

ÉSTA ES LA CONFERENCIA QUE  
IMPARTIÓ LA **PROCURADORA DIANA  
BERNAL** EN EL  
**XV FORO DE TRIBUTACIÓN  
INTERNACIONAL** DEL COLEGIO DE  
CONTADORES PÚBLICOS DE MÉXICO EN  
LA CD. DE ACAPULCO LOS DÍAS 8 Y 9 DE  
AGOSTO DEL PRESENTE AÑO.

# LOS DERECHOS DE LOS PAGADORES DE IMPUESTOS FRENTE AL COMBATE GLOBAL A LA ELUSIÓN FISCAL.

EL PAPEL DE LA PROCURADURÍA DE  
LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE.

# ANTECEDENTES

- El advenimiento de un mundo y una economía globalizada ha traído nuevos retos para el ejercicio efectivo de las potestades tributarias de los diversos Estados miembros de la comunidad internacional. Recientemente la OCDE ha emitido el documento: “Adressing Base Erosion and Profit Shifting (ABEPS)”, en el cuál propone desarrollar e implementar un plan global de acción para combatir el BEPS.

- En contraste y, de manera paralela, tanto a nivel nacional como internacional, se está poniendo especial énfasis en desarrollar los derechos de los pagadores de impuestos y buscar que la Administración Tributaria adopte las mejores prácticas frente a éstos:

¿Los dos extremos de una balanza?

- Inicia operaciones apenas en septiembre del año 2011
- Se asume como el **primer defensor no jurisdiccional de derechos en materia tributaria**: *Ombudsman* del contribuyente.
- Entre otras importantes facultades, recibe y atiende las quejas que presenten los gobernados en contra de actos de autoridades fiscales federales, instaurando procedimientos administrativos extraordinarios de salvaguarda de derechos.
- Está facultada para emitir recomendaciones públicas no vinculatorias, tal como lo dispone el artículo 102 B constitucional, cuando se refiere al establecimiento de organismos protectores de derechos humanos.
- Es portavoz autorizado para exponer a la opinión pública el estado que guardan los derechos de los pagadores de impuestos en nuestro país.

# COMBATE A LA INFORMALIDAD, LA EVASIÓN, EL FRAUDE Y LA ELUSIÓN FISCAL

- Postura de PRODECON: No debe existir tolerancia a la impunidad en materia tributaria.
- Genera una grave insuficiencia de recursos fiscales.
- Si no se incorpora al padrón de contribuyentes a todos aquéllos que hoy perciben ingresos, las cargas tributarias seguirán recayendo exclusivamente sobre los contribuyentes cautivos, lo que forzosamente, a mediano o largo plazo, conducirá al incremento de impuestos que nuevamente tendrán que ser soportados por quiénes sí los pagan hoy día.

# COMBATE A LA EVASIÓN, EL FRAUDE Y LA ELUSIÓN FISCAL. LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

- Por tanto PRODECON sostiene que el combate efectivo a la evasión y elusión fiscal, debe considerarse como un derecho fundamental del pagador de impuestos.
- En el ***“Comunicado de la Comisión al Parlamento y al Consejo europeos: Un Plan de Acción para fortalecer la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal”***, emitido por la Comisión Europea, el pasado 6 de diciembre de 2012, en la ciudad de Bruselas, se pondera la relevancia de:
  - Mejorar el cumplimiento voluntario.

# COMBATE A LA EVASIÓN, EL FRAUDE Y LA ELUSIÓN FISCAL. LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

- Desarrollar un Código del contribuyente que compile:
  - i. Las buenas prácticas administrativas de los Estados miembros, para lograr una mejor cooperación entre Fisco y contribuyente, basada en la confianza y la buena fe recíprocas.
  - ii. Asegurar mayor transparencia en los derechos y obligaciones de los pagadores de impuestos.
  - iii. Mejorar la transparencia y entendimiento de las normas fiscales

# COMBATE GLOBAL A LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN FISCAL. LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

- iv. Reducir el riesgo de que los contribuyentes cometan errores que pueden traerles aparejadas severas consecuencias.
- v. Promover más el cumplimiento voluntario.
- vi. Y que las ATs nacionales adopten a su vez Códigos domésticos de los derechos del contribuyente.

## ABEPS. CONTENIDOS RELEVANTES.

- Por su parte el propio ABEPS finaliza apuntando **la importancia de desarrollar acciones para mejorar el cumplimiento voluntario como pre-requisito para crear un esquema tributario más justo.**

# PLAN DE ACCIÓN PARA COMBATIR EL BEPS

- Los ministros de finanzas del Grupo de los 20 solicitaron de la OCDE el desarrollo de un Plan de Acción que debe:
  - i. Identificar las acciones para combatir el BEPS.
  - ii. Establecer fechas límites para su adopción (12-18 meses; 2 años; más de 2 años).
  - iii. Identificar los recursos y la metodología requeridas

# PLAN DE ACCIÓN DE LA OCDE

- Se basa en el desarrollo de 15 acciones.
- Para el tema tiene especial relevancia, lo referente a la revelación de nueva información por parte del contribuyente, sea de manera obligatoria o voluntaria. La información que se pretende obtener deberá ser:
  - i. Más focalizada, especialmente en materia de estrategias de planeación fiscal y de precios de transferencia.
  - ii. Oportuna y comprensiva para identificar rápidamente las áreas de riesgo, no sólo mediante el intercambio de información entre los Estados, sino a través de programas de Cumplimiento Co – operativo: AT – contribuyente.
  - iii. Obligatoria, si se trata de planeaciones fiscales agresivas.

# PLAN DE ACCIÓN DE LA OECD

- Es de destacarse la Acción 13, que, entre otros temas, prevé que las empresas multinacionales informen a los gobiernos de la distribución global de sus ingresos, su actividad económica, así como los impuestos pagados entre los diversos países, ello conforme a un patrón o denominador común.
- De manera paralela en la propia Acción 13 se prevé que deben implementarse acciones que garanticen a las empresas la seguridad y certeza jurídica, en tanto a la predictibilidad que tendrá el tratamiento fiscal.

# ÁMBITO INTERNACIONAL. TENDENCIAS.

SURGEN EN CONSECUENCIA DOS GRANDES TENDENCIAS:

1. Por un lado, el combate global y coordinado a la evasión y la elusión fiscal, a través de nuevas estrategias y de la elaboración de un Plan de Acción definido.
2. Por otro lado, promover el cumplimiento voluntario a través de la transparencia y mejores prácticas en las actuaciones de la autoridad y el fortalecimiento y compilación de los derechos del contribuyente. En este rubro se inscribe la promoción de una relación de **“Cumplimiento co-operativo”** entre AT y contribuyente.

# MÉXICO. COMBATE A LA ELUSIÓN FISCAL

- En julio, México como miembro del G 20, aprobó el Plan de Acción propuesto por la OCDE para combatir el BEPS.
- La incorporación de México a la Iniciativa Multilateral de Intercambio Automático de Información en Materia Fiscal, le permitirá, según han declarado funcionarios de la SHCP, tomar acciones contra aquellos que evadan el pago de sus obligaciones fiscales.
- México se unió a la iniciativa que integran Alemania, España, Francia, Italia y Reino Unido, grupo en el cual se busca combatir la evasión y elusión fiscal a través del intercambio de información.
- “La entrada a esta iniciativa nos va permitir contar con información de operaciones y datos financieros de mexicanos en el exterior, lo que nos dejará identificar aquellos movimientos asociados a la evasión o elusión fiscal”: Miguel Messmacher.

# COMBATE GLOBAL A LA EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCALES. DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

- El combate frontal al BEPS debe ir, por fuerza, ligado al desarrollo y fortalecimiento de los derechos de los contribuyentes, así como a la compilación y promoción de las mejores prácticas de la Administración Tributaria.
- Recientemente la propia OCDE, ha publicado el reporte: ***“Cumplimiento co-operativo. Un panorama: De la relación mejorada al cumplimiento co-operativo”***:

# CUMPLIMIENTO CO-OPERATIVO. NUEVO PARADIGMA DE LA RELACIÓN FISCO – CONTRIBUYENTE

- **a) Por parte de la AT:**

- i. Comprensión o entendimiento del negocio del contribuyente: “*commercial awareness*”
- ii. Imparcialidad,
- iii. Proporcionalidad,
- iv. Apertura a través de la revelación oportuna de criterios de interpretación de las normas fiscales,
- v. Transparencia y capacidad de respuesta;

- **b) Por parte de los contribuyentes:**

Revelación y transparencia de sus estrategias y tratamientos fiscales.

- **c) Objetivo común**

Trabajar de forma más inteligente en el cumplimiento: Las ATs deben tener acercamientos de cooperación con los contribuyentes, buscando intereses comunes como evitar riesgos fiscales, certeza jurídica temprana o previa y reducción de costos, principalmente.

## **PRODECON: VEHÍCULO DE AVANZADA EN LA CONSTRUCCIÓN DE LA NUEVA RELACIÓN FISCO- CONTRIBUYENTE**

- La implementación del plan de acción propuesto contra la evasión fiscal ha sido adoptado por México, y en la reforma fiscal probablemente se introduzcan algunas modificaciones legales que permitan su viabilidad y eficacia.
- No obstante, por lo que toca a la generación de una nueva relación, más equitativa y de buena fe entre fisco-contribuyente, muchos de los principios recomendados por la OCDE ya han sido aplicados con éxito por PRODECON, lo que la convierte en un moderno defensor y promotor de los derechos del pagador de impuestos.

# CUMPLIMIENTO CO-OPERATIVO. NUEVO PARADIGMA DE LA RELACIÓN FISCO – CONTRIBUYENTE.

*(OCDE: Commercial awareness)*

- Comprensión o entendimiento del negocio del contribuyente:
  - i. Las ATs deben tener una buena comprensión y entendimiento de las directrices comerciales que se encuentran detrás de las operaciones y actividades que realizan los contribuyentes.
  - ii. Debe evitarse que las ATs malentiendan el marco contextual en que se desarrollan aquéllas, ya que esto puede conducir a costosas disputas o controversias y, desde luego, a la inseguridad jurídica del contribuyente. Se cita como ejemplo el caso de Irlanda, donde la AT está sectorizada (al interior) para poder contar con mayor especialización y conocimiento de las diferentes materias o temas relacionados con los diversos sectores de la industria.

# PRODECON. CONCIENCIA COMERCIAL.RECOMENDACIÓN 1/2012

- Sostiene que: “...uno de los requerimientos que en el momento actual es reclamado mundialmente por los particulares a las diversas autoridades hacendarias, es el de tener *conciencia comercial* frente a los diversos sectores o grupos de causantes.”
- A nivel corporativo, los contribuyentes se involucran en diversas transacciones y adoptan determinadas políticas por razones comerciales, las cuales tienen repercusiones en términos de recaudación.
- Se considera importante que las autoridades fiscales pongan atención a las necesidades y peculiaridades de cada sector, es decir, que el conocimiento de los contribuyentes que administra la AT, no se limite a reglas generales contables sino a cuestiones específicas sobre la operación del o los negocios de los contribuyentes, como pueden ser:
  - i. Las prácticas habituales,
  - ii. Los aspectos de gobierno corporativo,
  - iii. Los esquemas de flujo y
  - iv. Los medios de promoción utilizados para dar a conocer los productos o servicios cuya oferta constituye la razón de ser del negocio o empresa, entre otros.
- Este proceso requiere que la AT se asegure de estar conectada con los negocios que examina.

# PRODECON. CONCIENCIA COMERCIAL

- **CRITERIOS SUSTANTIVOS:** 29/2013: “DEDUCCIONES. AL MOMENTO DE VALORAR SU PROCEDENCIA, LAS AUTORIDADES FISCALES DEBEN PROFUNDIZAR EN LAS PARTICULARIDADES DE UNA INDUSTRIA EN CONCRETO A FIN DE NO AFECTAR A LAS EMPRESAS CON LA APLICACIÓN DE CRITERIOS GENÉRICOS.”
- **10 PUNTOS PARA LA SEGURIDAD JURÍDICA DEL EMPRESARIO:** Los empresarios tienen derecho a que los gastos indispensables para generar ingresos que resultan estructurales para la operación de su negocio sean deducibles; por lo que la autoridad fiscal no debe utilizar criterios o medidas estandarizadas.

# CUMPLIMIENTO CO-OPERATIVO. NUEVO PARADIGMA DE LA RELACIÓN FISCO – CONTRIBUYENTE.

## *(Imparcialidad)*

- Las ATs deben tener como tarea emitir sus resoluciones con un alto nivel de consistencia y objetividad
  - i. Los MASC son reconocidos como un mecanismo que puede auxiliar para la resolución imparcial de los diferendos y controversias entre Fisco y contribuyente, evitando la judicialización de los mismos.
  - ii. Alcanzar, a través de los MASC, una solución aceptable para ambas partes, facilita la posibilidad de que continúe una buena relación entre la AT y el contribuyente.

# PRODECON: IMPARCIALIDAD

- RECOMENDACIÓN 2/2013.

CRITERIO SUSTANTIVO 17/2013, rubro: “**MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS, SITUACIONES IGUALES**”.- En la que sostuvo que: ante situaciones iguales en cuanto a los hechos las autoridades fiscales deben abordarlas y resolverlas con los mismos criterios jurídicos de interpretación normativa, sin hacer distinciones sospechosas.

- **MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS.**

El procedimiento de queja ante PRODECON en la práctica ha funcionado de ese modo, resolviendo con un porcentaje de eficacia de alrededor del 80%, los diferendos entre Fisco y contribuyente. Ejemplos relevantes:

- i. Revocación de créditos fiscales, aún existiendo cosa juzgada, vía reconsideración administrativa.
- ii. Allanamiento en el juicio de nulidad.
- iii. Desinmovilización de cuentas bancarias.
- iv. Cancelación de créditos fiscales.

# CUMPLIMIENTO CO-OPERATIVO. NUEVO PARADIGMA DE LA RELACIÓN FISCO – CONTRIBUYENTE. (Proporcionalidad)

- Las estrategias de administración de riesgo que deben manejar las ATs deben ser proporcionales al tipo de contribuyente
- Debe tratarse de estrategias focalizadas para que los recursos de la AT se dirijan a revisar a determinados contribuyentes o bien determinadas materias o temas.
- La revisión fiscal, para ser proporcional, puede ser estricta o flexible.

# PRODECON: PROPORCIONALIDAD

- Recomendaciones 6/2011 y 29/2012. Criterio sustantivo: **“REQUISITOS FORMALES. LAS CONSECUENCIAS DERIVADAS DE SU OMISIÓN, O BIEN DE SU CUMPLIMIENTO EXTEMPORÁNEO SON DERROTABLES CUANDO LA PÉRDIDA DEL DERECHO DE FONDO QUE OCASIONA SE VUELVE NOTORIAMENTE DESPROPORCIONADA.”**
- En los 10 puntos para la seguridad jurídica del empresario PRODECON propone:

Evitar rígidos formalismos en las leyes fiscales. Que la omisión o cumplimiento parcial de un requisito formal no se sancione con la pérdida del derecho de fondo cuando el empresario ni siquiera realizó la actividad objeto del impuesto.

# CUMPLIMIENTO CO-OPERATIVO. NUEVO PARADIGMA DE LA RELACIÓN FISCO – CONTRIBUYENTE

**(Revelación oportuna de criterios de interpretación y capacidad de respuesta)**

- La falta de certeza en los tratamientos o criterios fiscales que adoptará la autoridad, lesiona a los contribuyentes.
- Ante tratamientos fiscales inciertos, los pagadores de impuestos se enfrentan al riesgo de sufrir severas contingencias económicas.
- Por lo tanto, la AT debe resolver en tiempo real sobre el tratamiento fiscal para disminuir los diferendos y controversias entre Fisco y contribuyente.
- Si las ATs, están abiertas a discutir con los pagadores de impuestos los tratamientos fiscales antes incluso de que se efectúen las operaciones correspondientes, disminuyen los riesgos económicos para el contribuyente.

# CUMPLIMIENTO CO-OPERATIVO. NUEVO PARADIGMA DE LA RELACIÓN FISCO – CONTRIBUYENTE

(Revelación oportuna de criterios de interpretación y capacidad de respuesta)

- Resulta indispensable que cada contribuyente que así lo solicite, conozca oportunamente el tratamiento fiscal que corresponde a sus operaciones.
- Es posible la celebración de acuerdos entre AT y contribuyente a través de los cuáles se encuentren soluciones o arreglos sobre aspectos fiscales que brinden certeza anticipada al contribuyente.

# CUMPLIMIENTO CO-OPERATIVO. NUEVO PARADIGMA DE LA RELACIÓN FISCO – CONTRIBUYENTE.

## (Contribuyentes: Información y transparencia)

- La revelación de información o transparencia en las planeaciones y estrategias del contribuyente, se basa fundamentalmente en una actuación voluntaria por parte de éste. El contribuyente opta por esa transparencia como base del cumplimiento co-operativo, ya que a cambio obtiene certeza jurídica: ***Transparencia a cambio de seguridad.***
- Implica la voluntad o compromiso del contribuyente de cumplir con el sentido de la ley, más allá de su texto.
- Desde luego, excluye a los contribuyentes de la aplicación de cláusulas anti-elusivas.

# PRODECON: Revelación oportuna de criterios de interpretación y capacidad de respuesta

- Recomendación 2/2013 y Consulta 7/2013, Criterio sustantivo: **“MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. SU CONCEPTO”**, en el que ha sostenido que las autoridades recaudadoras deben fomentar relaciones de confianza con los contribuyentes. El establecimiento de una mejor cooperación basada en la confianza y buena fe entre la AT y aquéllos asegurará una mayor transparencia, garantizando que las autoridades preserven una aproximación y procuren una relación de servicio con los contribuyentes propiciando el cumplimiento de sus obligaciones.
- En los 10 puntos para la SJ del empresario, PRODECON propone:  
La reforma debe considerar la posibilidad de que, de manera voluntaria, los empresarios revelen al SAT, en tiempo real, sus planeaciones, criterios o estrategias fiscales, a efecto de que puedan corregir los errores en que hayan incurrido; evitando las graves contingencias que representan para las empresas auditadas que el SAT adopte criterios distintos a los que las empresas venían aplicando.

# PRODECON: Revelación oportuna de criterios de interpretación y capacidad de respuesta

- Recomendación 2/2013 y Consulta 7/2013.- Criterio sustantivo: **“MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. LA CONSTITUYE LA PUBLICACIÓN DE LOS CRITERIOS NORMATIVOS PORQUE OTORGA CERTEZA Y CONFIANZA A LOS CONTRIBUYENTES”**, en la que sostiene que la AT debe tender a facilitar el ejercicio por parte de los pagadores de impuestos de sus derechos, por lo que las autoridades deben dar a conocer oportunamente y de manera pública los criterios orientadores de interpretación, lo que se combina con la sana práctica administrativa y la buena fe que la ley reconoce a los contribuyentes.

# CUMPLIMIENTO CO-OPERATIVO. NUEVO PARADIGMA DE LA RELACIÓN FISCO – CONTRIBUYENTE.

## (El espíritu de la ley)

- Una novedad de gran importancia y trascendencia es que abiertamente se aborda la importancia de que las leyes fiscales sean cumplidas, no sólo en su texto, sino en su espíritu.
- Las empresas deben cumplir tanto con la letra como con el espíritu de la ley fiscal y demás regulaciones de los países donde operan. “Cumplir con el espíritu de la Ley significa comprender y alinearse con la intención del legislador..... una empresa cumple con el espíritu de las leyes y regulaciones fiscales cuando efectúa los pasos razonables para determinar la intención del legislador e interpretar las reglas fiscales en forma consistente con esa intención, a la luz del texto y de los antecedentes legislativos contemporáneos.”: Moral tributaria.
- Las transacciones u operaciones de los contribuyentes no deben estar estructuradas en forma tal, que sus consecuencias fiscales aparezcan inconsistentes con las consecuencias económicas que subyacen en esa operación, a menos que exista una norma legal que específicamente prevenga ese resultado.

# PRODECON: ESPÍRITU DE LA LEY

- Recomendación 5/2013, relativa al tratamiento fiscal que corresponde a la construcción de invernaderos hidropónicos, para efecto de la LIVA.
- “... si la enajenación de un invernadero hidropónico es objeto de la tasa del 0% del IVA, así como la prestación de servicios en los propios invernaderos; es contrario al espíritu de los textos constitucionales citados, interpretar que la prestación de servicios de instalación y montaje de un invernadero hidropónico, como la que realizó la quejosa, se grave a la tasa del 16%...”

# CUMPLIMIENTO CO-OPERATIVO. NUEVO PARADIGMA DE LA RELACIÓN FISCO – CONTRIBUYENTE. (Solución ágil a los diferendos Fisco –contribuyente)

- El cumplimiento co-operativo debe favorecer la rápida solución de diferendos. La voluntad de ambas partes para hacerlo, resulta fundamental.
- Los MASC adquieren una relevancia especial, así como los acuerdos.
- Como ejemplo en Italia se permiten acuerdos totales o parciales sobre los resultados de las auditorías, específicamente los hechos, incluso en la fase de litigio, lo que permite la solución del conflicto para el pagador de impuestos y la recaudación oportuna para la AT.
- En Italia esta experiencia ha sido tan exitosa que se estima ha contribuido a incrementar la recaudación.
- El acuerdo sobre los hechos hace que el diferendo verse sobre la interpretación de la ley, haciendo más efectiva su solución.
- Incluso si el conflicto se judicializa, versaría sólo sobre la interpretación de la ley, lo que incide en una más rápida y efectiva resolución de los litigios.

# PRODECON PERSPECTIVA

- Resulta urgente la modernización del sistema fiscal mexicano.
- Si bien se estima que el combate global al BEPS, traerá nuevas facultades para las autoridades y nuevas obligaciones para los contribuyentes, debe pugnarse porque se establezca una relación de cooperación recíproca entre Fisco y contribuyente.
- Debe darse la bienvenida a la nueva era de transparencia, información, cooperación y acuerdos, en la relación jurídica – tributaria.
- La reforma fiscal no sólo debe contener medidas para lograr el cumplimiento efectivo de las normas recaudatorias, sino debe introducir nuevos modelos, como pueden ser:
  - i. Los Acuerdos conclusivos sobre hechos;
  - ii. Una efectiva respuesta por parte del SAT acerca de los tratamientos fiscales que correspondan a los diversos negocios y operaciones de los contribuyentes;

# PRODECON PERSPECTIVA

- iii. La exclusión en la aplicación de cláusulas anti –elusivas, cuando la información sobre esas operaciones o negocios se proporciona por el causante en tiempo real;
  - iv. El fortalecimiento de un nuevo y más amplio concepto de certeza jurídica.
- PRODECON, por su parte:
    - i. Fortalecerá la queja como medio alternativo de solución de controversias,
    - ii. Postulará y recomendará las mejores prácticas a la autoridad hacendaria, e
    - iii. Insistirá en los derechos fundamentales sustantivos y procedimentales que deben ser eficazmente reconocidos a todos los pagadores de impuestos.