarán de los análisis, investigaciones, recomendaciones y estudios que la Procuraduría realice en el ejercicio de sus funciones sustantivas.



<sup>4</sup> Sobre el tema véase: "Serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente". Número V, "Los derechos fundamentales y la condonación de multas fiscales. Recomendaciones 3/2011 Y 4/2011 de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente", p. 8, México, 2012.



3

## Construcción del Panorama Tributario

Estadísticas relativas a la protección, defensa y observancia de los derechos de los contribuyentes en la experiencia de la **PRODECON**



A seis meses de que entró en funciones la **PRODECON**, esta cumple con su tarea de brindar atención a los contribuyentes, para proporcionarles mayor seguridad jurídica. A continuación se muestran en forma estadística los resultados obtenidos, relativos a la protección, defensa y observancia de los derechos de los contribuyentes en la experiencia de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Los datos que se examinarán a continuación corresponden al periodo comprendido del 1° de septiembre de 2011 al 29 de febrero de 2012.<sup>5</sup>

### ASESORÍA Y CONSULTA

Este apartado refleja las actividades de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en el ejercicio de sus funciones de asesoría y consulta.

El sistema tributario mexicano es complicado, en virtud que el contribuyente común y corriente, debe atender a múltiples textos normativos que son complejos en su análisis e interpretación, en virtud del grado de tecnicismos que utilizan y de lo profusa que es nuestra legislación fiscal en la que se establecen no solo múltiples gravámenes, sino una serie de obligaciones formales que se generan para su cálculo y entero. Por lo demás debe tenerse en cuenta igualmente los distintos mecanismos de determinación de los impuestos a cubrir, lo que ocasiona una pesada carga administrativa y origina que los contribuyentes se vean en la necesidad de contratar los servicios de un contador o un especialista en la materia.

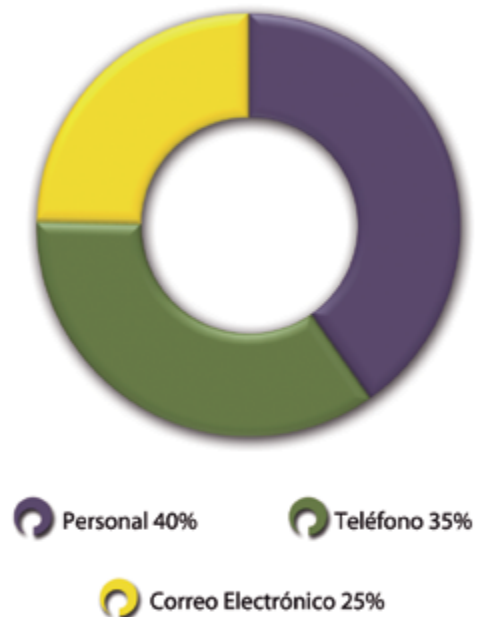
Ante la complejidad de nuestro sistema tributario, la **PRODECON** presta el servicio de asesoría a los contribuyentes que lo soliciten con motivo de actos de las autoridades fiscales federales que les son dirigidos. Aquí es muy importante mencionar que los contribuyentes solamente podrán acudir a la **PRODECON**, cuando ya se

haya producido cualquier acto de autoridad fiscal que consideren afectan sus intereses. Es decir, los pagadores de impuestos cuentan ahora con un asesor especializado que forma parte del propio Estado mexicano y que puede asesorarlos y orientarlos gratuitamente en cualquier diferendo o conflicto que presenten con la autoridad fiscal, o bien informarles sobre la naturaleza y alcance de los actos respecto de los cuales buscan la asesoría.

Al 29 de febrero de 2012, se prestaron 3004 atenciones en el área de asesoría de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de las cuales 1208, se prestaron de manera personal; 1055 por teléfono y 741 vía correo electrónico, tal y como se ilustra en la gráfica 1.

### Atenciones en el área de Asesoría

Gráfica 1



<sup>5</sup> Cabe señalar que debido a diversas restricciones presupuestarias, producidas sobre todo, porque la PRODECON no estaba contemplada en el Presupuesto de Egresos de 2011 de la Federación, se retrasó la posibilidad de que el nuevo organismo ejerciera gasto operativo, razón por lo que para el 1 de septiembre de 2011 se inició la prestación de los servicios en instalaciones provisionales ubicadas en el 11° piso de Av. Nuevo León 250 en la Colonia Hipódromo Condesa, Ciudad de México. Igualmente el nuevo organismo careció de acceso a propaganda oficial y desde luego tampoco pudo ejercer gasto en medios de difusión por lo que se recurrió a conferencias, entrevistas y boletines de prensa para difundir la naturaleza de los servicios que se iban a prestar así como su domicilio, la dirección de su página electrónica oficial (que también fue subida sin ejercer recursos presupuestarios desde el propio 1° de septiembre de 2011). La Procuraduría hace un modesto pero sincero reconocimiento a los medios y periodistas de la fuente que siempre hicieron una excelente cobertura de la información, sin otro estímulo que cumplir con su tarea de dar a conocer a la población los nuevos servicios en favor de los pagadores de impuestos.



## REPRESENTACIÓN LEGAL Y DEFENSA

Este apartado refleja la actividad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente relativa al ejercicio de la función de patrocinio legal otorgado a los contribuyentes.

En el periodo relativo se atendieron 391 solicitudes de representación, en las cuales los contribuyentes acudieron a la PRODECON, con los problemas que se ilustran en la gráfica 2.

**Representación legal y defensa**  
**Tipo de asunto**

**Gráfica 2**



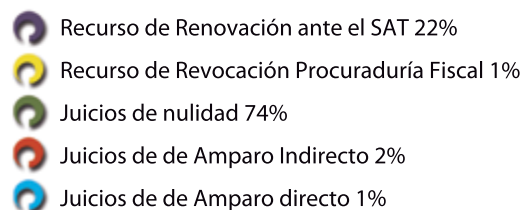
Como se advierte de esta gráfica el problema más recurrente planteado por los contribuyentes (38%), ha sido el que se refiere a multas impuestas por omisión en la presentación de la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros (DIOT), seguido, aunque muy por debajo, por los asuntos relacionados con solicitudes de devolución y por multas impuestas en virtud de la omisión de requisitos en la expedición de comprobantes fiscales (ECF).

## Medios de defensa interpuestos

En todos los casos presentados, los contribuyentes fueron asesorados respecto de los alcances del acto emitido en su contra, en especial en lo relativo a su exigibilidad y ejecución. Además, se les informó sobre las diferentes formas para garantizar los créditos fiscales, así como cuáles son los medios de defensa procedentes. En los casos atendidos en los que se ha interpuesto algún medio de defensa, el 22% del total de ellos fueron recursos de revocación ante el Servicio de Administración Tributaria (SAT), el 1% lo constituyen los recursos de revocación ante la Procuraduría Fiscal, el 74% son las demandas de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA), el 2% son juicios de amparo indirecto ante Juzgados de Distrito y el 1% corresponde a juicios de amparo directo contra sentencias dictadas en el juicio de nulidad por medio de las cuales se reconoció la validez de la resolución impugnada (gráfica 3).

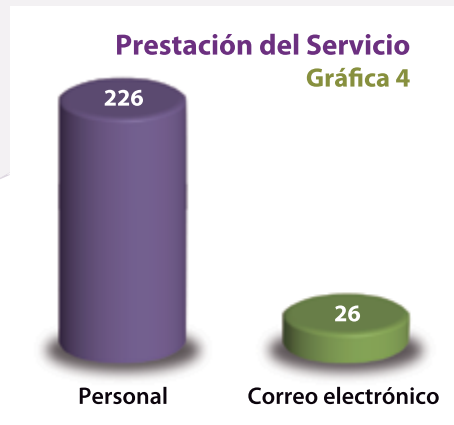
**Medio de defensa interpuesto**

**Gráfica 3**



### Prestación del servicio

El servicio de representación legal y defensa puede solicitarse presentándose personalmente en las instalaciones provisionales de la Procuraduría ubicadas en calle Nuevo León # 250, Colonia Condesa, Distrito Federal. A partir de mayo de 2012 la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se ubicará en Insurgentes Sur 954, Colonia Del Valle: "Nueva sede de tus derechos como pagador de impuestos". Por otra parte, en tanto se abren las delegaciones de la PRODECON en el interior de la República, se reciben solicitudes vía correo electrónico. La gráfica 4, con datos al 29 de febrero de 2012, es ilustrativa.



### QUEJAS Y RECLAMACIONES

Ahora bien, en el área de quejas y reclamaciones que se encarga de conocer e investigar los actos de las autoridades fiscales que se estimen violatorios de los derechos de los contribuyentes, se han recibido un total de 464 quejas en contra de diversas determinaciones de autoridades fiscales federales, 1 correspondiente a una autoridad sin identificar, 12 solicitudes de observación, y 1 improcedencia (gráfica 5).

### Asuntos atendidos en el área de Quejas

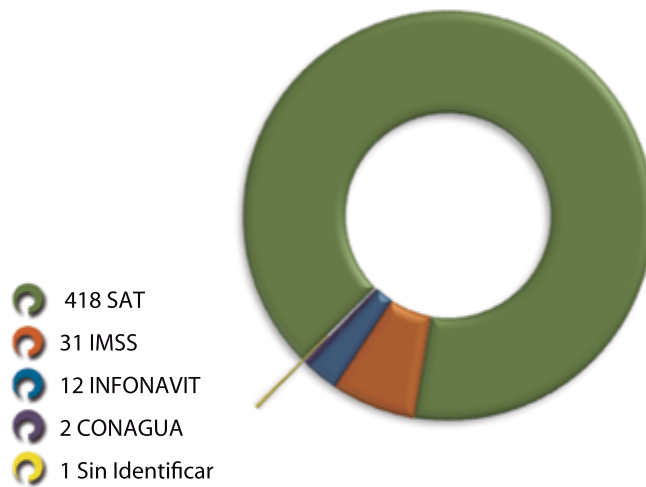
Gráfica 5



Del total de las quejas recibidas, 419 corresponden al SAT, 31 al IMSS, 12 al INFONAVIT, 2 a la CONAGUA y 1 sin identificar a la autoridad (gráfica 6).

### Quejas por autoridad

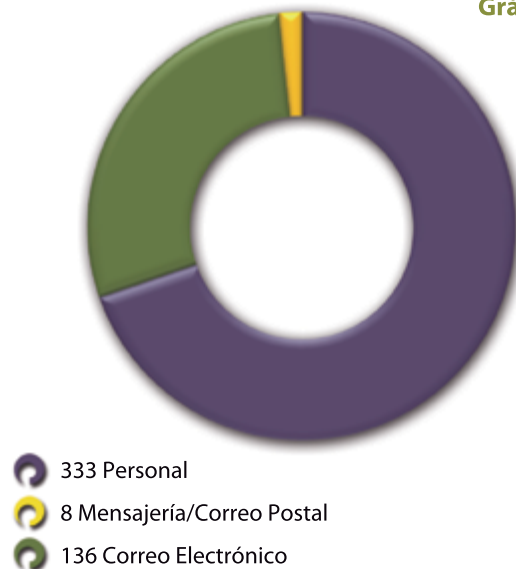
Gráfica 6



Por lo que se refiere al medio de recepción de las quejas, es de mencionar que fue por las siguientes vías: personal (333), por correo electrónico (136) y por correo postal o mensajería (8), como se ilustra en la gráfica 7.

### Medio de recepción de la queja

Gráfica 7

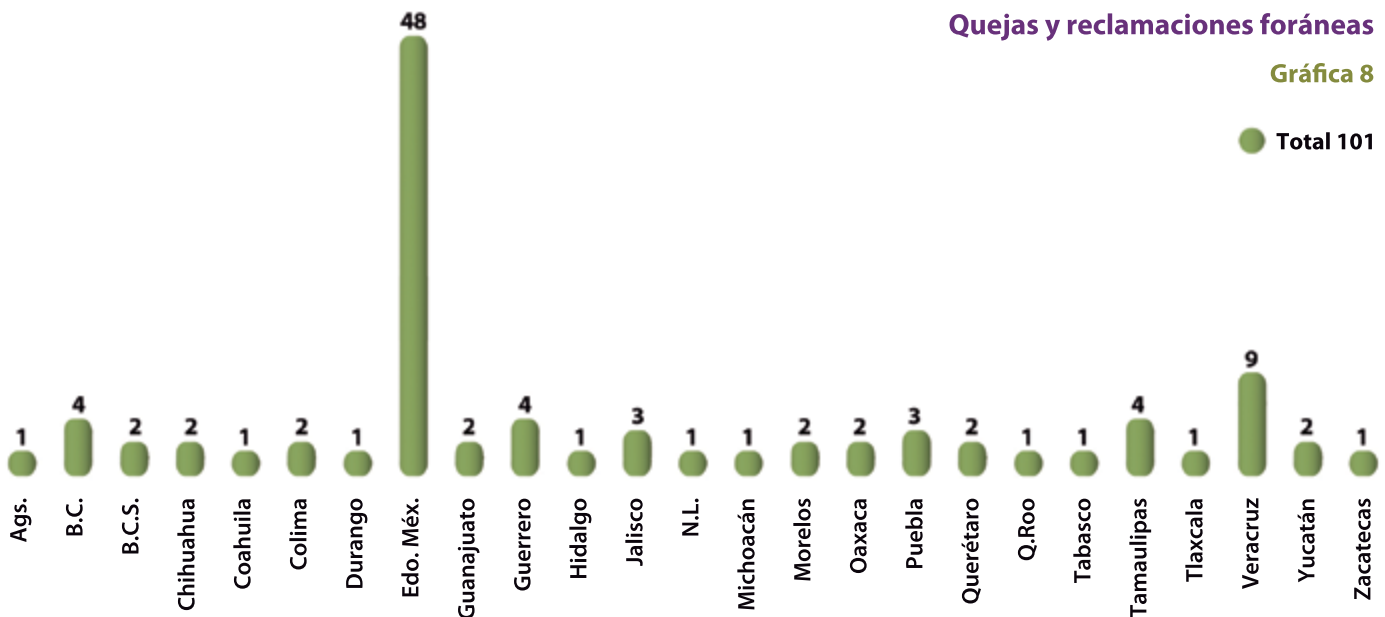


De igual forma, como se puede observar en la gráfica 8 de abajo, se han recibido 101 quejas provenientes de entidades federativas foráneas, en su mayoría del Estado de México (48).

Quejas y reclamaciones foráneas

Gráfica 8

Total 101



Quejas en contra de determinaciones del SAT

Las quejas recibidas en contra del SAT versan sobre los temas que se precisan en la gráfica 9:

Quejas contra el SAT

Gráfica 9



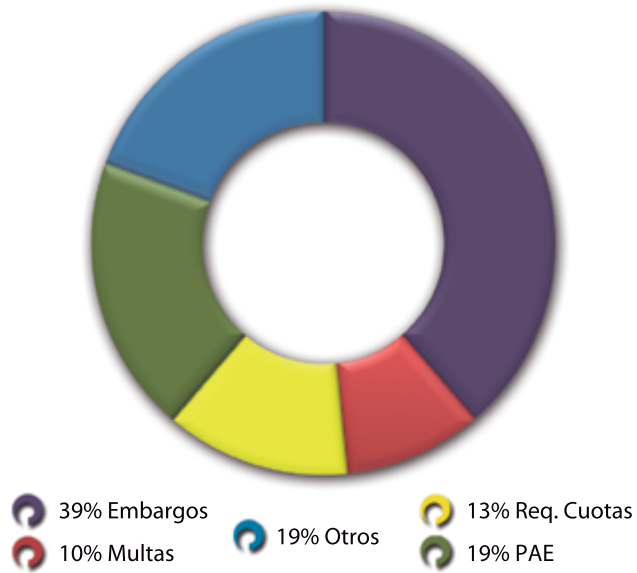
De esta forma, los tres principales rubros que motivaron las quejas contra el SAT, tienen que ver con las negativas a las devoluciones solicitadas de ISR, los embargos de cuentas bancarias, y la problemática relacionada con las cartas invitación del IDE.

### Quejas en contra de determinaciones del IMSS

Las quejas recibidas en contra del IMSS, versan sobre los siguientes temas: en primer lugar, está el relativo al embargo en cuentas bancarias, como lo evidencia la gráfica 10.

#### Quejas contra el IMSS

Gráfica 10

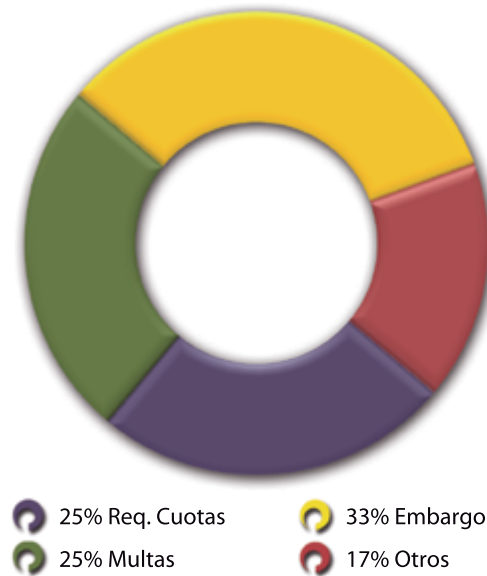


### Quejas en contra de determinaciones del INFONAVIT

Las quejas recibidas en contra del INFONAVIT versan sobre los temas siguientes (gráfica 11):

#### Quejas contra el INFONAVIT

Gráfica 11



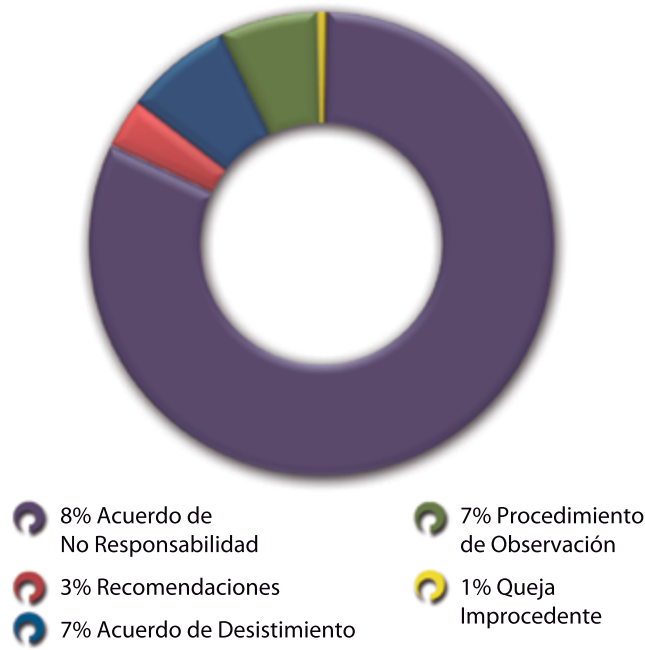


### Asuntos concluidos en el área de Quejas

Actualmente el Área de Quejas y Reclamaciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ha dado por concluido el trámite de 175 quejas, en las que 143 han terminado en "Acuerdo de No Responsabilidad", 12 "Procedimientos de Observación", 13 "Acuerdos de Desistimiento", 6 "Recomendaciones" y 1 improcedencia (gráfica 12).

#### Asuntos Concluidos

Gráfica 12



Cabe señalar que las seis Recomendaciones emitidas con motivo del procedimiento de queja constituyen casos paradigmáticos para esta Procuraduría, en principio, porque esa facultad, la de emitir Recomendaciones, se ejerce sólo cuando se considera que las autoridades han incurrido en actos o prácticas que afectan o vulneran los derechos de los contribuyentes y tiene como finalidad primordial buscar el abandono de esas prácticas lesivas, en aras de un respeto irrestricto de los derechos fundamentales y garantías consagradas en nuestra Constitución Política, en beneficio de los gobernados.

Así, cuando se emiten las Recomendaciones a las autoridades fiscales, es porque la Procuraduría considera que el acto que motivó la queja, está contrariando los derechos del contribuyente quejoso y se persigue de forma inmediata que se restituyan los derechos afectados en el caso particular, mientras que a mediano plazo se busca preve-

nir la emisión de nuevos actos de ese tipo; fomentando así una mejor práctica administrativa por parte de las autoridades en beneficio del sistema tributario, para hacerlo más seguro y eficiente.

En este orden de ideas, dentro de los primeros seis meses de entrada en funciones de la **PRODECON**, se presentaron ya seis casos que concluyeron con una Recomendación, en virtud de que se estimó que se violentaron los derechos de los contribuyentes quejosos con el actuar irregular de las autoridades fiscales responsables; aunado a que los temas sobre los que versan, las seis Recomendaciones, son paradigmáticos, tan es así que varios de ellos, se corresponden con el ejercicio de otras facultades sustantivas competencia de esta Procuraduría.

Los seis casos paradigmáticos materia de las Recomendaciones, son los siguientes:

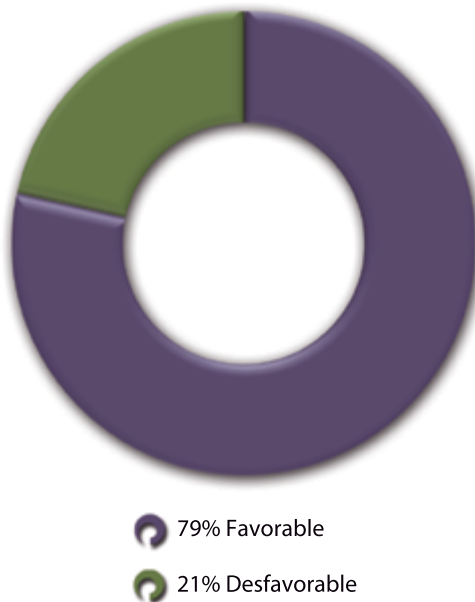
Recomendación	Autoridad Responsable	Tema Respecto al que Versó	Acción Correctiva	Cumplimiento
1/2011	Delegación Fiscal de Ecatepec de la Dirección General de Recaudación dependiente de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México.	La ilegalidad del embargo de bienes practicado a depósitos bancarios, ya que el contribuyente había ofrecido otra forma de GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL y la autoridad practicó el embargo sin tenerla en cuenta.	Levantamiento del embargo practicado y en su caso, resolver y notificar al contribuyente sobre la admisión o rechazo de la garantía ofrecida.	SI
2/2011	Gerente de Fiscalización del Instituto Nacional del Fondo para la Vivienda.	De conformidad con los principios constitucionales de universalidad y progresividad, el beneficio de la liberación de la obligación de pago de las aportaciones de seguridad social por la CADUCIDAD, se debe extender a las amortizaciones, especialmente cuando para su determinación y cobro se utilizan las mismas normas de carácter fiscal que para dichas aportaciones.	La autoridad responsable determine que al haber operado la caducidad, no contaba con facultades para exigir el pago de los créditos fiscales fincados, y en su caso determine la cancelación de los mismos y su cobro.	Parcial
3 y 4/2011	Administraciones Locales de Recaudación del Centro del D.F. y de Querétaro del SAT.	Tratándose de la CONDONACIÓN de multas, las autoridades fiscales no pueden negarla sin tomar en cuenta la situación real y concreta que abarque las condiciones humanas, sociales, económicas y culturales en que se encuentran los contribuyentes, así como las circunstancias en que se produjeron las infracciones.	Que se realice una ponderación de los derechos fundamentales de los contribuyentes, a fin de que se les genere el mayor beneficio y se evite una afectación mayor, atendiendo a las circunstancias del caso y a las características de los contribuyentes.	NO
5/2011	Administración Local de Auditoría Fiscal de Saltillo del SAT.	EMBARGO DE CUENTAS BANCARIAS. No puede considerarse que un contribuyente sujeto a una visita domiciliaria obstaculice el desarrollo de las facultades de comprobación por ausentarse dos días de su domicilio al momento de la notificación del cierre del acta.	El levantamiento inmediato del embargo precautorio a las cuentas bancarias del contribuyente.	SI
6/2011	Director General del Organismo de Cuenca Península de Yucatán de la CONAGUA	La autoridad responsable consideró que la falta de certificado de aprovechamiento de aguas interiores salobres, generaba la obligación del pago de los derechos, al presumir, por esa sola omisión que las aguas aprovechadas se encuentran en la hipótesis gravada; desconociendo que ésta no puede basarse exclusivamente en la carencia de un requisito formal, como el susodicho certificado, máxime que la contribuyente contaba con pericial fehaciente sobre la salinidad de las aguas aprovechadas.	Que la autoridad responsable atienda a cual es efectivamente la hipótesis gravada y si la misma fue actualizada o no por el contribuyente respecto de los derechos causados por el uso de aguas nacionales durante el ejercicio fiscal que corresponda.	NO

### Resultados obtenidos en el procedimiento de quejas.

Otro aspecto importante se resalta en la gráfica 13, el cual consiste en que, de los procedimientos de queja, han resultado en 117 casos favorables para los contribuyentes y en 32 desfavorables.

### Resultados obtenidos en el procedimiento de queja

Gráfica 13



*NOTA: No incluye desistimientos, improcedentes y procedimientos de observación.*

Lo anterior comienza a evidenciar la efectividad del servicio de quejas prestado por la **PRODECON**, pues aun cuando en la mayoría de los casos presentados no se ha llegado a emitir Recomendación, ello atiende a que en dichos casos las autoridades fiscales federales optaron por corregir las irregularidades detectadas o remediar las omisiones en las que habían incurrido. Así, la intervención de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente va obteniendo resultados satisfactorios en beneficio de los pagadores de impuestos, constituyéndose paulatinamente en un contrapeso frente a los actos de las autoridades fiscales.

Es de destacar un asunto en el que la **PRODECON** actuó como observadora en el procedimiento administrativo de ejecución que se le estaba llevando a cabo a una contribuyente persona moral. En este caso, el crédito determinado a la contribuyente se encontraba impugnado en el TFJFA y estaba pendiente de dictar sentencia. Los bienes con los

que contaba el establecimiento no eran suficientes para cubrir la garantía del interés fiscal, pues la negociación estaba embargada como garantía de diversos créditos que ya habían sido totalmente pagados meses antes.

La contribuyente se encontraba por tanto en espera de que la autoridad fiscal levantara el embargo practicado a su negociación.

De esta forma, la contribuyente no se estaba negando a garantizar el crédito determinado, sin embargo, por razones no imputables a ella, sino a la propia autoridad fiscal, no contaba con bienes suficientes para garantizarlo. Derivado de la intervención de la **PRODECON** como observadora, se logró que el ejecutor llevara a cabo la diligencia reconociendo que no se habían localizado bienes susceptibles de embargo, a fin de dar tiempo a la autoridad correspondiente a liberar el primer embargo.

## PROBLEMAS SISTÉMICOS

El área de Análisis Sistemático y Medidas Preventivas y Correctivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ha recibido 63 solicitudes de análisis de problemas sistémicos planteados por diversas Confederaciones y Cámaras Empresariales, así como por Colegios y Asociaciones de Profesionales, de las cuales, en 13, se ha estimado procedente entrar a su análisis como posible problema sistémico.

Los planteamientos formulados en estas solicitudes han sido muy variados, y han versado respecto de problemas en la aplicación de los siguientes ordenamientos legales:

- Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR, 22)
- Código Fiscal de la Federación (CFF, 9)
- Ley del Impuesto sobre Depósitos en Efectivo (LIDE, 5)
- Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA, 4)
- Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU, 4)
- Ley Federal de Derechos (LFD, 2),
- Ley del Seguro Social (LSS, 1)
- Reglamento Interno del Servicio de Administración Tributaria (RISAT,1)
- Tratado de Libre Comercio con América del Norte (TLCAN, 1)
- e incluso con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM,1)

### Temas de las solicitudes de análisis

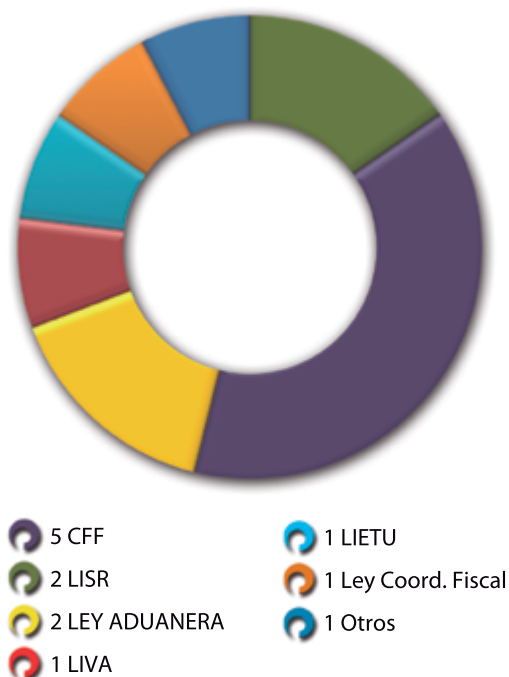
Gráfica 14



Las 13 solicitudes de problemas sistémicos ya en análisis, versan respecto de los temas que se señalan en la gráfica 15:

### Temas de las solicitudes pendientes

Gráfica 15



Para el análisis y trámite de las solicitudes antes precisadas, la Procuraduría ha realizado las siguientes acciones:

- Ha llevado a cabo diversas reuniones y mesas de trabajo con especialistas y asesores de los diversos sectores de contribuyentes, denunciadores de las problemáticas.
- Ha elaborado los Acuerdos Previos de Calificación. En ellos de manera preliminar se valora si existen elementos para dar trámite a los asuntos por la posible existencia de problemas sistémicos.
- Ha iniciado en algunos casos, los procesos de investigación correspondientes que a su vez han implicado la emisión de requerimientos de información tanto a contribuyentes organizados como a diversas autoridades, así como la realización de mesas de trabajo.
- En el caso particular del problema sistémico relativo al embargo de cuentas bancarias de los contribuyentes, como parte de la investigación y análisis, la Procuraduría realizó una convocatoria pública en su página oficial en Internet y llevó a cabo el "Primer Foro de Interlocución y

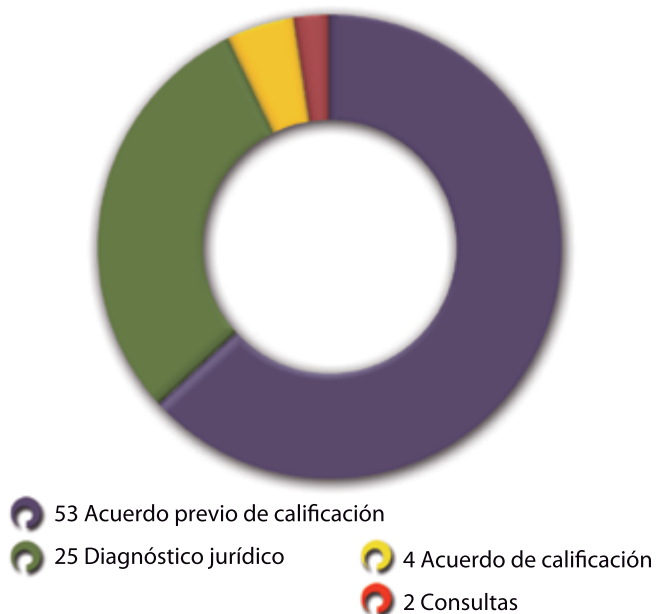
análisis con los Contribuyentes".

- Se han elaborado los diagnósticos jurídicos, económicos, financieros y empresariales necesarios para el análisis de la problemática en cada caso.
- Asimismo, se han emitido "Acuerdos de Calificación", es decir, el documento público a través del cual este Organismo da a conocer los resultados de la investigación y análisis del problema sistémico, en 4 de los expedientes integrados con motivo de las solicitudes planteadas ante esta Procuraduría, dentro de los que destaca el relativo al importante tema del embargo de cuentas bancarias.
- También se han resuelto dos consultas planteadas por compañías aéreas respecto del "Derecho de no inmigrante" previsto en la Ley Federal de Derechos.

En suma, se han emitido 53 acuerdos previos de calificación, 25 diagnósticos jurídicos, 2 respuestas a consultas y 4 acuerdos de calificación (gráfica 16).

### Actos Emitidos

Gráfica 16



Finalmente, es de destacarse que al 29 de febrero de 2012, en relación con el tema de problemas sistémicos, se celebraron diversas reuniones de trabajo, las que se detallan en la siguiente tabla:



Número	Contribuyente, Confederación, Cámara, Asociación o Autoridad	Lugar y Fecha de Celebración	Tema
1	Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV)	Oficina del Presidente de la CNVB 7 de septiembre de 2011	Reunión de trabajo
2	Confederación Patronal de la República Mexicana (COPARMEX)	Reunión de trabajo 9 de septiembre de 2011	Presentación de la Procuraduría al Comité Fiscal
3	Cámara Nacional de Comercio de la Ciudad de México (CANACO)	Auditorio de la CANACO Ciudad de México 19 de septiembre de 2011	Presentación de la Procuraduría a la Junta Directiva
4	Instituto de Especialización para Ejecutivos, A.C. (IEE)	Instalaciones del Instituto 27 de septiembre de 2011	Presentación de la Procuraduría a integrantes del Instituto
5	Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS)	Oficinas de la Procuraduría en Nuevo León 04 de octubre de 2011	Reunión de trabajo
6	Instituto Mexicano del Seguro Social. IMSS	Oficinas de la Procuraduría en Nuevo León 18 de enero de 2012	Reunión de trabajo
7	Instituto Mexicano del Seguro Social. IMSS	Oficinas de la Procuraduría en Plaza Inn 9 de febrero de 2012	Reunión de trabajo
8	Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP)	Westin Galería Plaza (Zona Rosa) 09 de octubre de 2011	Presentación de los lineamientos y funciones de la Procuraduría a integrantes de la Comisión Fiscal del Instituto
9	Asociación de Comerciantes e Industriales de Azcapotzalco A.C. AC/AZAC	Azcapotzalco, D.F. 3º de noviembre de 2011	Presentación de los lineamientos y funciones de la Procuraduría
10	Confederación de Cooperativas de Ahorro y Préstamo de México, S.C. de R.L. de C.V CONCAMEX	Oficinas de la Procuraduría en Plaza Inn 3 de agosto de 2011	Problemas del sector
11	Confederación de Cooperativas de Ahorro y Préstamo de México, S.C. de R.L. de C.V CONCAMEX	Oficinas de la Procuraduría en Plaza Inn 31 de agosto de 2011	Con BANSEFI para seguimiento de problemática.
12	Confederación de Cooperativas de Ahorro y Préstamo de México, S.C. de R.L. de C.V CONCAMEX	Oficinas de la Procuraduría en Plaza Inn 14 de septiembre de 2011	Con miembros de CONCAMEX para seguimiento de problemática.
13	Confederación de Cooperativas de Ahorro y Préstamo de México, S.C. de R.L. de C.V CONCAMEX	Oficinas de la Procuraduría en Plaza Inn 27 de septiembre de 2011	Con miembros de CONCAMEX para seguimiento de problemática.
14	Confederación de Cooperativas de Ahorro y Préstamo de México, S.C. de R.L. de C.V CONCAMEX	Auditorio de BANSEFI 23 de enero 2012	Con miembros de CONCAMEX para seguimiento de problemática.
15	CMIC. Cámara Mexicana de la Industria de la Construcción	Oficinas de la Procuraduría en Plaza Inn 01 de febrero de 2012	IMSS. Reunión de trabajo
16	Michelle Abogados	Oficinas de la Procuraduría en Plaza Inn 10 de febrero de 2012	Reformas fiscales
17	CANIFARMA. Cámara Nacional de la Industria Farmacéutica	Oficinas de la Procuraduría en Plaza Inn 19 de julio de 2011	Naturaleza de las deducciones del sector
18	CANIFARMA. Cámara Nacional de la Industria Farmacéutica	Oficinas de la Procuraduría en Plaza Inn 10 de agosto de 2011	Naturaleza de las deducciones del sector
19	CANIFARMA. Cámara Nacional de la Industria Farmacéutica	Oficinas de la Procuraduría en Plaza Inn 17 de agosto de 2011	Naturaleza de las deducciones del sector
20	CANIFARMA. Cámara Nacional de la Industria Farmacéutica	Oficinas de la Procuraduría en Plaza Inn 22 de noviembre de 2012	Naturaleza de las deducciones del sector
21	CANIFARMA. Cámara Nacional de la Industria Farmacéutica	Oficinas del Laboratorio CETIFARMA 07 de diciembre de 2012	Naturaleza de las deducciones del sector
22	CANIFARMA. Cámara Nacional de la Industria Farmacéutica	Oficinas del Laboratorio MDC 10 de febrero de 2012	Naturaleza de las deducciones del sector
23	CANIFARMA. Cámara Nacional de la Industria Farmacéutica	Oficinas del SAT 27 de febrero de 2012	Naturaleza de las deducciones del sector
24	INGENIO SAN JOSE DE ABAJO	Oficinas de la Procuraduría Plaza Inn 17 de febrero de 2012	Derechos de agua



4

**Situación de los Derechos  
de los Contribuyentes a la Luz de la  
Experiencia Adquirida por la PRODECON**

Como consecuencia de la entrada en funciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente el 1° de septiembre de 2011, día en que abrió sus puertas, los pagadores de impuestos que en algún momento se han sentido afectados por los actos de las autoridades fiscales federales y las coordinadas, no demoraron en solicitar los servicios de Consulta, Representación legal y defensa, Quejas y reclamaciones, así como la investigación de los Problemas sistémicos que consideraron como violatorios de sus derechos.



Asesores jurídicos de la PRODECON brindando atención a los contribuyentes.

Ante estos planteamientos, la Procuraduría advierte, en primer lugar, la diversidad de temas o problemas planteados por los contribuyentes; sin embargo todos observan una problemática común: la experiencia de indefensión o vulnerabilidad que siente el gobernado común y corriente cuando se enfrenta con actos de autoridades fiscales que estima violatorios de sus derechos o que simplemente considera que son injustos y no los reconoce en su particular condición de pagador de impuestos. Cabe recordar que precisamente el objeto de la **PRODECON** es garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal.

Los actos que los contribuyentes han denunciado ante la Procuraduría se presentan de diversas formas que van desde la no devolución de impuestos, el embargo de las cuentas bancarias, la negativa de condonación de multas fiscales sin atender a la situación particular del caso, el impuesto a los depósitos en efectivo para determinación

de omisiones del ISR, impresión de comprobantes fiscales digitales, acreditamiento del IVA en importación, negativa a deducciones estructurales en ISR, ausencia de propuestas para reformas legislativas en los casos necesarios, hasta la falta de plataformas electrónicas más sencillas de operación que permitan a contribuyentes que no cuentan con grandes recursos cumplir de manera efectiva con sus obligaciones fiscales.

Cuando la Ley no establece definiciones precisas y cuidadosas en el otorgamiento de facultades para las actuaciones de las autoridades fiscales, se generan consecuencias que ocasionan afectaciones a los contribuyentes, debido a que las autoridades en el ejercicio de sus facultades sostienen diversas valoraciones e interpretaciones de las normas, aplicándolas en forma diferente y justificándose a veces en facultades discrecionales o en interpretaciones restrictivas de las disposiciones fiscales, dando como resultado en ocasiones un ejercicio que puede verse como desproporcionado respecto de la potestad que la ley les otorga.

Esto nos permite advertir que las leyes fiscales deben marcar contornos jurídicos de actuación delimitados y definidos, con criterios que hagan previsible y transparentes las pautas de actuación que orienten las decisiones administrativas de las autoridades fiscales, con control idóneo de su legalidad y otorgando por consiguiente al gobernado la seguridad jurídica necesaria.

Este *Ombudsman* fiscal vislumbra que en la conciencia de las autoridades fiscales, no se recoge aún de manera integral la nueva tendencia protectora de los derechos humanos o fundamentales de los contribuyentes.

Ahora bien, en un Estado de derecho con un nuevo paradigma constitucional de protección más amplia de los gobernados, debe propugnarse por el respeto irrestricto a la Constitución y a la ley en todas las actuaciones de las autoridades de la Administración Pública y en especial de la Administración Tributaria. Es inaplazable de esta forma la adopción permanente y el cumplimiento escrupuloso de las directrices establecidas en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, empezando por la presunción de buena fe consagrada en la misma, presunción que coincide plenamente y se fortalece con la interpretación *pro-homine* mandatada por el nuevo texto del artículo

*“las multas DIOT representan el 38% de la función del patrocinio legal, del total de solicitudes que se han presentado ante la PRODECON...”*

1° de nuestra Carta Magna y que debe ser la guía o hilo conductor para hacer realidad la justicia fiscal.

Ante esto, la presencia de un defensor de los derechos del contribuyente ha sido muy bien acogida por quienes demandan tanto la asesoría como la protección y representación legal de sus intereses y que se ven beneficiados en la defensa profesional e imparcial que por naturaleza brinda el nuevo organismo autónomo del Estado Mexicano, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Los temas más importantes que se están analizando hasta este momento, por las diferentes áreas de la Procuraduría, son los siguientes:

#### **MULTAS POR NO PRESENTAR DECLARACIONES INFORMATIVAS DE OPERACIONES CON TERCEROS (DIOT)**

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en el ejercicio de sus facultades detectó posibles violaciones a los derechos de los contribuyentes en materia de multas relativas a Declaraciones Informativas de Operaciones con Terceros (DIOT), así que procedió a iniciar el análisis de la situación actual de esta figura jurídica al advertir que se vienen presentando constantes solicitudes ante el área de Asesoría, representación legal y defensa sobre casos repetidos de imposición de multas a contribuyentes personas físicas, por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), derivado de la no presentación, puntal y oportuna, de las DIOT, por lo que se consideró como caso paradigmático de relevancia y trascendencia, ya que representa el 38% de la función de patrocinio legal, del total de solicitudes que se han presentado.

El fundamento jurídico de esta figura se encuentra en el artículo 32, fracciones V y VIII, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en los cuales se establece que los obligados al pago de este impuesto –personas físicas y morales– que realicen los actos y actividades que grava la Ley, deberán proporcionar mensualmente a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria (SAT), la información sobre las personas a las que les hubieren retenido el impuesto, además esta información será sobre el pago, retención, acreditamiento y traslado del IVA en las operaciones con sus **proveedores**, desglosando el valor de los actos o actividades por tasa a la cual trasladó o le fue trasladado el IVA, incluyendo actividades por las que el

contribuyente no está obligado al pago. La declaración correspondiente debe presentarse a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda la información.

Esta obligación se tenía que cumplir a partir del año 2006, pero al no estar listo el sistema para su procesamiento se pospuso para el año 2007, dictándose las reglas respectivas para facilitar su operatividad, que a la fecha de emitir este documento son las II.5.5.3 y II.5.5.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal de 2010.

Cabe destacar que la carga adicional que se genera a los contribuyentes es bastante significativa, la justificación que la autoridad fiscal esgrime es que al obtener información mensual de esta naturaleza, existe certeza de las operaciones del contribuyente con terceros, permitiéndole a la autoridad otorgar más fácilmente las devoluciones que se presenten con motivo de la solicitud de saldos a favor y que procedan en el mismo periodo en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Las reglas de la Resolución Miscelánea que se dictaron pretendieron otorgar facilidad operativa en el cumplimiento de la presentación de la DIOT, estableciendo medidas en favor de los contribuyentes. Así, en ellas se autorizaron formas globales de relacionar la información por montos que no excedieran de porcentajes de pagos efectivamente realizados por mes, límites a dichas erogaciones por proveedor, la forma de presentación electrónica a través de la página del SAT (formato A-29), además de la carga adicional de hacerlo en disco compacto (CD) o unidad de memoria extraíble (USB) cuando el contribuyente cuente con más de 500 registros, incluyendo a los contribuyentes cuya tasa sea cero 0% o aquéllos que no hayan realizado operaciones con terceros; ésta última información se deberá presentar ante la Administración Local de Servicios al Contribuyente correspondiente a su domicilio fiscal. Como se advierte, se trata así de una carga administrativa de relevancia, de naturaleza estrictamente formal e informativa, que incide sobre el contribuyente.

Aquí es pertinente que esta Procuraduría destaque lo siguiente: del análisis sistemático del artículo 32, fracción VIII, de la LIVA, se advierte que la obligación de propor-



cionar información mensual se refiere específicamente a: **“las operaciones con proveedores”**; si bien la norma se refiere no sólo al pago, retención y acreditamiento, que son procesos del gravamen que pueden generarse en las relaciones con los proveedores, sino que también se refiere al IVA trasladado, pues el traslado del impuesto solo puede darse respecto de otros terceros diversos a los proveedores, como lo son los clientes. Asimismo, si se lee en su integridad esta fracción se advierte que expresamente se refiere en todo momento a **operaciones** y actividades, pero en ninguna parte establece la obligación de informar cuando no se realicen tales operaciones.

Sin embargo, pese a los principios constitucionales de preferencia y reserva de la ley, en las Reglas Misceláneas mencionadas en párrafos anteriores, indebidamente se señala que, aun cuando el contribuyente no realice operaciones, estará obligado a la presentación de la informativa mensual. Este tema adquiere relevancia porque un número importante de contribuyentes que han acudido a la **PRODECON** con multas por omisión en la presentación de la DIOT, han expresado que no creyeron necesario presentarla porque, debido a diversos factores como crisis económica, falta de recursos para invertir, etc., llevan varios meses sin realizar operaciones. Es el caso de personas físicas profesionales que no pueden incorporarse al mercado laboral formal y que se contratan por honorarios con diversas personas o empresas, por lo que se ven obligadas a darse de alta en este régimen de servicios independientes y adquieren todas las obligaciones subsiguientes, siendo en realidad, muchas veces, trabajadores.

Otra observación que cobra importancia es que, pese a que la norma legal jamás utiliza el vocablo **terceros**, género de la especie **proveedores** (término que sí emplea la ley), lo cierto es que ya en las Reglas aparece que el formato electrónico A-29 diseñado para cumplir con esta obligación se denomina: “Declaración informativa de operaciones con **terceros** (DIOT)”. La Procuraduría advierte que este cambio de término, sin justificación alguna, por otro que no es precisamente sinónimo del empleado por la norma legal, puede incidir en la generación de incertidumbre e inseguridad jurídica en los contribuyentes que cumplen con esta obligación.

En este mismo sentido, es importante destacar que ya algunas Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y

Administrativa se han pronunciado en el sentido de que no se puede aplicar por analogía, al sancionar al contribuyente, lo previsto en el artículo 32, fracción VIII, de la LIVA, pues dicho artículo únicamente prevé como obligación del pagador de impuestos, la de presentar información correspondiente al pago, retención, acreditamiento y traslado del IVA en las operaciones realizadas con sus **proveedores**, por lo que la autoridad fiscal no podría sancionar al contribuyente por no presentar la “declaración informativa de operaciones con **terceros**”, sustentandose la siguiente tesis:

DEBIDA FUNDAMENTACIÓN EN LA IMPOSICIÓN DE LA SANCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 82, FRACCIÓN XXVI, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, RELACIONADA CON LA INFRACCIÓN DEL ARTÍCULO 81 FRACCIÓN, XXVI, DEL MISMO CÓDIGO Y EL ARTÍCULO 32 FRACCIÓN VIII, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Los artículos 5° y 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, establecen que tratándose de disposiciones fiscales que fijan infracciones y sanciones, son de aplicación estricta, y que los actos administrativos deberán estar fundados, motivados y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate. En esa tesitura, el artículo 32, fracción VIII, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en 2008 y 2009, establece la obligación del contribuyente de proporcionar mensualmente a las autoridades fiscales la de proporcionar información correspondiente al pago, retención, acreditamiento, y traslado del mencionado tributo en las operaciones con sus proveedores, cuya omisión actualiza la infracción prevista en el numeral 81, fracción XXVI, del Código Fiscal de la Federación. **En esas consideraciones si la autoridad tributaria requiere al contribuyente la información omitida de las operaciones realizadas “con terceros” y no “con sus proveedores”, en términos del artículo 32, fracción VIII, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, debe entenderse que el acto de autoridad no se encuentra debidamente motivado, como lo exigen los artículos 5° y 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, por lo que adolece de ilegalidad”.**

(Énfasis añadido)



“... la morosidad en la presentación de las DIOT, obedece en parte a lo complejo que es para los contribuyentes, personas físicas comunes y corrientes, satisfacer el gran entramado de obligaciones que se les impone”.

Volviendo a los casos conocidos por la Procuraduría, cabe destacar que varias de estas multas se impusieron aún después de haberse cumplido de manera espontánea con la citada obligación y, en ocasiones, mes a mes, se duplicaron las multas por no solventar a tiempo los requerimientos de la autoridad, debido a que las autoridades fiscales notifican varias multas en el mismo acto al contribuyente o bien en lapsos muy breves, generándole una carga económica significativa al menos para la gran mayoría de los contribuyentes atendidos por la **PRODECON**: personas físicas bajo el régimen de servicios profesionales independientes con ingresos mensuales por bajos montos, algunos de ellos incluso en ceros.

Diversos son los casos en los que los contribuyentes atendidos informaron que la notificación y entrega de la multa en comento se realiza únicamente dejando los oficios en el buzón o con el personal de vigilancia, incluso se omite asentar los datos del contribuyente, incumpliendo con esta práctica los requisitos de formalidad necesarios del acto administrativo; el caso más claro de violación de derechos se dio cuando a un contribuyente se le impusieron dos multas por la supuesta omisión en la presentación de la DIOT aun y cuando éste había sido auxiliado para cumplir con su obligación (presentación de la DIOT) por personal del módulo del Servicio de Administración Tributaria del Oriente de la Ciudad de México, ante dicha imposición de multas el contribuyente se presentó ante la autoridad para inconformarse dándole ésta como único argumento, que su declaración no había quedado registrada.

Varios contribuyentes que regularizaron su situación fiscal de manera espontánea o como cumplimiento a un requerimiento y aún otros que ya habían sido multados, encontraron nuevamente multas por los mismos eventos de incumplimiento. Previa cita, se presentaron a pedir explicación al SAT sobre el origen de las multas. En los casos relacionados, el personal del SAT solo les contestó que no sabían explicar la procedencia de dichas multas.

Sobre el propio tema, los contribuyentes afectados plantearon ante esta Procuraduría que el monto de las multas impuestas es muy alto en relación con sus ingresos. Efectivamente, como se dijo, la generalidad de

casos conocidos por la **PRODECON** se refiere únicamente a personas físicas que realizan actividades empresariales o profesionales independientes, en una escala menor, tales como comisionistas o jóvenes que recién se inician en la actividad profesional y que generan escasos o ningún ingreso.

Y ni que decir del llenado del propio formato que, además de que implica acceder a internet, no se advierte como amigable ya que está compuesto por una serie de requerimientos que necesariamente implican un conocimiento especializado sobre la mecánica del impuesto, como por ejemplo, diferenciar los actos por los que se pagaron diferentes tasas de IVA. En efecto, el formato requiere el llenado de campos con conceptos tan técnicos como el siguiente: “Monto del IVA pagado no acreditable a la tasa del 10% u 11% (correspondiente en la proporción de las deducciones autorizadas).”

Si tomamos en cuenta que la mayoría de los contribuyentes del tipo o sector atendido por la **PRODECON** en este tema, no sólo no son especialistas sino que carecen de instrucción media superior o universitaria, resulta palmario que, como lo han alegado varios de ellos, necesariamente tienen que contratar a un auxiliar contable para que los apoye en el cumplimiento de estas obligaciones lo que se adiciona como un gasto más a sujetos que en muchos casos, por diversos factores, generan nulos o escasos ingresos como se dijo.

Esta Procuraduría concluye que la morosidad en la presentación de las DIOT, obedece en parte a lo complejo que es para los contribuyentes, personas físicas comunes y corrientes, satisfacer el gran entramado de obligaciones que se les impone. Complica el panorama que la **PRODECON** se ha encontrado con vicios de legalidad en los requerimientos y en las resoluciones sancionadoras, lo que desalienta aún más el cumplimiento de este tipo de obligaciones estrictamente formales.

Finalmente, la Procuraduría quiere llamar la atención en que la maximización de obligaciones y declaraciones para los contribuyentes incide frecuentemente en perjuicio del propio sistema tributario y de la recaudación, pues para la persona física común y corriente le sigue resultando

más barato el costo de estar fuera del sistema y no ve incentivos para entrar a la formalidad.

### NEGATIVA DE LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN

Esta Procuraduría detectó en el ejercicio de sus atribuciones sustantivas, posibles violaciones a los derechos de los contribuyentes en materia de devoluciones. El artículo 2, fracción II, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente otorga el derecho a obtener las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y demás leyes fiscales aplicables, razón por la cual se procedió al análisis de esta figura jurídica, que representa el 11% de los casos que se atienden en el área de representación legal, y alrededor del 35% del total de las quejas presentadas.

Efectivamente, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, impone a las autoridades fiscales la obligación de reconocer el derecho de los contribuyentes a recuperar las cantidades que hayan pagado indebidamente al Servicio de Administración Tributaria (SAT), así como los saldos a favor que resulten en sus declaraciones, siempre que éstas se determinen correctamente y conforme a lo previsto en las leyes fiscales.

Actualmente existen dos modalidades para ejercer este derecho: (i) la devolución automática de los saldos a favor que se determinen en la declaración anual del ISR, y (ii) la solicitud de devolución manual.

#### Devolución automática

La devolución automática se solicita a través de la declaración anual del ISR, señalando en la declaración la opción de solicitud de devolución del saldo a favor. Una vez que las autoridades fiscales la reciben a través del sistema "DeclaraSAT" verifican la procedencia o improcedencia de la devolución y de ser procedente, el monto correspondiente al saldo a favor es depositado en la cuenta bancaria, señalada por el contribuyente. A este novedoso sistema de devoluciones sólo pueden acceder las personas físicas.

Este tipo de devolución constituye una versión simplificada y como tal, trae consigo múltiples beneficios, de ellos el más destacable es precisamente el tiempo de respuesta a la solicitud de devolución, ya que según datos del propio SAT oscila entre los 12 y 15 días.

No obstante lo anterior, hemos detectado que este tipo

de devolución acarrea consigo ciertas problemáticas para los contribuyentes, una de ellas radica precisamente en la propia mecánica de la devolución.

En esencia la procedencia de la devolución depende de un cruce de datos masivos que el sistema del SAT realiza automáticamente, este cruce de datos implica también la revisión de la información proporcionada por terceros relacionados con el contribuyente, si la autoridad detecta algún error en la información se rechaza el esquema de devolución automática.

Es decir, la efectividad de este esquema se encuentra condicionado a que exista un triángulo perfecto de información entre la proporcionada por el contribuyente, la proporcionada por los terceros relacionados con él y la información con que cuenta el sistema del SAT. Cualquier inconsistencia que se produzca, genera automáticamente que la solicitud de devolución sea "desistida", por lo que en consecuencia el contribuyente deberá iniciar el trámite de solicitud de devolución de la forma manual.

La **PRODECON** ha advertido que en muchas ocasiones la inconsistencia de la información no es atribuible al contribuyente, es decir, que las razones por las que le es negada la devolución no derivan de una obligación que el contribuyente dejó de observar. Un ejemplo es cuando el error deriva de la información presentada por un tercero, como es el caso de los retenedores, y no por el propio contribuyente.

Así, el contribuyente tendrá que reiniciar su trámite y por lo tanto esperar un término mayor a los 40 días que señala la Ley (artículo 22 del CFF) para poder obtener la devolución de su saldo a favor, aun cuando desde un principio haya cumplido con todos los requisitos establecidos por las disposiciones legales aplicables.

El problema se agrava aún más cuando consideramos que en la mayoría de los casos el contribuyente desconoce que la respuesta a su solicitud de devolución se emite a través del propio sistema del SAT (Mi portal), por lo que en muchas ocasiones cuando la devolución es negada se maximiza el tiempo para poder obtener la devolución de su saldo a favor.

No obstante lo anterior, la autoridad tiene la obligación de notificar al contribuyente la respuesta a su solicitud de devolución de forma personal, sin embargo, en la mayoría de los casos observados por la **PRODECON** dicha notifica-

“...no puede afectarse el patrimonio de los contribuyentes de manera indebida, reteniendo injustamente una parte de su riqueza”.

ción se efectúa mucho tiempo después de que apareció la respuesta a la solicitud en el sistema, o bien, incluso se han detectado casos en los que la notificación ni siquiera se ha llevado a cabo en la fecha en la que los contribuyentes se presentan en las oficinas de la Procuraduría.

### Devolución manual

El otro esquema para acceder a la devolución, lo constituye la devolución manual. Puede hacerse la solicitud respectiva ya sea vía internet o bien de manera personal acudiendo ante las oficinas del SAT. Esta mecánica es procedente tanto para personas físicas como para personas morales y no se encuentra restringida a la devolución de saldos a favor del ISR.

Las problemáticas involucradas con esta figura jurídica detectadas por la **PRODECON** en el uso de sus facultades sustantivas, son las siguientes:

#### Requerimientos:

De conformidad con el artículo 22 del CFF la autoridad fiscal para verificar la procedencia de la devolución podrá “...requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma. Para tal efecto, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo máximo de veinte días cumpla con lo solicitado, apercibido que de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente...”.

Muy comúnmente, se ha observado que el requerimiento de información que la autoridad le efectúa al contribuyente se hace con posterioridad a los 20 días establecidos en la Ley o bien que se le requiere documentación excesiva o imposible de presentar, por ejemplo, la autoridad fiscal le deja al contribuyente la engorrosa tarea de recopilar documentación propia de algún proveedor o tercero relacionado con él.

Sin embargo y aun cuando el CFF no lo obliga a recopilar dicha información, de no hacerlo tal como lo solicita la autoridad, se tendrá por “desistida” su solicitud. Viéndose

el contribuyente obligado a recurrir a una instancia judicial o bien a presentar nuevamente su solicitud de devolución.

Todo lo anterior origina que el plazo legal establecido para la devolución de saldos a favor del contribuyente (40 días por regla general), se vuelva nugatorio, pues también se ha advertido por la Procuraduría que en muchas ocasiones a un mismo contribuyente se le tiene por desistida su solicitud aun cuando éste haya atendido a los requerimientos que la autoridad fiscal le ha efectuado y en los que precisamente se sustenta la negativa de la devolución. También es común el caso en que pese a que el contribuyente atiende en sus términos el requerimiento para la devolución, la autoridad vuelve a formular uno nuevo en donde solicita adicionales y diversos elementos.

#### Notificación:

De conformidad con el artículo 134 del CFF la autoridad fiscal tiene la obligación de notificar personalmente al contribuyente la resolución administrativa que recae a su solicitud de devolución, sin embargo, también se ha observado en las quejas de los contribuyentes, que el SAT, en muy pocas ocasiones, realiza la notificación personal.

#### Portal del SAT:

Se ha advertido también en repetidos casos que el contribuyente que solicitó una devolución, al consultar el estado que guarda el trámite de su solicitud en el portal del SAT, lo encuentra desactualizado o bien con información incorrecta. Un ejemplo de esto, es la respuesta de “ausencia de promoción” cuando efectivamente hubo interposición de solicitud, generándose falta de certeza jurídica.

#### Solicitud “desistida”:

numerosos contribuyentes encontraron que su solicitud apareció como “desistida”, atribuyéndose el desistimiento a diversas inconsistencias. Sin embargo, en los propios casos la autoridad no precisa de manera específica los elementos omitidos que motivan el desistimiento.

Al tener por “desistida” al contribuyente se deja al pagador



de impuestos en estado de indefensión, encontrando la Procuraduría que la autoridad tiene por desistida la devolución cuando lo procedente era tenerla por negada. Lo anterior provoca que el contribuyente no pueda establecer con certeza los medios de defensa con que cuenta frente a este acto, lo que resulta lesivo de sus derechos, obligándolo a hacer el análisis especializado respectivo.

El problema se agrava cuando el contribuyente, en vez de impugnar el desistimiento (si procede), presenta nuevamente su solicitud de devolución, pues se hace nugatorio su derecho para cobrar los intereses a que se refiere el artículo 22-A<sup>1</sup> del CFF, al reiniciarse el término (40 días) para efectuar dicho cobro.

#### 🕒 *Plazo para efectuar la devolución:*

En términos del artículo 22 del CFF, la devolución deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente. De no hacerse así, la autoridad fiscal deberá pagar al contribuyente los intereses (artículo 21 del CFF) calculados a partir del día siguiente al del vencimiento de dicho plazo que se aplicará sobre el monto de la devolución actualizada.

<sup>1</sup> "Artículo 22-A: Cuando los contribuyentes presenten una solicitud de devolución de un saldo a favor o de un pago de lo indebido, y la devolución se efectúe fuera del plazo establecido en el artículo anterior, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dicho plazo conforme a la tasa prevista en los términos del artículo 21 de este Código que se aplicará sobre la devolución actualizada. --- Cuando el contribuyente presente una solicitud de devolución que sea negada y posteriormente sea concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, el cálculo de los intereses se efectuará a partir de: --- I. Tratándose de saldos a favor o cuando el pago de lo indebido se hubiese determinado por el propio contribuyente, a partir de que se negó la autorización o de que venció el plazo de cuarenta o veinticinco días, según sea el caso, para efectuar la devolución, lo que ocurra primero. --- II. Cuando el pago de lo indebido se hubiese determinado por la autoridad, a partir de que se pagó dicho crédito. --- Cuando no se haya presentado una solicitud de devolución de pago de lo indebido y la devolución se efectúe en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, el cálculo de los intereses se efectuará a partir de que se interpuso el recurso administrativo o, en su caso, la demanda del juicio respectivo, por los pagos efectuados con anterioridad a dichos supuestos. Por los pagos posteriores, a partir de que se efectuó el pago. --- Cuando el fisco federal deba pagar intereses a los contribuyentes sobre las cantidades actualizadas que les deba devolver, pagará dichos intereses conjuntamente con la cantidad principal objeto de la devolución actualizada. En el caso de que las autoridades fiscales no paguen los intereses a que se refiere este artículo, o los paguen en cantidad menor, se considerará negado el derecho al pago de los mismos, en su totalidad o por la parte no pagada, según corresponda. --- En ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de los que se causen en los últimos cinco años. --- La devolución se aplicará primero a intereses y, posteriormente, a las cantidades pagadas indebidamente."

Sin embargo, en muchos de los casos presentados, los contribuyentes se quejan de que aun cuando actualizan los supuestos señalados por el artículo 22-A del CFF, al hacerse el pago de la cantidad correspondiente a la devolución solicitada, la autoridad fiscal efectúa el pago sin sumar la cantidad correspondiente con la respectiva actualización y los intereses generados.

Por lo que el contribuyente debe iniciar un nuevo procedimiento para cobrar la cantidad restante correspondiente a los intereses y a la devolución actualizada.

Es importante señalar que al no respetarse este derecho del contribuyente se transgrede a su vez un derecho fundamental a la seguridad jurídica y legalidad (artículo 16 constitucional), ya que no debe ni puede afectarse el patrimonio de los contribuyentes de manera indebida, reteniendo injustamente una parte de su riqueza.

Finalmente, en cuanto a la materia de las quejas presentadas por los contribuyentes en este tema, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente reconoce la excelente disposición que han mostrado las autoridades del Servicio de Administración Tributaria, para atender y resolver las peticiones que se estimaron procedentes en los casos atendidos por la **PRODECON**.

### **PROGRAMA PARA COMBATIR LA INFORMALIDAD, IMPLEMENTADO POR EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT) EN 2011**

Resulta de suma importancia, hacer referencia en el informe que se presenta, al programa implementado por el Servicio de Administración Tributaria a partir de diciembre de 2011, el cual tiene por objetivo combatir la informalidad, a través de la información derivada de las declaraciones informativas del Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE) proporcionada por las instituciones del sistema financiero, concretamente, respecto de los depósitos en efectivo realizados en cuentas bancarias en 2009, mayores de \$25,000.00, toda vez que dichos depósitos en términos del artículo 107 de la LISR, son considerados erogaciones, y éstas se estimarán ingresos acumulables cuando sean superiores a los ingresos que se hubieren declarado en ese año.

En virtud de la implementación de este programa, el SAT envía las llamadas "cartas invitación" a los contribuyentes

“Se han enviado 540 mil ‘cartas invitación’ a los contribuyentes, en las que se les invita a ‘regularizar su situación fiscal de una manera simplificada’ y de esta forma ponerse al corriente en el pago del ISR”.

(personas físicas) que, de conformidad con la información proporcionada por las instituciones financieras, se ubiquen en el supuesto mencionado y no se encuentren inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) o no hayan presentado declaración anual del Impuesto sobre la Renta (ISR) relativa a 2009. En éstas “cartas invitación”, el SAT informa al contribuyente, el ISR estimado con base en los mencionados depósitos correspondientes a 2009 y le señala varias formas de pago que incluyen hasta 6 parcialidades mensuales y sucesivas. El pago requerido deberá efectuarse a más tardar el 31 de marzo de 2012.<sup>2</sup> caso contrario, el contribuyente perderá los beneficios que incluye el programa.<sup>3</sup>

Se han enviado 540 mil “cartas invitación” a los contribuyentes, en las que se les invita a “regularizar su situación fiscal de una manera simplificada” y de esta forma ponerse al corriente en el pago del ISR.<sup>4</sup>

La problemática generada por el programa a que se hace referencia, resulta un caso paradigmático para la **PRODECON**, pues se han presentado múltiples solicitudes de servicio, varias de las cuales, han concluido con la presentación de una queja por parte del contribuyente.<sup>5</sup> Aunado a que, de un análisis realizado por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se advirtió que existe la posibilidad de que con este tipo de programa se vulneren los derechos de personas que no son contribuyentes sujetos al pago del ISR, pues se incide en una población considerable que realiza depósitos en efectivo por supuestos que no necesariamente son ingresos gravados por ISR, como lo estima el SAT en las “cartas invitación”.

Ahora bien, no puede negarse la importancia que tiene el fiscalizar los depósitos en efectivo de las personas físicas,

<sup>2</sup> Regla II.2.8.3.7., publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2011, denominada: “Opción para el pago del ISR correspondiente al ejercicio fiscal de 2009”.

<sup>3</sup> Pago hasta en 6 parcialidades, liberación de la obligación de presentar garantía del interés fiscal, regularizar la situación fiscal de manera simplificada, tener por cumplida la obligación de inscripción en el RFC, considerar reanudadas las actividades en términos del Título IV, Capítulo IX, de la LISR.

<sup>4</sup> Véase: “Programa para combatir la informalidad implementado por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) en 2011. Estudio de los casos atendidos por la PRODECON”, p. 3, visible en <http://prodecon.gob.mx/Documentos/Banner%20Principal/2012/cartas%20regularizacion%20IDE%20estudio%20.pdf>

<sup>5</sup> Aproximadamente el 15% del total de las quejas recibidas al 29 de febrero de 2012.

a través del importante instrumento que constituye el IDE, el cual, más que una finalidad de recaudación, tiene un objetivo claramente parafiscal. Por lo tanto la Procuraduría coincide necesariamente con la Administración Tributaria en la importancia de realizar esta tarea, sin embargo deberán tenerse en cuenta ciertas peculiaridades que inciden en afectaciones a los derechos de los gobernados.

En efecto, dada la importancia del tema, la Procuraduría elaboró un documento de análisis denominado “Programa para combatir la informalidad implementado por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) en 2011. Estudio de los casos atendidos por la **PRODECON**”, con la finalidad de analizar las consecuencias que conlleva el referido programa para los contribuyentes, en el lapso comprendido del 2 de noviembre de 2011 al 31 de enero de 2012.

A través de dicho estudio, se ha logrado tener una perspectiva más clara sobre el perfil de los contribuyentes en los que está incidiendo el programa, edad, sexo, situación económica e interés en aclarar su situación fiscal.

De esta forma, lo primero que se verificó, fue si las personas que solicitaron la intervención de la **PRODECON** se encontraban inscritas en el RFC, debido a que el IDE se creó para fiscalizar a quienes no están inscritos, a través de un impuesto mínimo de control. Así, se logró conocer que el 28% de las peticiones atendidas, corresponden a personas inscritas en el RFC, es decir, se pudo advertir que las “cartas invitación” inciden también significativamente en contribuyentes que se encuentran inscritos y que no presentaron declaración de ISR por algún motivo.

Por otra parte, se procedió a identificar el origen de los depósitos tomando en cuenta lo manifestado por los contribuyentes ante los asesores de **PRODECON**, de donde se pudo conocer que dicho origen se puede dividir en dos grupos:

El primero de ellos, corresponde sólo al 6% del total de peticiones atendidas, es decir, 16 personas. En este grupo los contribuyentes admitieron que los depósitos tienen como origen actividades gravadas (el comercio informal, en su mayoría venta de artículos en la vía pública) y aceptaron no haber pagado el ISR respectivo.



*“...se advirtió que existe la posibilidad de que con este tipo de programa se vulneren los derechos de personas que no son contribuyentes sujetos al pago del ISR, pues se incide en una población considerable que realiza depósitos en efectivo por supuestos que no necesariamente son ingresos gravados por ISR...”*

El segundo grupo representó el 94% de los casos que se han presentado ante **PRODECON**, y corresponde a aquellos en que el origen de los depósitos no necesariamente está sujeto al pago del ISR. En estos casos, algunas de las fuentes de los depósitos, son las siguientes: ahorros personales, prestaciones laborales no gravadas, inversiones en empresas, aportaciones de cuotas condominales y asociaciones, préstamos, manutención, venta de vehículos, pensión, liquidación e indemnización, ingresos por actividades del campo y venta de inmuebles.

Incluso algunas de estas categorías (41% de ellas) conciernen a depósitos que se encuentran exentos o no existe la obligación de informar, esto es, no son objeto del impuesto, y se distribuyen de la siguiente forma:

- 10% por préstamo (artículo 106, párrafo segundo LISR)
- 15% por manutención (artículo 107, párrafo segundo LISR)
- 5% por venta de vehículo (artículo 109, fracción XV, inciso b LISR)
- 4% por pensión, liquidación e indemnización (artículo 109, fracciones II, III, X y XXI LISR)
- 2% ingresos por actividades del campo (artículo 109, fracción XXVII LISR)
- 5% por la venta de casa habitación (artículo 109, fracción XV, inciso a LISR)

Además, en algunos casos ya se pagó el ISR por los montos depositados, como: indemnizaciones, pensiones, liquidaciones, venta de inmuebles, etc., sin embargo, a través del programa en análisis, el SAT vuelve a considerarlos como base del gravamen e “invita” a realizar el entero del impuesto.

Otro dato relevante que se observó, consiste en que las “cartas invitación” tienen efectos considerables en las amas de casa, en estudiantes y en el grupo vulnerable de la tercera edad, donde el origen de los depósitos deriva entre otros de la manutención familiar, así como de ahorros de toda la vida.

Ahora bien, del análisis efectuado por esta Procuraduría

se advirtió que el objetivo del programa en estudio, que consiste en el combate a la informalidad y a la evasión, ve menoscabada su efectividad, dado que las personas que se encuentran en la informalidad han mostrado un menor interés en aclarar su situación fiscal, independientemente de que reciban la “carta invitación”, pues se trata de sujetos que no están inscritos en el RFC, por lo que no perciben con claridad las consecuencias e inconveniencias que puede generarles el desatender un llamado del SAT a regularizarse.

En cambio, las personas interesadas en aclarar su situación fiscal, en muchos de los casos, no cuentan con el respaldo documental de los actos jurídicos de los que derivan los depósitos, como sucede con los préstamos y donativos entre familiares, y con los ahorros; lo que podría implicar vulneración de los derechos de las personas que a pesar de no estar obligadas al pago del ISR, potencialmente se encuentran sujetas al ejercicio de las facultades de comprobación del SAT.

En otro orden de ideas, es de considerarse que este tipo de actos, aunque no constituyen propiamente un medio de fiscalización, indudablemente son actos de molestia, por lo que la autoridad que los emite debe constreñirse a las garantías consagradas en el artículo 16 constitucional, que mandata que nadie puede ser molestado sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Lo anterior es así en virtud que las personas físicas, según la muestra analizada, difícilmente podrán considerar como una simple “invitación” estos documentos, ya que en los mismos se suman como ingresos acumulables, sin deducción alguna, la totalidad de los depósitos y se determina el ISR a pagar, aplicando directamente la tarifa del gravamen. Es decir, en cierto modo, el SAT a través de estas “cartas invitación” está condicionando el derecho de los contribuyentes a regularizarse, ya que hace una propuesta de liquidación del impuesto a pagar, que en sí misma resultaría improcedente desde el momento en que se basa sobre ingresos brutos desconociendo la naturaleza del ISR.

“...las ‘cartas invitación’ tienen efectos considerables en las amas de casa, en estudiantes y en el grupo vulnerable de la tercera edad, donde el origen de los depósitos deriva entre otros de la manutención familiar, así como de ahorros de toda la vida”.

Finalmente, es importante mencionar que las solicitudes de servicio recibidas en la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, que no se lograron solucionar mediante la aclaración respectiva en el portal oficial del SAT, fueron atendidas a través del procedimiento de queja. Ello nos permitió conocer los argumentos que las autoridades hacendarias sostienen respecto de la legalidad de las cartas invitación en cuestión, los cuales, fundamentalmente son los siguientes:

- ❶ Que la carta invitación no constituye una resolución definitiva impugnable ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ya que en ella no se define la situación particular del contribuyente ni se determina sanción alguna y, por ende no afecta su interés jurídico; incluso las autoridades responsables mencionan que no existe la obligación de pagar el monto sugerido en la multicitada “carta”.
- ❷ Que con la carta no se inician facultades de comprobación, ni en virtud de ella se puede instaurar el procedimiento económico coactivo en contra del contribuyente, sino que sólo es una invitación para que se acuda ante el SAT y se regularice la situación del particular.
- ❸ Que no se trata de un procedimiento legalmente instaurado, por lo que no existe obligación de valorar las pruebas aportadas por el contribuyente y, en su caso, la valoración de las pruebas exhibidas es una facultad discrecional del SAT.

Con base en las consideraciones anteriores, esta Procuraduría concluyó en el referido estudio que el “Programa para combatir la informalidad” implementado por el Servicio de Administración Tributaria en 2011, presenta diversas inconsistencias que pueden minar su efectividad.

Debe tenerse en cuenta que las autoridades al llevar a cabo las actividades propias de este programa, deben respetar las garantías de los gobernados, entre las que destacan las tuteladas en el artículo 16 constitucional, y sobre todo el derecho del contribuyente a regularizar su situación fiscal y a realizar las aclaraciones que estime necesarias.

La **PRODECON**, dada la importancia de este programa y el interés que tiene nuestra institución en que las autorida-

des cumplan con sus objetivos de recaudación dentro de un marco de respeto y como un compromiso con los derechos de los contribuyentes, ha ofrecido al Servicio de Administración Tributaria su apoyo institucional para realizar, de común acuerdo, los ajustes necesarios al programa.

### EMBARGO DE CUENTAS BANCARIAS: USO INDISCRIMINADO

Tema central en el panorama de la situación de los contribuyentes en México, en la experiencia de la Procuraduría, lo constituye el “embargo de cuentas bancarias” que están practicando las autoridades fiscales.

Si bien **PRODECON** no discute que las autoridades están facultadas para realizar la inmovilización de los depósitos y cuentas financieras de los contribuyentes, lo cierto es que debe tenerse en cuenta que esta medida y, especialmente, la forma y términos en que a veces se ejerce, genera consecuencias trascendentales para los contribuyentes afectados.

Así las cosas, en un primer acercamiento al tema, la **PRODECON** publicó el documento denominado “Panorama de la situación de los contribuyentes en México”<sup>6</sup> en el que se expresaron, a manera de diagnóstico, las afectaciones que entonces se advirtieron.



Foro de Interlocución y análisis con los contribuyentes. Problemas Sistémicos y Propuestas legislativas. 29 de septiembre de 2011.

Una vez advertido el problema, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, organizó el “Foro de Interlocución y Análisis con los Contribuyentes, Problemas Sistémicos y Propuestas Legislativas”, en el que dos de sus Mesas de trabajo, se ocuparon de este tema.

<sup>6</sup> Serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, “Panorama de la Situación de los Contribuyentes en México”, número I, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, 2012, pp. 7-8.

*“PRODECON no discute que las autoridades están facultadas para realizar la inmovilización de los depósitos y cuentas financieras de los contribuyentes, lo cierto es que debe tenerse en cuenta que esta medida y, especialmente, la forma y términos en que a veces se ejerce, genera consecuencias trascendentales para los contribuyentes afectados”.*



Foro de interlocución y análisis con los contribuyentes.  
Mesa I: Problemas sistémicos. Embargos de cuentas bancarias.



Foro de interlocución y análisis con los contribuyentes.  
Mesa III: Propuestas de solución y modificaciones a las disposiciones fiscales. Embargos de cuentas bancarias.

En dichas mesas participaron especialistas y representantes de instituciones tales como la Barra Mexicana Colegio de Abogados, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el Colegio de Contadores Públicos de la Ciudad de México, la Academia de Estudios Fiscales, la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, y por el sector empresarial, fiscalistas del Consejo Coordinador Empresarial (CCE), de la Confederación de Cámaras Industriales de los Estados Unidos Mexicanos (CONCAMIN), así como de la Confederación Patronal de la República Mexicana (entre otros).

En dicho foro se alcanzaron varias conclusiones preliminares, entre las que sobresale, que el embargo en cuentas bancarias, ya sea a través del aseguramiento o embargo precautorio, o el embargo como medio de cobro, sí cons-

tituye un problema sistémico, por las siguientes razones:

- ❶ La forma excesiva y arbitraria en que la autoridad ejerce la facultad discrecional.
- ❷ La falta de respeto a los derechos de prelación que tienen otros créditos antes del fiscal.
- ❸ Los embargos en cuentas bancarias impiden a los contribuyentes seguir operando, paralizando la generación de empleo, inhibiendo la inversión productiva y provocando la extinción de empresas.
- ❹ Los embargos están siendo utilizados en exceso por la autoridad como medio de presión al contribuyente, pese a estar previstos en la norma como un medio de excepción para casos extraordinarios.
- ❺ Se aprecia cómo una práctica que está utilizando la autoridad para llegar a sus metas de recaudación.

Ahora bien, este tema resulta un ejemplo paradigmático de cómo la Procuraduría en el ejercicio de varias de sus facultades sustantivas, detecta desde diversos ángulos la problemática que afecta a los contribuyentes. Efectivamente, en un primer momento fueron los propios colegios de profesionales fiscalistas, así como diversas organizaciones empresariales, las que denunciaron la problemática. Asimismo, a partir del 1° de septiembre del 2011, fecha en la que inició la prestación del servicio al público, en el área de quejas y reclamaciones de la **PRODECON**, ha sido constante la presentación de denuncias en contra de este tipo de actos, los que representan el 13% de las quejas recibidas en contra del SAT, el 39% de las recibidas en contra del IMSS y el 33% de las quejas planteadas en contra del INFONAVIT.

Incluso, dos de las quejas presentadas concluyeron con la emisión de Recomendaciones públicas a las autoridades fiscales (Recomendaciones 1/2011 y 5/2011).

Paralelamente, sobre la propia problemática, el área de análisis sistémico y medidas preventivas y correctivas de



“...la **PRODECON** ha detectado que la inmovilización de las cuentas bancarias se está llevando a cabo sobre la totalidad de los recursos con los que cuenta el contribuyente en las referidas cuentas, no obstante el monto al cual ascienda el cobro del adeudo...”

la **PRODECON**, inició una investigación, con fundamento en el artículo 5, fracción XI, de su Ley Orgánica y emitió tanto el “Acuerdo preliminar de problema sistémico” como el “Acuerdo de calificación”, éste último con fecha 10 de enero de 2012, el cual fue notificado al Servicio de Administración Tributaria, Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

Dentro del procedimiento correspondiente a la investigación del problema sistémico, se solicitó a diversos sectores y agrupaciones empresariales, tales como CONCANACO SERVITUR, CONCAMIN, y COPARMEX, que informaran si sus agremiados aprecian afectaciones en el tema objeto de la investigación. Asimismo, en ejercicio nuevamente de sus atribuciones de investigación, la **PRODECON** solicitó la colaboración de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV).

Ahora bien, sobre el tema en cuestión, la Procuraduría distingue los siguientes aspectos:

#### **ASEGURAMIENTO Y EMBARGO PRECAUTORIOS**

El aseguramiento precautorio, de conformidad con lo previsto en el artículo 40, fracción III, en relación con el 145-A, del Código Fiscal de la Federación, procede cuando el contribuyente impida, obstaculice o se oponga al ejercicio de las facultades de fiscalización de las autoridades. Así, “...el aseguramiento de bienes es una medida provisional basada en la exigencia de velar por el interés público, (...) pues garantiza que el contribuyente no se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, o que el procedimiento administrativo de visita domiciliaria no pueda comenzar por haber desaparecido el contribuyente o por ignorarse su domicilio...”<sup>7</sup>

Por su parte, el embargo precautorio, se encuentra previsto en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación y procede en los casos en que el crédito fiscal no sea exigible, pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en ejercicio de sus facultades y a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. Es decir, el embargo precautorio tiene por objeto asegurar el cobro de una deuda tributaria aun antes de que se convierta en exigible.

La problemática detectada por la **PRODECON** en este aspecto, consiste en lo siguiente:

- ❶ *Falta de elementos para determinar que el contribuyente se ubicó en el supuesto contemplado en el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación.*- En muchos de los casos conocidos por la **PRODECON**, se advirtió que la autoridad fiscal al levantar el aseguramiento de bienes, no cuenta con los elementos que permitan establecer fehacientemente la actualización del hecho consistente en que el contribuyente había obstaculizado o se habría opuesto al inicio o desarrollo de las facultades de fiscalización.
- ❷ *Indefinición de los conceptos “peligro inminente” o de “riesgo inminente” en la norma fiscal.*- Dichos conceptos se establecen como prerequisites para el ejercicio de las facultades consistentes en el aseguramiento y embargo precautorio de bienes (artículos 145 y 145-A, fracción II, del Código Fiscal de la Federación); sin embargo, la norma fiscal no regula expresamente, cómo es que la autoridad debe calificar la existencia del “peligro inminente” o del “riesgo inminente”. Tales conceptos establecen supuestos tan amplios que resulta necesaria su delimitación, ya que al carecer de parámetros, se abre la puerta a que la autoridad decida discrecional e incluso arbitrariamente, si la situación del contribuyente se ubica ante dichas hipótesis.

La ausencia de definiciones que permitan fijar los límites de dichos supuestos genera un escenario de inseguridad jurídica para los contribuyentes, al ser la autoridad fiscal la que de manera unilateral define el peligro o riesgo que autoriza el embargo.

<sup>7</sup> Tesis Aislada 1ª. XXII/2010, emitida por la Primera Sala de la SCJN, en la novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXXI, p. 116, correspondiente al mes de febrero de 2010 y en cuyo rubro señala: “EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. ES UNA INSTITUCIÓN DIFERENTE DEL ASEGURAMIENTO DE BIENES (INTERPRETACIÓN DEL MODIFICADO ARTÍCULO 145 Y DEL VIGENTE ARTÍCULO 145-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN)”.

❶ *La autoridad fiscal utiliza el aseguramiento precautorio como un mecanismo para garantizar futuros e inciertos créditos fiscales.*- Al permitirse la traba del aseguramiento respecto de un crédito fiscal cuyo monto aun no ha sido determinado y cuyo ejercicio no está previsto en ley, se está violentando lo previsto en el artículo 16 de la Constitución federal.

Este tipo de prácticas, inclusive, ya han sido consideradas como violatorias de derechos fundamentales por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tomando en cuenta que el aseguramiento de bienes se estableció legalmente buscando la consecución de fines muy diversos a aquéllos que persiguen tanto el embargo precautorio, como el embargo que se desarrolla dentro del procedimiento administrativo de ejecución.<sup>8</sup>

#### EMBARGO COMO MEDIO DE PAGO

El embargo como medio de pago de créditos fiscales es procedente, de conformidad con el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, cuando el débito fiscal es exigible, su pago fue requerido y no se acredita que éste se efectuó.

Al respecto, la Procuraduría ha detectado las siguientes problemáticas:

❶ *Derecho a señalar los bienes a embargar.*- El Código Fiscal de la Federación prevé la posibilidad de garantizar o pagar el crédito con el embargo de bienes propiedad de los contribuyentes, siguiendo el orden previsto en el artículo 155 del citado Código, que dispone que la persona con quien se entienda la diligencia tendrá derecho a señalar los bienes sobre los que el embargo se debe trabar. No obstante, la autoridad llega a inmovilizar las cuentas bancarias de los contribuyentes sin darles la posibilidad de este señalamiento, es más, embarga las cuentas de manera directa sin hacerlo de su conocimiento previo, cuando el crédito ya es exigible.

❶ *Garantía de audiencia.*- La Procuraduría ha observado que en ocasiones el embargo de cuentas bancarias dentro del procedimiento administrativo de ejecución viene ordenado desde la oficina ejecutora, sin que previamente se le notifique el referido embargo al contribuyente. En muchas ocasiones, éste tiene conocimiento del mismo hasta que acude a su banco y se encuentra con que la totalidad de sus cuentas han sido inmovilizadas, haciendo nugatorio el derecho establecido en el artículo 155 del CFF, en el sentido de que “la persona con la que se entienda la diligencia de embargo tendrá derecho a señalar los bienes en que éste se debe trabar”.

De esta forma, el contribuyente no tiene garantía de audiencia para señalar los bienes a embargar, lo cual puede resultar gravoso cuando la autoridad procede finalmente al cobro directo y automático del crédito fiscal firme con cargo al embargo practicado, de conformidad con en el artículo 156-Ter, fracción I, del Código Fiscal de la Federación.

En este contexto, debe apreciarse que, si se otorgara la garantía de audiencia, ello bien podría tener como consecuencia la posibilidad de evitar el embargo y posterior cobro a cargo de los recursos depositados en dichas cuentas, pues a través de dicha práctica se están afectando los medios financieros de los contribuyentes provocando el estancamiento y la parálisis en su economía doméstica y/o empresarial.

Es importante destacar que el congelamiento de cuentas bancarias del contribuyente es una práctica que está prevista en la ley como excepcional, al ser una medida delicada que potencialmente puede dañar la economía del causante.

Por otra parte, la Procuraduría también ha detectado que de manera general el problema relativo al embargo en las cuentas bancarias de los contribuyentes implica diversas prácticas que afectan a éstos últimos, las que a continuación se enlistan:

❶ *Inmovilización de la totalidad de los recursos en las cuentas bancarias.*- El hecho de que la autoridad fiscal solicite el congelamiento de las cuentas bancarias, sin especificar el monto o el importe que se embargará de dichas cuentas, se considera que puede constituirse en una práctica que violenta los principios de legalidad y seguridad jurídica de los contribuyentes.

<sup>8</sup> Tesis jurisprudencial 2a./J. 139/2008, emitida en la novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXVIII, correspondiente al mes de octubre de 2008, página 440, y en cuyo rubro se señala: “ASEGURAMIENTO DE LA CONTABILIDAD CUANDO EL CONTRIBUYENTE SE NIEGA A PROPORCIONAR LA QUE ACREDITE EL CUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES FISCALES. EL ARTÍCULO 145-A, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ADICIONADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 28 DE JUNIO DE 2006, NO VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA”.



“...es criterio de este organismo descentralizado que la facultad materia de análisis, sobre todo en tratándose del aseguramiento y embargo precautorios, debe ejercerse con reserva”.

Resulta particularmente relevante, que la **PRODECON** ha detectado que la inmovilización de las cuentas bancarias se está llevando a cabo sobre la totalidad de los recursos con los que cuenta el contribuyente en las referidas cuentas, no obstante el monto al cual ascienda el cobro del adeudo, cuando este ya ha sido determinado.

Con ello se pasa por alto la necesidad –no solo idoneidad- de que el contribuyente cuente con recursos suficientes para cubrir los requerimientos básicos de los individuos involucrados en el objetivo de la empresa, así como para cubrir los compromisos empresariales con los que cuenta, sea que se trate del pago de nómina, a proveedores o a otros acreedores, los que, inclusive, podrían contar con derechos preferentes a los de la autoridad fiscal federal.

La práctica descrita en líneas anteriores, no parece estar justificada, pues en algunos casos podría bastar que se ordene el congelamiento únicamente de un monto o un porcentaje de lo depositado. Tampoco parece justificarse la inexistencia de parámetros que permitan que el congelamiento de recursos bancarios no se lleve a cabo de manera absoluta y sin separar un monto o porcentaje que permita al contribuyente atender a los requerimientos personales o empresariales con los que cuente.

Sobre este tema, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha propugnado por la necesidad de que el ejercicio del aseguramiento precautorio se de en un marco de justificación y proporcionalidad a los casos que ameriten su aplicación, al sostener que “(...) la medida preventiva sería acorde con el principio de seguridad jurídica porque existe proporcionalidad y coherencia con el objeto, pues mediante el aseguramiento puede descubrirse el estado fiscal del sujeto obligado, permitirse el funcionamiento de la negociación, y no parece necesario para cumplir con el propósito, inmovilizar el resto de los bienes de una empresa, como inmuebles, cuentas bancarias, depósitos o valores, porque no hay seguridad que determine correctamente su situación fiscal sino simular un mecanismo de garantía para futuros créditos fiscales”.<sup>9</sup>

<sup>9</sup> Tesis Aislada 1ª. XXII/2010, emitida por la Primera Sala de la SCJN, en la novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXXI, p. 116, correspondiente al mes de febrero de 2010 y en cuyo rubro señala: “EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. ES UNA INSTITUCIÓN DIFERENTE DEL ASEGURAMIENTO DE BIENES (INTERPRETACIÓN DEL MODIFI-

En diversa tesis jurisprudencial, la Corte afirmó que dicho aseguramiento “(...) como elemento esencial de la medida provisional fiscal, permite el funcionamiento de la empresa, pues no es necesario asegurar, aun de forma preventiva, la negociación o el resto de los bienes como inmuebles, cuentas bancarias, depósitos o valores, porque estos elementos mercantiles no son los idóneos para determinar la situación fiscal del contribuyente, más bien simularía un mecanismo de garantía para futuros créditos fiscales, cuyas prácticas han sido declaradas inconstitucionales por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, distorsionándose el bien jurídico que con la medida se pretende salvaguardar, a saber, el cumplimiento de las obligaciones tributarias relativas”.<sup>10</sup>

❶ *Graves consecuencias económicas para los contribuyentes que sufren el embargo de sus cuentas bancarias.-* Al llevar a cabo los embargos en cuentas bancarias en forma total, se impide que los contribuyentes continúen operando, paralizando la generación de empleo, inhibiendo la inversión productiva y provocando la extinción de empresas.

Atendiendo a que los recursos financieros de los contribuyentes son, sin duda, imprescindibles para la realización de sus actividades, las autoridades fiscales deben actuar tratando de causar la menor afectación posible, pues al impedirle al contribuyente disponer de sus activos financieros, se pueden originar graves consecuencias, como el incumplimiento de las obligaciones contraídas por los contribuyentes, que resultan fundamentales para su actividad.

Es importante destacar que incluso la autoridad tiene la obligación, de llevar a cabo sus actuaciones en la forma que le resulte menos onerosa para el contribuyente, de conformidad con el artículo 2, fracción IX, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

CADO ARTÍCULO 145 Y DEL VIGENTE ARTÍCULO 145-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”.

<sup>10</sup> Tesis de Jurisprudencia 2ª/J. 139/2008, emitida la Segunda Sala de la SCJN, en la novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXVIII, p. 110, correspondiente al mes de octubre de 2008 y en cuyo rubro señala: “ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. EL ARTÍCULO 145-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 28 DE JUNIO DE 2006, NO DEBE UTILIZARSE COMO MECANISMO DE GARANTÍA PARA FUTUROS CRÉDITOS FISCALES”.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el aseguramiento precautorio es viable siempre que se cuide que tal medida provisional no obstaculice o impida el funcionamiento de la negociación, y que en el ejercicio de dicha facultad, las autoridades administrativas limiten su actuar dentro del marco que corresponda para que la afectación a la esfera jurídica de los gobernados esté justificada y no se considere arbitraria.

🌀 *Retardo en el levantamiento del embargo.* - La Procuraduría ha detectado que la falta de reglamentación del procedimiento que la autoridad debe seguir para levantar el embargo de las cuentas bancarias del contribuyente provoca el retardo de dicho procedimiento, no obstante que el contribuyente ha pagado o garantizado el interés fiscal, lo que incrementa los daños y perjuicios que se ocasionan en la economía del pagador de impuestos.

En conclusión, es criterio de este organismo descentralizado que la facultad materia de análisis, sobre todo en tratándose del aseguramiento y embargo precautorios, debe ejercerse con reserva.

Efectivamente, no es recomendable someter a los contribuyentes a una práctica tan severa en forma indiscriminada, pues ello podría originar afectaciones trascendentales para su empresa o actividad económica. En este tenor, el ejercicio de la medida provisional consistente en el aseguramiento o embargo precautorio, a través de la inmovilización de las cuentas bancarias de los contribuyentes, debe ejercerse por la autoridad fiscal, de manera fundada y motivada, respetando el mandato constitucional y acotando su actuación dentro del marco que corresponda, procurando no impedir ni obstaculizar el funcionamiento de la negociación, por la importancia que tiene la conservación de las fuentes económicas y la actividad productiva.

Finalmente, es importante destacar que, a la fecha del presente informe, la Procuraduría no ha concluido aún con el procedimiento de investigación de este problema sistémico. Dentro del ejercicio de sus facultades, la **PRODECON** puede emitir una Recomendación pública no vinculatoria a las autoridades involucradas, indicándoles las medidas preventivas y correctivas que deberán tomar. Es de desearse, sin embargo, que a través de una actuación y colaboración conjunta con la Procuraduría, las propias autoridades propongan y acepten los lineamientos o normatividad interna adecuada a que debe someterse el ejer-

cio de estas importantes facultades.

No debe perderse de vista, que lo que interesa al país, no es sólo la recaudación a ultranza, sino una recaudación sustentable, es decir, que parta del reconocimiento y respeto de los derechos fundamentales de los gobernados que pagan sus impuestos y contribuyen al gasto público y al desarrollo nacional. Medidas de dureza extrema pueden afectar gravemente las propias fuentes económicas que sostienen esa recaudación.

### DEDUCCIÓN DE GASTOS ESTRUCTURALES

Otro tema de relevancia del que ha conocido esta Procuraduría, lo constituye la problemática planteada por sectores de contribuyentes en relación con la deducción de gastos para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), los cuales son considerados por los contribuyentes, sociedades dedicadas a actividad empresarial, como necesarios y estrictamente indispensables para lograr su objeto.

Se ha advertido que las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de fiscalización rechazan deducciones que los contribuyentes han considerado como necesarias y estrictamente indispensables para lograr su objeto. Asimismo, la **PRODECON** tuvo conocimiento de que en la generalidad de los casos que conoció se trata de contribuyentes dictaminados para efectos fiscales y que invariablemente los gastos deducidos fueron validados por la opinión del contador público registrado.

Dentro de estos procedimientos de investigación, la Procuraduría pudo conocer que el problema arranca desde el manejo corporativo, ya que empresas de un mismo sector en muchas ocasiones no están dando un tratamiento uniforme, ni mercadológica ni contablemente, a los gastos que realizan para la venta de sus productos o prestación de sus servicios. De igual manera, tampoco existe uniformidad de criterios por parte de la contaduría pública para clasificar ciertos gastos en la contabilidad de la empresa, al menos en la experiencia de este organismo.

En efecto, los postulados normativos que podrían verse afectados son de carácter básico y esencial, no sólo en la mecánica y lógica del impuesto sobre la renta, sino inclusive en el contexto constitucional en el que descansa este gravamen, como lo es el que los gastos necesarios e indispensables para generar el ingreso, deben ser deducibles, a fin de que el tributo resultante pese sobre la renta neta

*“...las autoridades deben observar y garantizar, al resolver las solicitudes de condonación, los derechos constitucionales de legalidad e igualdad y proceder conforme a la interpretación pro-persona establecida en el artículo 1° constitucional que atiende a buscar el mayor beneficio a los gobernados”.*

de los causantes y pueda hacer costea la operación del negocio para el contribuyente.

Actualmente la Procuraduría ha iniciado diversos procedimientos para atender esta problemática.

### CONDONACIÓN DE MULTAS

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en ejercicio de sus facultades detectó posibles violaciones a los derechos de los contribuyentes en materia de condonación, en específico de la prevista en el artículo 74 del CFF. Sobre este tema resultan emblemáticos dos casos que se presentaron ante esta Procuraduría y que derivaron en las Recomendaciones públicas números 3 y 4 de 2011.

La **PRODECON** advirtió que las autoridades fiscales que niegan la condonación lo hacen al amparo de su facultad discrecional como único argumento genérico. En efecto, a través del análisis de éstos casos, se pudo conocer que la autoridad fiscal ejerce de una manera por demás restrictiva la facultad de condonación de multas, haciendo casi nugatorio lo previsto por ese ordenamiento y prácticamente imposible que el contribuyente obtenga ese beneficio o que conozca las bases o criterios conforme a los cuales la autoridad pudiere concedérselo.

Y es que, al actuar así, las autoridades no atienden al sentido de su facultad discrecional, pues es el propio artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, el que textualmente dispone que para acordar sobre la condonación, deberá apreciar “...discrecionalmente las circunstancias del asunto y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción”.

La apreciación discrecional que la autoridad puede realizar, debe necesariamente regirse, entonces, por una interpretación garantista, que es además la que expresamente mandata el nuevo artículo 1° constitucional.

En este orden de ideas, la autoridad tiene la obligación de resolver las solicitudes de condonación que se le presenten, a la luz de los derechos constitucionales de fundamentación, motivación, congruencia y exhaustividad, pero también debe hacerlo observando lo establecido por

el principio de igualdad consagrado en el artículo 1°, último párrafo, de nuestra Constitución federal ya que si bien el perdón es una gratuidad de la autoridad administrativa, ello no excluye, como se ha visto, que en un régimen constitucional, necesariamente deban respetarse los derechos fundamentales y garantías individuales.

Otro tema trascendental es el respeto a los derechos constitucionales de equidad e igualdad, por ello la PRODECON ha considerado que la autoridad fiscal está obligada a dar el mismo tratamiento a los contribuyentes que se encuentran en situaciones análogas y soliciten la condonación de la multa que se les impuso. Si el gobernado no conoce ni puede establecer porqué un contribuyente, en circunstancias análogas o incluso básicamente idénticas a las suyas, obtiene la condonación de una multa que a él le es negada, se genera una percepción de inequidad o trato desigualitario, en esencia violatorio de las máximas constitucionales.

Cabe destacar que la transparencia gubernamental es el medio de control con que cuentan los gobernados para cerciorarse de que las autoridades proceden conforme a derecho, cumpliendo con las leyes y con las regulaciones que resulten aplicables.

La Procuraduría considera que esta percepción de inequidad generada en el contribuyente solo podrá superarse si el Servicio de Administración Tributaria da a conocer los criterios o lineamientos generales con base en los cuales aprecia las circunstancias de los casos específicos que se le plantean en materia de condonación.

Por tanto, es opinión de esta Procuraduría que las autoridades deben observar y garantizar, al resolver las solicitudes de condonación, los derechos constitucionales de legalidad e igualdad y proceder conforme a la interpretación pro-persona establecida en el artículo 1° constitucional que atiende a buscar el mayor beneficio a los gobernados.

### PROPUGNANDO POR EL RECONOCIMIENTO DEL DERECHO AL “MÍNIMO VITAL” EN MATERIA FISCAL

Uno de los objetivos primordiales de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es propugnar por el respeto efectivo de los derechos fundamentales de los contribu-



“¿Qué protección puede ser válida para los gobernados cuando el Estado no les reconoce su derecho a que una parte mínima de su patrimonio esté excluida de cualquier descuento público o imposición fiscal?”

yentes, entre los cuales ha adquirido especial importancia, el denominado derecho al “mínimo vital”, que encuentra respaldo en diversos tratados internacionales de los que México es parte.

En efecto, en el contexto humanista actual, que en nuestro país adquiere su clímax con la reforma constitucional del pasado 10 de junio de 2011, se impone una nueva y directa obligación a todas las autoridades del Estado: promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos previstos en la Constitución Federal y en los tratados internacionales en los que México sea parte, favoreciendo en todo tiempo la protección más amplia al gobernado. Ahora bien, cabe reflexionar ¿Qué protección puede ser válida para los gobernados cuando el Estado no les reconoce su derecho a que una parte mínima de su patrimonio esté excluida de cualquier descuento público o imposición fiscal?

El principio del mínimo vital constituye, así, un derecho y una garantía fundados en la dignidad humana que obliga al Estado a reconocer, proteger y fomentar un patrimonio mínimo que satisfaga las exigencias más elementales de toda persona (vestido, vivienda, trabajo, salud —incluyendo prevención de enfermedades y rehabilitación—, transporte, educación, cultura, así como un medio ambiente sano y sustentable), mientras que en lo estrictamente fiscal se presenta como una barrera al legislador, a fin de que limite el ejercicio de la potestad tributaria atendiendo a la potencialidad de cada persona para contribuir, para lo cual se debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, según sea el caso, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de dicha persona, el cual no puede ser trastocado por el legislador al momento de fijar una contribución o tributo, es decir, no está legitimada constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable.<sup>11</sup>

Cabe mencionar que el máximo tribunal de nuestro país, ha determinado que el mínimo vital es una garantía de la que gozan todas las personas físicas, y que la exclusión de la imposición al mínimo vital permite cumplir con el principio de generalidad, al posibilitar que todas las personas contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos, excepto aquellas que, al no contar con un nivel económico mínimo, deben quedar al margen de la imposición.

Lo anterior se considera un gran avance en el reconocimiento de este derecho fundamental a favor de los contribuyentes, no obstante, en opinión de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, el pronunciamiento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es apenas un primer paso. Es así porque la Corte en los precedentes respectivos limitó su pronunciamiento a la revisión de los mecanismos existentes en la Ley de Impuesto sobre la Renta y otros ordenamientos; “...sin tomar en cuenta que la afectación a los derechos de los contribuyentes puede derivar no solo de lo que la Ley establece, sino también de lo que no dice, como en el caso sucede, al no contemplarse mecanismos que de manera específica posibiliten que los contribuyentes puedan contar con un patrimonio mínimo que pueda quedar excluido de la carga fiscal, no como prebenda o concesión graciosa, sino porque los recursos respectivos resultan necesarios para subsistir y llevar una vida digna y decorosa, tanto para el propio contribuyente, como para las personas que dependen económicamente de él. Lo anterior constituye el derecho fundamental por excelencia de las personas...”<sup>12</sup>

En otras palabras, la Procuraduría estima que no basta con apreciar de manera generalizada, como lo determinó la Corte, que el mínimo vital se cumple con los ingresos exentos, deducciones y prerrogativas propios de los diversos regímenes fiscales, sino que debiera consagrarse como un derecho a través de las exenciones o deducciones generales respectivas que respetan los montos mínimos que requieren los sujetos para su subsistencia, sin reparar en el régimen particular de tributación o en el monto de los ingresos que se obtengan.

<sup>11</sup> Así lo ha sostenido la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las Tesis: a) Tesis: 1a. X/2009, Registro No. 168160, Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIX, Enero de 2009, Página: 547; b) Tesis: 1a. XCVIII/2007, Registro No. 172546, Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Mayo de 2007, Página: 792; y c) Tesis: 1a. XCVII/2007, Registro No. 172545, Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Mayo de 2007, Página: 793.

<sup>12</sup> Sobre el tema véase: “Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente”. Número II, *Principales problemas de los contribuyentes en el acceso a la justicia fiscal*, p. 11, México, 2012.

En relación con este derecho fundamental de los contribuyentes, la Procuraduría ha promovido varios juicios de amparo indirecto, por considerar que en el régimen de intereses el legislador fue omiso en establecer los mecanismos necesarios para garantizar el principio fundamental del mínimo vital. Este es el caso de aquellas personas físicas cuya única fuente de ingresos son intereses reales que resultan inferiores a \$100,000.00 en un año de calendario y cuyas retenciones son consideradas como pago definitivo (artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta), razón por la que no se les está permitiendo presentar declaración anual para hacer valer otras deducciones o acreditamientos (ni siquiera el ajuste por inflación propio del cálculo de los intereses reales), no obstante que la ley tampoco les otorga alguna exención, tratamiento favorable, distribución de recursos, asignación directa o subsidio, que les permita asegurar un patrimonio que satisfaga las exigencias más elementales de toda persona.

### LAS RECOMENDACIONES DE LA PRODECON

Otras experiencias obtenidas desde que entró en funciones la **PRODECON**, y que permiten ilustrar la situación que guardan los derechos de los contribuyentes, sin duda la constituyen los casos que motivaron cada una de las seis Recomendaciones públicas no vinculatorias dirigidas a las autoridades fiscales federales.

Las experiencias que se rescatan de los casos que motivaron la emisión de las Recomendaciones a que se hace mención, consisten en lo siguiente:

#### a) Garantía del interés fiscal para suspender el PAE: ¿Cuándo se considera legalmente ofrecida?

Éste tema fue analizado por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en el expediente de queja que derivó en la Recomendación 1/2011, de la que podemos extraer las siguientes experiencias a efecto de construir el panorama tributario desde la perspectiva de la **PRODECON**.

En principio, se determinó que en ese asunto la autoridad fiscal responsable actuó de forma ilegal y en transgresión de los derechos de la contribuyente quejosa, al llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución (PAE), mediante el embargo de las cuentas bancarias de la contribuyente, no obstante la suspensión concedida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA) y que ya se había garantizado el interés fiscal de la Federación.

Resulta relevante en el caso que se aborda, que para determinar la suspensión del PAE, la autoridad ejecutora no puede privilegiar razones secundarias como las que invocó la responsable, consistentes en que la garantía del interés fiscal fue exhibida ante una autoridad diversa a la exactora -pero que finalmente forma parte de la misma autoridad administrativa-, dado que existe la obligación entre autoridades de la misma administración, de que la autoridad que reciba un asunto que no sea de su competencia, remita el escrito de que se trate a la competente.

Por lo que tal argumento no constituye justificación válida para no suspender el PAE, sobre todo si la autoridad ejecutora reconoce tener conocimiento de la exhibición de la póliza de fianza ante diversa autoridad, como aconteció en el caso concreto planteado ante la **PRODECON**, por lo que en estos supuestos evidentemente la autoridad fiscal ejecutora se encuentra obligada a suspender el procedimiento administrativo de ejecución, o en su caso, resolver y notificar al contribuyente sobre la admisión o rechazo de la garantía ofrecida y en su caso los requisitos adicionales a fin de que puedan ser cumplidos por el interesado.

La conducta de la autoridad fiscal considerada inadecuada en la Recomendación que se comenta, resulta lesiva de los derechos de los contribuyentes, y es conveniente erradicarla ya que, como sucedió en el asunto en cuestión, la autoridad fiscal al hacer caso omiso de la póliza de fianza exhibida para garantizar el interés fiscal y obtener la suspensión del PAE, procedió a embargar la negociación y ordenar la inmovilización de los depósitos bancarios de las cuentas del contribuyente, lo cual lo imposibilitó para disponer de los recursos económicos necesarios para llevar a cabo sus actividades.

En conciencia de lo anterior, la autoridad responsable aceptó la Recomendación formulada por esta Procuraduría lo que amerita un especial reconocimiento de este organismo.

Solo resta por señalar en este tema que precisamente en el procedimiento de análisis de problema sistémico relativo a embargo en cuentas bancarias, se está trabajando con las autoridades del Servicio de Administración Tributaria en el tema de sustitución de garantías para levantar los embargos en caso de créditos exigibles que están siendo impugnados por los contribuyentes. Las autoridades del SAT han manifestado en mesas de trabajo su preocupa-



ción, ya que advierten que los pagadores de impuestos no conocen la exigencia legal de garantizar los créditos fiscales cuando se convierten en exigibles. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente coincide necesariamente con este enfoque, ya que una de sus tareas de mayor relevancia es la creación y difusión de una nueva cultura tributaria.

**b) Caducidad:** También debe regir respecto de las amortizaciones de créditos hipotecarios. Los gobernados, proporcionalmente a su carga obligacional, deben gozar de todos los derechos establecidos en las leyes fiscales.

La Recomendación 2/2011, derivó de la queja presentada en contra de dos créditos fiscales determinados a un contribuyente por la omisión de aportaciones y amortizaciones patronales al INFONAVIT, por bimestres del año 2005. El contribuyente quejoso consideró que había operado la caducidad de las facultades del Instituto para determinarlos.

La Procuraduría estimó que la caducidad efectivamente se había producido en ambos supuestos (aportaciones y amortizaciones patronales), pues la autoridad, de conformidad con el artículo 30 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores cuenta con un plazo de 5 años para determinar las aportaciones omitidas por parte de los contribuyentes.

Ahora bien, de conformidad con el nuevo mandato del artículo 1° constitucional, de acuerdo con la interpretación pro persona y los principios de universalidad y progresividad se deben conceder al pagador de contribuciones, los mismos derechos y garantías que establece la ley tanto en los créditos por concepto de aportaciones patronales al Fondo, como respecto de las amortizaciones de créditos hipotecarios por adquisición de vivienda.



En este sentido, la Recomendación fue emitida proponiendo a la autoridad fiscal responsable que determinara la caducidad de ambos cobros, ya se valoró que, si ya los sujetos de las aportaciones de seguridad social tienen derecho a la liberación de sus obligaciones por la caducidad, los principios de universalidad y progresividad constitucional mandatan extender esa protección a otros créditos como son las amortizaciones, especialmente cuando para su determinación y cobro se utilizan las mismas normas de carácter fiscal que para las aportaciones patronales.

De razonarse al contrario, prácticamente se haría nugatoria una de las figuras fundamentales que las leyes establecen en beneficio de las personas, y que es la liberación de obligaciones por el simple transcurso del tiempo.

La **PRODECON** se pronuncia de esta manera porque en los casos en que a los gobernados se les sujete a procedimientos de carácter tributario o fiscal para la determinación y cobro de enteros, no sólo sea la carga obligacional, prevista en las leyes fiscales, la que incida sobre ellos sino todos los derechos y prerrogativas establecidos en los propios procedimientos.

**c) Condonación de multas:** negativa emitida sin la debida motivación.

Este tema se desprende de las Recomendaciones 3/2011 y 4/2011, casos en los que, las contribuyentes quejasas solicitaron la condonación de multas impuestas por conceptos tales como el incumplimiento en la presentación oportuna de declaraciones informativas mensuales de diversos gravámenes.

Las autoridades involucradas al dar contestación a las solicitudes de condonación, resolvieron en sentido negativo, aduciendo razones genéricas, pero sin atender a las circunstancias del caso concreto, ni mucho menos a los motivos de las autoridades sancionadoras, incumpliendo así con el texto expreso del artículo 74 del Código Fiscal de la Federación.

Cabe resaltar que los casos que motivaron las Recomendaciones 3 y 4 de 2011, merecían un estudio real de las circunstancias que los rodeaban, pues de haberse efectuado dicho análisis, ello invariablemente habría llevado a la concesión de la condonación solicitada, toda vez que en el primer caso la solicitante de la condonación es una señora de 74 años, con

*“No puede desconocerse que en un país como México, donde existe un sector creciente de economía informal, los ciudadanos y ciudadanas que pese a su precario estado económico o incluso a su edad avanzada, hacen un esfuerzo cotidiano por cumplir con las leyes de la patria a la que pertenecen, deben ser reconocidos, lo que implica entenderlos en su condición esencial de personas humanas...”*

problemas de salud, pensionada,<sup>13</sup> sin trabajo (más que uno esporádico de comisionista), que carece de un contador que la auxilie para la presentación de sus declaraciones y de los recursos suficientes para contratarlo, pero que había tenido la intención cívica de regularizar su situación acudiendo hasta en dos ocasiones ante las autoridades a las que presentó un escrito sencillo donde exponía su situación particular y pedía la condonación de las multas; hasta que entró en funciones la **PRODECON** y acudió a nuestras oficinas con el mismo problema.

No puede desconocerse que en un país como México, donde existe un sector creciente de economía informal, los ciudadanos y ciudadanas que pese a su precario estado económico o incluso a su edad avanzada, hacen un esfuerzo cotidiano por cumplir con las leyes de la patria a la que pertenecen, deben ser reconocidos, lo que implica entenderlos en su condición esencial de personas humanas, que es precisamente lo que mandata el nuevo paradigma constitucional. Cuando los órganos del Estado resultan incapaces para tener sensibilidad ante temas tan delicados y esgrimen simplemente su facultad discrecional para negar a raja tabla y sin mayor motivación el perdón de la multa a una ciudadana de tales características, es evidente que nos encontramos en presencia de una falla estructural de nuestro sistema tributario.

La segunda Recomendación, la 4/2011, se refiere a una persona moral cuyo objeto social preponderante es propiciar el mejoramiento integral de la calidad de vida de los trabajadores del campo y su familia, ya que se trata de una sociedad cooperativa de ahorro y crédito popular.

En este asunto, tampoco se tomaron en cuenta las circunstancias específicas del contribuyente (economía social) ya que las multas obedecían a la presentación extemporánea de varias declaraciones, las cuales aducía la cooperativa que por el monto muy reducido de sus ingresos (los cuales demostró) le había sido muy costoso poder implementar los instrumentos electrónicos y digitales requeridos para

el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, ya que son los mismos que los de cualquier institución financiera del sector comercial.

Cabe mencionar que esta sociedad cooperativa es de las pocas que están autorizada por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores para prestar el servicio, conforme a las disposiciones actualmente vigentes,<sup>14</sup> es decir, que se trata de una sociedad popular totalmente regularizada. Por ser una cooperativa, es evidente que sus recursos económicos están destinados no a un fin de lucro especulativo, sino primordialmente a cumplir con su objeto social, a más de que se ha regularizado totalmente.

Es de destacarse que en ambos casos la función de las multas impuestas por la presentación extemporánea de declaraciones provisionales, ya había sido rebasada, pues a la fecha de la solicitud de condonación, las contribuyentes ya habían regularizado sus obligaciones fiscales, enfatizando que su incumplimiento, tal como lo corroboró la Procuraduría, se debió a su imposibilidad económica y no a su deseo de infringir la norma.

Las sanciones, en materia tributaria, por incumplimiento de obligaciones formales menores (presentación extemporánea de provisionales), deben perseguir sobretudo el desaliento de las conductas irregulares más que la persecución implacable del infractor. Es ello y no otra cosa lo que abre la puerta a figuras como la condonación.

**d) Oposición, impedimento u obstáculo para efectos de la procedencia del aseguramiento precautorio, un supuesto que no lo constituye.**

Este tema fue motivo de la Recomendación 5/2011. Se presentó una queja en contra un acto consistente en el aseguramiento precautorio de las cuentas bancarias de un contribuyente, motivado en la supuesta obstaculización al desarrollo de la visita domiciliaria en relación con el levantamiento del acta final.

<sup>13</sup> Hechos que fueron verificados por la Procuraduría en ejercicio de sus facultades de investigación.

<sup>14</sup> Artículo Primero Transitorio de la Ley para Regular las Actividades de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 13 de agosto de 2009.

La naturaleza del aseguramiento precautorio, previsto en el artículo 40, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, responde a una medida de apremio, establecida con el fin de sancionar una conducta que impida o sea un obstáculo para el desarrollo de las facultades de fiscalización de las autoridades.

En el caso concreto, la autoridad fiscal responsable había determinado la obstaculización del desarrollo de la visita domiciliaria, en virtud de que acudió al domicilio del contribuyente a efecto de levantar el acta final y no lo encontró, por lo que procedió a imponer la medida de apremio consistente en el aseguramiento de las cuentas bancarias propiedad del contribuyente.

Sobre el caso, la Procuraduría consideró que la ausencia del contribuyente de su domicilio por un espacio de dos días al momento de la notificación del cierre del acta no puede considerarse suficiente para actualizar el supuesto previsto por el artículo 40, fracción III del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior es así, en virtud que existe un procedimiento a seguir en caso de que el contribuyente visitado no se encuentre en el levantamiento del acta final, en cuyo caso se debe proceder, de conformidad con el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, es decir, dejar citatorio para que el sujeto obligado se constituya al día siguiente para llevar a cabo el cierre de la visita domiciliaria, y en el supuesto que el contribuyente no se presente, la autoridad entenderá la diligencia con quien estuviera en el local.

Es menester señalar que la Procuraduría se ha manifestado en el sentido de maximizar la verificación de los controles y contar con lineamientos generales para normar las actuaciones de las diversas unidades administrativas del SAT y de los organismos fiscales autónomos, que practican estos actos, ponderando la utilización de la medida extrema (inmovilización de cuentas) y circunscribiéndola de manera estricta a los casos que la ley prevé.

**e) La determinación rigorista de créditos fiscales con base en la sola omisión de requisitos formales, es violatoria de los derechos del contribuyente.**

El tema en cuestión deriva de la Recomendación 6/2011 de esta Procuraduría. El acto de autoridad reclamado fue parte de un procedimiento de fiscalización, en el que se concluyó que la contribuyente estaba obligada al pago de

derechos sobre aguas nacionales, teniendo como único motivo el no contar con el “certificado de aprovechamiento de aguas interiores salobres”, previsto en el artículo 224, fracción VI, de la Ley Federal de Derechos.

La hipótesis de causación del pago de los derechos federales antes mencionados, así como de cualquier otra contribución, no debe basarse exclusivamente en la falta de un requisito formal, como lo es el “certificado de aprovechamiento de aguas nacionales salobres”, ya que no debe permitirse que se sostengan cargas fiscales sin valorar los elementos subjetivos del contribuyente en cuestión.

Efectivamente, la **PRODECON** quiere ponderar que en virtud del principio de interpretación pro-persona, mandado por el nuevo texto del artículo 1° constitucional, cuando el único fundamento con que cuenta la autoridad para llegar a requerir el cobro de derechos es la sola falta de un requisito formal, es recomendable que la autoridad atienda a la hipótesis gravada y a si la misma fue actualizada o no por el contribuyente y no que le dé a la omisión de un requisito formal el efecto de una presuntiva no establecida por la Ley, generando en consecuencia la pérdida del derecho.



**Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**

**Insurgentes Sur 954**  
Nueva Sede de tus Derechos como Pagador de Impuestos

**Prodecon**  
PROTEGE • DEFENDE • OBSERVA

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

The background features a large, stylized number '5' in a bold, olive-green font. The '5' is positioned in the center of the page, overlapping a light gray circular band. To the right of the '5', a dotted purple line extends horizontally and then vertically downwards, pointing towards the title text below. The overall design is clean and modern, with a focus on the number '5' and the title text.

**5**

**Áreas de Trabajo para Fortalecer  
los Derechos de los Contribuyentes**

**Recomendaciones generales**



*“Estas experiencias nos permiten comenzar a formular indicaciones y propuestas que de ser acogidas por los destinatarios, autoridades y legisladores, podrán redundar en beneficio de un sistema impositivo y recaudatorio más justo y equitativo...”*

## RECOMENDACIONES GENERALES

A pesar de que a la fecha de este informe, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente sólo cuenta con seis meses de operación, no puede negarse que ha empezado a adquirir experiencias invaluable, ya que los ángulos y enfoques con que está abordando la problemática de los que pagan impuestos, emergen de las particulares facultades que conforman su naturaleza jurídica, inédita en el sistema tributario mexicano.

**PRODECON**, por sus siglas, ha asumido como lema: “Protege, Defiende, Observa”, y se empieza a constituir así, en ese interlocutor imparcial, que escucha, atiende, aconseja y asesora, en un marco único de confianza al pagador de impuestos en apuros.



Observa

Efectivamente, nuestras experiencias nos han permitido conocer las situaciones, problemáticas y aristas que presenta el sistema tributario, desde la óptica planteada por los contribuyentes. Estas experiencias nos permiten comenzar a formular indicaciones y propuestas que de ser acogidas por los destinatarios, autoridades y legisladores, podrán redundar en beneficio de un sistema impositivo y recaudatorio más justo y equitativo, pero también más sólido, ya que la recaudación sólo puede sustentarse a largo plazo en el respeto y reconocimiento de la dignidad de los ciudadanos y ciudadanas que aportan al desarrollo del país y a la redistribución del ingreso, con sus contribuciones.

Por lo tanto, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente recomienda:

### Declaración Informativa de Operaciones con Terceros (DIOT): necesidad de algunos ajustes

Como quedó expuesto en el presente Informe, se presentan una serie de irregularidades y problemáticas relacionadas con las obligaciones de los contribuyentes de presentar declaraciones mensuales informativas de sus operaciones con terceros para efectos del IVA.

La existencia de algunas irregularidades en la práctica administrativa, tales como la imposición de multas en casos que se advirtieron improcedentes, falta de su debida notificación, fallas en los sistemas informáticos para la presentación de las declaraciones en comento, requerimientos excesivos y, en algunos casos, incomprensibles al llenar el formato de la declaración; son algunos de los conflictos que la **PRODECON** detectó con las declaraciones informativas.



Protege



Defiende

Esta Procuraduría considera que la morosidad que advierte en la presentación de las DIOT, deviene de lo complicado que es para los contribuyentes, personas físicas comunes y corrientes, satisfacer el gran entramado de obligaciones que se les impone, máxime que la **PRODECON** se ha encontrado con vicios de legalidad en los requerimientos y en las resoluciones sancionadoras, lo que desalienta aún más el cumplimiento de este tipo de obligaciones estrictamente formales.

Además, la maximización de obligaciones y declaraciones para los contribuyentes, incide directamente en perjuicio del propio sistema tributario y de la recaudación, pues a la persona física le sigue resultando más barato el costo de estar fuera del sistema y no ve incentivos para entrar a la formalidad.

Es por ello que ésta Procuraduría recomienda adecuar el actual esquema de presentación de declaraciones informativas de operaciones con terceros, a fin que éste coincida con el principio de economía en materia tributaria, es decir, que se dote de sencillez y eficiencia a los procedimientos, formatos y sistemas informativos relativos a las declaraciones correspondientes, lo cual fomentará el efectivo cumplimiento de la obligación a cargo. Las autoridades fiscales federales deben cuidar en todo momento el respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes, sobre todo por lo que se refiere a la notificación de las resoluciones por medio de las cuales se imponen las multas a las que hemos hecho referencia.

Igualmente, no es factible en un régimen de derecho que las reglas misceláneas sujeten a los contribuyentes a la presentación de este tipo de declaraciones incluso cuando no realizan operaciones. En otras palabras, si el contribuyente declara que no percibió ingreso alguno, es absurdo y paradójico que se le someta aun así a la obligación de informar sobre sus proveedores, cuando la propia ley del IVA no contiene ese supuesto.

### **Devoluciones: tramitología excesiva e incumplimiento de plazos**

La Procuraduría estima que dentro del esquema de devoluciones automáticas, la autoridad fiscal debe poner especial cuidado en que las razones por las que se tienen por “desistidas” las solicitudes de devolución de los saldos a favor de los contribuyentes deriven de “inconsistencias”

realmente atribuibles a éstos y que no puedan ser colmadas con la información con la que el propio SAT cuenta en su sistema; o que en su caso, se precisen con claridad los elementos que motivan el “desistimiento” de la solicitud. Además, se deben realizar mayores esfuerzos a fin de que la resolución que recaiga a la solicitud de devolución, sea notificada al contribuyente dentro del plazo legal y cumpliendo con las formalidades aplicables. Con lo anterior se dotará de certeza jurídica al contribuyente y se le permitirá ejercer su derecho de defensa.

En este mismo orden de ideas, por lo que se refiere a la devolución manual, es recomendable que la actuación de la autoridad fiscal sea más apegada a la legalidad, sobre todo, que se respeten los plazos establecidos para la formulación de los requerimientos de información al contribuyente; así como que no se le requiera documentación excesiva o imposible de presentar, todo ello con el objeto de no tornar nugatorio su derecho a obtener la devolución de su saldo a favor, y de reducir la presentación de medios de impugnación motivados por este tipo de violaciones.

Asimismo, la Procuraduría estima que no debe abusarse del desistimiento en esta materia, pues en muchas ocasiones, según la práctica adquirida por nuestra institución, lo que en realidad acontece es que la autoridad requiere documentos, datos o informes que el solicitante considera que de acuerdo con la ley no está obligado a proporcionar y la autoridad, sin embargo, tiene por desistida la solicitud, cuando en estos casos lo pertinente sería negarla e indicarle al afectado su derecho a promover los medios de defensa procedentes.

Por otra parte, a fin de fortalecer la certeza jurídica de los contribuyentes, resulta recomendable que se revise el correcto funcionamiento del portal oficial del SAT, a efecto que éste se encuentre debidamente actualizado y cuente con la información correcta.

Finalmente, se reitera que la devolución de saldos a favor, deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente y, que en caso que no se realice de esta forma, deben pagarse al contribuyente los intereses calculados a partir del día siguiente al del vencimiento de dicho plazo que se aplicará sobre el monto de la devolución actualizada (artículo 21 del CFF) sin que tenga que iniciarse un nuevo procedimiento.

*“...la PRODECON, no puede dejar de exponer que prácticas tan severas como el embargo en las cuentas bancarias de los contribuyentes, pueden traer como consecuencia afectaciones que resultarán trascendentes para la empresa...”*

.....

**Embargo y Aseguramiento precautorios de cuentas bancarias: Debe usarse como medida extraordinaria y proporcional al fin específicamente perseguido**

Del ejercicio de diversas facultades sustantivas con las que cuenta la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se ha percibido que las figuras jurídicas de aseguramiento y embargo precautorios, mediante la inmovilización de las cuentas bancarias de los contribuyentes, están siendo utilizadas cada vez con mayor frecuencia por las diversas autoridades fiscales.

El Defensor Público del contribuyente, la **PRODECON**, no puede dejar de exponer que prácticas tan severas como ésta, pueden traer como consecuencia afectaciones que resultarán trascendentes para la empresa o actividad económica del contribuyente, máxime si éstas se realizan sin ceñirse estrictamente a casos extraordinarios previstos por la Ley y sin ponderar la conveniencia y medida para aplicar esa facultad al caso concreto (principio de proporcionalidad); ignorando así los objetivos para los que fueron creadas dichas facultades.

Efectivamente, cuando el aseguramiento es precautorio se lleva a cabo sin notificación previa al contribuyente lo que constituye, sin duda, una grave excepción al principio constitucional consagrado en el artículo 16 de nuestra Carta Magna, así como a la garantía de audiencia y debido procedimiento. Ahora bien, en tales supuestos, al tener el embargo el carácter de precautorio es evidente que constituye una medida preventiva cuyo único objetivo debe ser que el contribuyente se someta a la jurisdicción administrativa de la autoridad tributaria, por lo que no existiría motivo alguno para prolongar dichos embargos más allá de ese momento, es decir, el fin justifica necesariamente la duración de la medida extraordinaria. No obstante, la Procuraduría advirtió casos en que la autoridad sí habría podido notificar al contribuyente y no lo hizo, bien porque no estaba ilocalizable, bien porque no se había opuesto a las facultades de comprobación o incluso porque la medida ya no era preventiva, por existir crédito fiscal exigible.

Además es práctica común que el congelamiento de cuentas bancarias no especifique el monto o el importe a embargar de dichas cuentas, por lo que se inmoviliza la totalidad de los recursos del contribuyente y éste tiene que iniciar todo un lento y farragoso camino para definir con certeza qué unidad administrativa perteneciente a qué autoridad fiscal ordenó el embargo y cuál es la forma en que puede levantarlo.

En tal medida, es criterio de esta Procuraduría que la facultad materia de análisis, sobre todo en tratándose de figuras jurídicas como el aseguramiento y embargo precautorios de bienes, deben limitarse y ejercerse con la mayor reserva, con el más estricto cuidado sobre su correcta utilización y sobre todo, como último recurso.

Así, se recomienda que el ejercicio de la medida provisional consistente en el aseguramiento o embargo precautorios, a través de la inmovilización de las cuentas bancarias de los contribuyentes, se ejerza fundando, motivando y acotando la actuación de la autoridad fiscal dentro del marco que corresponda para que la afectación a la esfera jurídica de los gobernados esté justificada y no se considere arbitraria, aunado a que cuando se estime necesario llevarla a cabo, se realice de forma tal que no obstaculice o impida el funcionamiento de la negociación.

**Falta de apreciación de la mecánica empresarial.  
Rechazo de deducciones estructurales**

La Procuraduría ha advertido, en sus seis meses de operación que sectores de contribuyentes (sociedades dedicadas a actividad empresarial que generalmente son dictaminadas para efectos fiscales) no están dando un tratamiento uniforme, ni mercadológico, ni contablemente, a algunos gastos que realizan para la venta de sus productos o prestación de sus servicios; así como que tampoco existe uniformidad de criterios por parte de los contadores públicos involucrados para clasificar ciertos gastos en la contabilidad de la empresa.

A consideración de este organismo descentralizado, lo anterior podría constituir un problema sistémico, ya que la autoridad hacendaria podría estar limitando la posibilidad de deducir gastos necesarios e indispensables para la



*“... la condonación implica un perdón, pero no caprichoso o arbitrario, sino basado en consideraciones particulares que pudieran tener los sujetos sancionados, las cuales deben analizarse y expresarse en la resolución que recaiga a la solicitud correspondiente”.*

generación del ingreso, y con ello se verían afectados postulados normativos de carácter básico y esencial, no sólo en la mecánica y lógica del impuesto sobre la renta, sino inclusive en el contexto constitucional en el que descansa el gravamen. Resulta por ello necesario que se trabaje a efecto de establecer la unidad en los criterios para la deducción de ciertos gastos, atendiendo a las bases constitucionales y legales del Impuesto Sobre la Renta.

### El derecho al perdón en materia punitiva

En el tema específico del ejercicio de la facultad de condonación de multas por infracciones a la legislación fiscal, prevista en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, se pudo conocer que la autoridad fiscal ejerce de una manera restrictiva esta facultad, haciendo casi nugatorio lo previsto por ese ordenamiento y tornando casi imposible que el contribuyente obtenga tal beneficio, ello con independencia de las circunstancias del caso particular.

No debe perderse de vista que la apreciación discrecional que la autoridad puede realizar en materia de condonación de multas especialmente por incumplimiento de obligaciones formales, debe necesariamente regirse por una interpretación garantista, que es además la que expresamente mandata el nuevo artículo 1° constitucional. Al mismo tiempo, es importante garantizar el respeto a los derechos constitucionales de equidad e igualdad en este tema; por ello la **PRODECON** ha considerado que la autoridad fiscal está obligada a dar el mismo tratamiento a los contribuyentes que se encuentran en situaciones análogas y soliciten la condonación de la multa que se les impuso.

La Procuraduría considera que esta percepción de inequidad generada en el contribuyente solo podrá superarse cuando el Servicio de Administración Tributaria demuestre que actúa con base en criterios o lineamientos genera-

les para apreciar las circunstancias de los casos específicos que se le plantean en materia de condonación.

Por lo que se recomienda que el análisis de las circunstancias particulares del caso, se realice a la luz de la reforma constitucional en materia de derechos humanos, es decir, de la manera que más favorezca a los contribuyentes, procurándoles en todo tiempo la protección más amplia, sin perder de vista que la condonación implica un perdón, pero no caprichoso o arbitrario, sino basado en consideraciones particulares que pudieran tener los sujetos sancionados, las cuales deben analizarse y expresarse en la resolución que recaiga a la solicitud correspondiente.

### Propugnando por el reconocimiento del derecho al “mínimo vital”

La protección y respeto del denominado derecho al “mínimo vital” en materia tributaria, no ha podido garantizarse totalmente, a pesar de que se han obtenido avances importantes, como lo es el pronunciamiento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en varias de sus tesis, en el sentido de reconocer que este derecho fundamental es una garantía a favor de los contribuyentes asociada con el principio de proporcionalidad reconocido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

Esta Procuraduría estima que debe promoverse una nueva cultura fiscal humanista que reconozca en forma general el principio del “mínimo vital” en favor de los gobernados, mediante el establecimiento de los mecanismos específicos a través de los cuales se pueda alcanzar una mejor tutela de dicho principio, tales como exenciones o deducciones generales, sin reparar en el régimen particular de tributación o en el monto de los ingresos de las personas.







6

**La ética del Contribuyente**

“...una de las principales herramientas para empezar a superar muchas de las problemáticas que los contribuyentes padecen hoy día, es la generación de una nueva cultura contributiva”.

Una de las atribuciones más destacadas de la nueva Procuraduría es la contenida en el artículo 5, fracción XV, de su Ley Orgánica, consistente en el fomento y difusión de una nueva cultura contributiva entre la sociedad mexicana.

Se considera que una de las principales herramientas para empezar a superar muchas de las problemáticas que los contribuyentes padecen hoy día, es la generación de una nueva cultura contributiva. Se estima que en nuestro país es tarea inaplazable la educación y formación en valores públicos que reivindiquen, ante los gobernados, a las contribuciones, como los recursos que aquéllos aportan al Estado en su carácter de gran administrador del patrimonio nacional y que, por lo tanto, no tienen otra justificación que el bienestar o beneficio de la propia sociedad a la que los gobernados pertenecen.

El acto de contribuir no debe agotarse en la mera concepción de una obligación jurídica que tiene el rango de constitucional (Artículo 31, fracción IV, de la CPEUM), sino que forzosamente tiene que ir más allá, en cuanto a los fundamentos que lo motiven. El deber de contribuir implica el deber social por excelencia, es decir, la solidaridad con los otros miembros de la sociedad de la cual el individuo forma parte inseparable. Es un deber que detona la economía y el bienestar social de la población, haciendo sustentable al propio Estado.

El pagador de impuestos debe estar consiente de que su aportación irá al caudal general, sin poder exigir una retribución específica a cambio pero que tiene a su favor a demás de sus derechos constitucionales y jurídicos, la transparencia y la rendición de cuentas.

Como todo acto humano, el deber de contribuir es proclive al mal moral pudiéndose manifestar éste en actos ilícitos como: evasión de impuestos, falsificación de la información, doble contabilidad, tráfico de influencias, falsificación de comprobantes fiscales, entre otros.

Cabe entonces preguntarnos ¿A qué se debe que los contribuyentes decidan infringir las normas?, sin embargo, aunque la referida cuestión no deja de ser relevante, la doctrina internacional sobre moral tributaria<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Cfr. Benno Torgler. *Reporte preparado para el Banco Mundial*. Escuela de Economía y Finanzas de Queensland's University of Technology, igualmente, Trejo Velásquez, Alfonso. *Ingresos públicos y el principio de la sincronía social y cultural*

está poniendo más el énfasis en resolver una interrogante alterna ¿Porqué hay contribuyentes que sí cumplen?<sup>2</sup> y ¿Cuáles son los principales obstáculos con los que se encuentran para cumplir de manera espontánea con su deber de tributar?



La Titular de la **Prodecon** en el evento “One on one with US and Mexico’s taxpayers Advocates”, organizado por University of San Diego-Procopio, con Nina E. Olson, *Ombudsman fiscal de EEUU* y Manuel Tron, *Presidente de la IFA*.

La Procuraduría ha elaborado ya un documento de análisis denominado “La ética del contribuyente”<sup>3</sup>, en donde plantea como factores de desaliento al cumplimiento espontáneo del pago de contribuciones, los siguientes:

- ❶ *Crecimiento de la economía informal.*- Hay una percepción de competencia desleal de actividades económicas que se desarrollan en un marco informal de incumplimiento de obligaciones.
- ❷ *Falta de legitimidad y confianza en las instituciones del Estado.*- El demérito que sufren los Poderes Públicos no permite que el ciudadano se sienta orgulloso de formar parte del colectivo por producirse una pérdida progresiva de fe en las instituciones.

*de los impuestos*. Universidad Veracruzana, Dirección General del Área Académica de Humanidades, Biblioteca Digital de Humanidades, Vol. 7, disponible en: <http://www.uv.mx/bdh/documents/velasquez-ingresos.pdf>

<sup>2</sup> Según datos oficiales del SAT publicados en su página electrónica oficial en el año 2011 la recaudación tributaria alcanzó niveles históricos de \$1,416,588 millones. El propio SAT revela que de esta suma sólo \$31,802.1 millones corresponden al ejercicio de facultades de comprobación, es decir, menos del 3%.

<sup>3</sup> Serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. *Ética del contribuyente*, número III, México, 2011, p. 4.

- ❶ *Tasas elevadas.*- El ciudadano percibe que la tasa con la que contribuye es muy alta y desproporcional con sus ingresos.
- ❷ *Sistema tributario complejo.*- La forma de determinar los gravámenes y calcular sus enteros resulta demasiado compleja e intrincada, haciéndole incomprensible al contribuyente la forma de cumplir aunque tenga disposición de hacerlo.
- ❸ *La calidad y número de los servicios públicos que el Estado presta.*- El ciudadano no puede apreciar la eficiencia en la administración de los recursos con que contribuye.
- ❹ *Transparencia.*- Falta o insuficiencia de transparencia en el ejercicio del presupuesto con que se cubre el gasto público, así como inadecuada rendición de cuentas de las Entidades públicas que ejercen el gasto.

No obstante, es importante destacar que los referidos elementos no pueden llevar a concluir que el contribuyente se encuentre “legitimado” para incumplir, pues el deber de contribuir, como hemos visto, conlleva un imperativo ético-político-social inseparable del individuo que vive en sociedad.

El asunto cobra relevancia cuando tenemos en cuenta que en la formación de la conciencia ciudadana que motiva la contribución, se ha tomado el camino equivocado al querer promover el cumplimiento de la obligación fiscal a través del establecimiento progresivo de nuevas y severas sanciones, así como otras graves consecuencias jurídicas para los contribuyentes que se consideran incumplidos y del otorgamiento de drásticas y trascendentales facultades de fiscalización a las autoridades fiscales; lo que origina en muchas ocasiones un divorcio más acentuado entre contribuyente y Administración.



El sistema tributario se ha enfocado más en la fiscalización que en motivar el cumplimiento espontáneo, con lo cual lo único que se ha logrado es tensar más la relación

jurídico-tributaria hasta hacerla a veces casi insoportable y odiosa para el contribuyente.

Es por ello, que la formación de una nueva cultura contributiva no puede aplazarse ni condicionarse, ya que representa un nuevo pacto social que permitirá la contribución efectiva del pueblo mexicano; debemos tener presente que en muchos aspectos la solidez del país y el cumplimiento de las tareas públicas y sociales, dependen precisamente de las finanzas públicas y por ende de la recaudación.

Finalmente, es un compromiso de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente plantear la necesaria reivindicación de la dignidad ética y ciudadana del pagador de impuestos, por lo que propone al contribuyente mexicano que adopte los siguientes compromisos:

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

La ética cívico-política del contribuyente constituye el primer postulado que debe formularse para poder sostener la formación sólida y sustentable de una nueva cultura contributiva en beneficio de México y de todos sus habitantes.



# Procuraduría de la Defensa del Contribuyente



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

## Subprocuraduría de Vinculación Institucional y Análisis Normativo

**Juan Carlos Roa Jacobo**  
*Subprocurador*

## Subprocuraduría de Asesoría y Defensa del Contribuyente

**Verónica Nava Ramírez**  
*Subprocuradora*

## Subprocuraduría de Procedimientos de Queja e Investigación

**Héctor Fernando Ortega Padilla**  
*Subprocurador*

**Ricardo Evia Ramírez**  
*Secretario General*

---

### Textos:

*Alejandra Guerra Juárez*  
*Guadalupe Velázquez Moscosa*

### Diseño:

*Sergio Macín Oliva*



