

“2014. Año de Octavio Paz”

EXPEDIENTE: 21-V-H/2013

ASUNTO: Se emite Recomendación Sistémica.

México, D.F., 5 mayo de 2014

RECOMENDACIÓN SISTÉMICA 003/2014

El SAT aplica procedimientos y criterios para retrasar injustificadamente la obtención de las devoluciones de IVA por parte de los contribuyentes, configurando malas prácticas administrativas.

ANTECEDENTES

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se encuentra facultada para proteger y defender los derechos de los contribuyentes en materia fiscal, así como investigar e identificar problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los contribuyentes, con el objeto de proponer a la autoridad fiscal federal correspondiente las recomendaciones que procedan, conforme a lo dispuesto en los artículos 1º, párrafos primero, segundo y tercero, 102, apartado B, segundo párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 18-B del Código Fiscal de la Federación; 1º, 5º, fracción XI, 8º, fracción V, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006; 61, 62, 63, 72, 73, 77, 78, 79 y demás relativos de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente publicados en el Diario Oficial de la Federación el 30 de agosto de 2011; así como 5º, apartado A, fracción I del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de marzo de 2014; todos interpretados armónicamente.

A fin de atender la problemática a la que se enfrentan los contribuyentes para obtener la devolución de sus saldos a favor en el impuesto al valor agregado (IVA), este Organismo Defensor de los Derechos de los Contribuyentes inició el procedimiento de análisis e investigación sistémica, dentro del expediente citado al rubro. Para tales efectos, se llevaron a cabo una serie de acciones, destacando por su importancia las siguientes:

1. El 5 de noviembre de 2013, se radicó la presente problemática en la entonces Dirección General de Análisis Sistemático y Medidas Preventivas y Correctivas de la Subprocuraduría de Análisis Sistemático y Estudios Normativos, bajo el expediente **21-V-H/2013**, en virtud de numerosas quejas recibidas en el área correspondiente, así como de distintas manifestaciones de Cámaras, Asociaciones y grupos de contribuyentes que reiteraron la existencia de la problemática.
2. El 8 de noviembre de 2013, se emitió el *“ANÁLISIS SISTÉMICO 11/2013 CON RECOMENDACIÓN Y REQUERIMIENTO DE INFORME”* mediante el cual esta Procuraduría calificó la existencia de una problemática sistémica relativa a la *“Dificultad a la que se enfrentan los contribuyentes para obtener, por parte de la autoridad fiscal, devoluciones de saldos a favor en materia del Impuesto al Valor Agregado”*. El mencionado Análisis fue publicado en la página de internet de este Organismo y notificado, mediante oficio a las autoridades involucradas, el 11 de noviembre de 2013. En dicho estudio se sostuvo medularmente lo siguiente:

(...)

Se ha detectado que las autoridades de la AGAFF no dan a conocer a los contribuyentes los motivos y fundamentos con base en los cuales rechazaron sus solicitudes de devolución, pues en muchas ocasiones **aparece en el portal electrónico del SAT como “No autorizada”, sin que se den a conocer los motivos y fundamentos para ello, práctica que se estima ilegal e irregular,...**

... las autoridades de la AGAFF no están respetando los plazos para requerir o para resolver sobre las solicitudes de devolución, lo cual resulta atentatorio de lo establecido en el artículo 22 del CFF, generando con ello incertidumbre en los pagadores de impuestos...

... este Organismo autónomo advierte una extralimitación en el ejercicio de las facultades que el artículo 22 del CFF concede en esta materia a las autoridades; ya que en muchos casos los requerimientos, además de extemporáneos, resultan inconducentes, pues no guardan una relación advertible con el impuesto cuya devolución se solicita...

Con este tipo de actuaciones o prácticas se retrasan las devoluciones, haciendo nugatorios los derechos de los contribuyentes establecidos en el artículo 22 del CFF, en cuanto a plazos y oportunidad en materia de trámites de devolución, **lo que viene a constituirse en una práctica administrativa ilegal e irregular; ya que al ser abrumadora la información y documentación que se le requiere al pagador de impuestos, un trámite que por regla general, debiera ser expedito y concluirse en los plazos legales, se torna muy prologando y con una serie de cargas probatorias para el contribuyente; las cuáles, además de resultar de difícil realización, exceden la facultad que les concede a las autoridades...**

(...)

En este orden de ideas, esta Procuraduría advierte que, al efectuar los requerimientos, la autoridad fiscal está pretendiendo allegarse de elementos no idóneos para resolver las solicitudes de devolución; pues, a través de una indebida práctica administrativa, **está**

trasladando a los contribuyentes una carga probatoria sobre la sustancia material y económica de sus operaciones, LO QUE DE NINGUNA MANERA PUEDE EFECTUARSE A TRAVÉS DEL REQUERIMIENTO QUE PREVÉ EL SEXTO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 22, ya que, allegarse de este tipo de elementos, es propio del ejercicio de las facultades de comprobación fiscal que tienen las autoridades,...

(...)"

3. Mediante oficio 500-2013-442 de 13 de noviembre de 2013, recibido en la Subprocuraduría de Análisis Sistemático y Estudios Normativos el 15 de noviembre del mismo año; el Administrador General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria (SAT) rindió su informe en torno al Análisis Sistemático 11/2013 emitido por esta Procuraduría, en el que toralmente sostuvo:

"...se informa que las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal adscritas a esta Administración General de Auditoría Fiscal Federal, en ejercicio de las facultades previstas en las fracciones XXXIII y XXXV del artículo 17 en correlación con el artículo 19 apartado A. fracción I, ambos del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, **se encuentran obligadas a aplicar estrictamente lo previsto en las disposiciones legales aplicables...**debiendo fundar y motivar adecuadamente los requerimientos emitidos con la finalidad de verificar la procedencia de la devolución en los plazos previstos por el propio párrafo sexto del artículo 22 del Código tributario...

(...)

...a través de la Administración Central de Normatividad de Auditoría Fiscal Federal, se emiten disposiciones a efecto de regular y homologar la actuación de las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal siempre en estricta observancia de las disposiciones vigentes.

(...)

...se destaca que esta unidad administrativa estrechará la supervisión, para continuar vigilando a las áreas operativas vinculadas en la emisión y notificación de los requerimientos, a efecto de que dicha actuación se realice con estricto apego a los plazos establecidos en el artículo 22 párrafo sexto del Código Fiscal de la Federación.

(...)

De conformidad con la fracción III del Artículo 20 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, se advierte que uno de los derechos generales de los contribuyentes es el de conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

Atendiendo a lo anterior, la Regla II.2.2.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013, señala el procedimiento que deben observar los contribuyentes para consultar vía internet el estado del trámite de devolución...

(...)

Con la consulta en dicha herramienta electrónica, el contribuyente puede conocer en todo momento el estado que guarda su trámite, y adicionalmente, en caso de considerar que requiere mayor orientación sobre el procedimiento que guarda el trámite, tiene a su disposición la orientación que brindan las Administraciones Locales de Servicio al Contribuyente...

(...)

...en el extremo de que la autoridad fiscal llegase a notificar una resolución desfavorable al contribuyente fuera de dichos plazos, derivado en su caso de la capacidad operativa disponible para tal efecto en función de la volumetría de los trámites en materia de devoluciones y compensaciones que se ha visto incrementada considerablemente en los últimos años...

(...)

...es oportuno resaltar que las devoluciones de contribuciones, son un tema de Interés Público, lo cual representa que la autoridad fiscal está obligada a verificar de fondo la procedencia de las

mismas, en congruencia con lo previsto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, que establece “Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales”, lo cual se ratifica en el párrafo sexto de la misma disposición precisándose que las autoridades fiscales, para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma. Lo anterior se traduce en que los requerimientos, así como el ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el párrafo noveno del artículo 22 del Código en comento, son mecanismos de la misma trascendencia para verificar la procedencia de cualquier devolución y por ello, es que a través de los requerimientos o a través de dichas facultades, la autoridad está obligada a velar por los intereses del fisco federal en beneficio de todos los ciudadanos.
(...)”

4. El 2 de diciembre de 2013, se llevó a cabo la “*Tercera Reunión Periódica de 2013*” entre la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, las autoridades fiscales federales del SAT, representadas por diversos Administradores de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF) y los grupos de contribuyentes legalmente constituidos; en la que se abordó el tema: “*Dificultad a la que se enfrentan los contribuyentes para obtener devoluciones de saldos a favor en materia del Impuesto al Valor Agregado, conforme al Análisis Sistemático 11/2013 emitido por PRODECON*”.

En dicha reunión se pactaron diversos acuerdos entre los que destaca el relativo a la elaboración de estrategias o lineamientos por parte de las autoridades del SAT a efecto de evitar que sus administraciones locales incurran en malas prácticas administrativas durante la tramitación de las solicitudes de devolución del IVA.

5. A través de diversos oficios, esta Procuraduría requirió a diversas Cámaras, Colegios y agrupaciones de contribuyentes, información relacionada con las prácticas de la autoridad en la devolución del IVA y las problemáticas específicas que les ocasionan. Al respecto, se recibieron varias respuestas que reiteraron la existencia de la problemática, **pues de forma generalizada denuncian prácticas dilatorias, negativas de devolución sin fundamentación y motivación, requerimientos excesivos, desistimientos improcedentes y violación de plazos legales, entre otros**. Manifestaciones que obran en los autos del expediente en que se actúa.
6. Los días 28, 29, 31 de enero y 4 de febrero del año en curso, se celebraron mesas de trabajo con servidores públicos de la AGAFF del SAT y de esta Procuraduría a fin de dar continuidad y atención a la problemática materia del presente, sin que a la fecha se haya concretado su solución.

I. PLANTEAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA.

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ha detectado, en el ejercicio de sus atribuciones, diversas prácticas administrativas por parte de las autoridades fiscales del SAT, que derivan en violaciones graves a los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Las malas prácticas administrativas de la autoridad se traducen en un **RETRASO Y APLAZAMIENTO INJUSTIFICADO DE LAS DEVOLUCIONES SOLICITADAS POR LOS CONTRIBUYENTES, AFECTANDO SU ESTABILIDAD Y DESARROLLO**. Dichas prácticas consisten en:

- 1. INFORMACIÓN DEFICIENTE EN EL PORTAL DE INTERNET DEL SAT.** Los contribuyentes no pueden conocer con certeza el estatus que guarda su solicitud, pues únicamente se publican frases ambiguas tales como en *“En Revisión”* o bien *“No Autorizada”*.
- 2. REQUERIMIENTOS EXTEMPORÁNEOS.** A los contribuyentes se les solicita documentación e información fuera de los plazos establecidos en la ley.
- 3. REQUERIMIENTOS INNECESARIOS Y EXCESIVOS.** La autoridad formula requerimientos de información y documentación que ya obra en su poder; además, a través de este tipo de solicitudes de documentos e informes, la autoridad fiscaliza sistemáticamente a los contribuyentes fuera del ejercicio de facultades de comprobación.
- 4. REQUERIMIENTOS GRAVOSOS.** Sistemáticamente las autoridades del SAT formulan un segundo requerimiento de información y documentación que pudieron solicitar desde el primer requerimiento, o bien que no tiene congruencia con este último.
- 5. MOTIVACIONES AMBIGUAS E INCORRECTAS.** A los contribuyentes se les tiene por desistidos de sus solicitudes con motivaciones ambiguas e incorrectas. Por ejemplo, sin precisar los documentos que les hicieron falta, se les contesta con vaguedad: *“De los documentos aportados, no fue posible comprobar la procedencia de la devolución”*.
- 6. FALTA DE RESOLUCIÓN FUNDADA Y MOTIVADA.** Los contribuyentes no conocen las razones específicas por las que la autoridad los tiene por desistidos de su devolución.
- 7. INICIO INJUSTIFICADO DE AUDITORÍAS FISCALES.** La autoridad inicia facultades de comprobación dentro del trámite de devolución sin dar a conocer a los contribuyentes las causas específicas para ello.

Las malas prácticas enunciadas se ilustran con el siguiente caso paradigmático que esta

Procuraduría conoció en el ejercicio de sus atribuciones:

1. Empresa de capital extranjero dedicada a manufactura de la industria automotriz.
2. Este tipo de empresas se dedican fundamentalmente a la exportación y se instalan desde luego en países con tasa 0% a las exportaciones, que es el régimen ordinario en el mundo globalizado.
3. A principios de 2012, por gestiones del Gobernador de la entidad federativa, quien asiste a la inauguración, se instala en México y se inscribe en el programa IMMEX (Industria maquiladora de exportación), constituyendo la 4ª base, a nivel internacional, de operación de la empresa, con una inversión en México de cerca 100 millones de dólares, y con ventas programadas para ese año de 60 millones de dólares y ofreciendo generar 1000 empleos en su primera etapa.
4. Desde su primer año de operación (2012) empieza a tener problemas con sus devoluciones de IVA:
 - Son 6 meses por los que la empresa se queja de no obtener la devolución de sus saldos de IVA, correspondientes a las exportaciones que realiza de los productos que manufactura: octubre, noviembre y diciembre de 2012 y enero, febrero y marzo de 2013.
 - En junio de 2013 presenta una primera solicitud de devolución.
 - A fines de junio de 2013, recibe un primer requerimiento de información y documentación por parte del SAT, donde le requiere alrededor de 30 datos y documentos, para poder acordar su solicitud (MALA PRÁCTICA: REQUERIMIENTOS EXCESIVOS).
 - Entre los documentos requeridos llaman la atención, los siguientes (MALA PRÁCTICA: REQUERIMIENTOS GRAVOSOS):
 - Motivos o circunstancias especiales que originan el saldo a favor.
 - Infraestructura y personal con que cuenta.
 - Lugar donde se encuentran sus instalaciones.
 - Clientes contratados y en proceso de contratación.
 - Original y copia de sus facturas, estados de cuenta bancarios, registros contables correspondientes a las operaciones con sus 5 principales clientes; proporcionando además número de comprobante, fecha de expedición, nombre y RFC del cliente, concepto por el que se expide, importe de la operación, fecha de cobro de las facturas, número de cuenta en el que se depositaron, número que correlacione las

facturas con los pagos del estado de cuenta bancario, subtotales por cliente y sumas totales

- 3 operaciones más significativas realizadas con proveedores nacionales, proporcionando facturas, pólizas de cheque, estados de cuenta bancarios con fecha e importe de los pagos, cruces de auditoría, nombre y RFC de cada proveedor, fecha y número de la factura, número de cheque o de transferencia bancaria, importe de la operación, etcétera.
- Descripción del concepto de mercancía importada, pedimentos, destino final de la mercancía, indicando si la utilizó durante su proceso de producción o la vendió directamente a terceros, especificando por qué la mercancía importada es indispensable para su actividad; número de pedimento, patente aduanal, aduana, fecha y tipo del pedimento, valor de la operación.
- Un ejemplar de registros contables: Libro Diario y Libro Mayor Analítico.

Además la autoridad requiere formalismos tales como (MALA PRÁCTICA: REQUERIMIENTOS EXCESIVOS Y GRAVOSOS):

- Original para cotejo y copia fotostática del requerimiento que la propia autoridad le notificó a la empresa.
 - Toda la documentación que la empresa presente debe estar foliada y acompañada de escrito libre en el que desglose cada uno de los puntos solicitados y el número de folio que le corresponde.
- La empresa SOLVENTA el requerimiento el 25 de julio de 2013, adjuntando los diversos documentos e informes solicitados.
 - A mediados de agosto de 2013 el SAT le notifica un segundo requerimiento, ya que la autoridad señala que del primero: “no se pudo verificar a detalle las operaciones realizadas”, pero sin decir ni cuáles, ni de qué modo; entre otras cosas le solicita toda la documentación de otras tres operaciones más significativas con tres de sus principales proveedores (MALA PRÁCTICA: MOTIVACIONES AMBIGUAS E INCORRECTAS)
 - La empresa solventa el requerimiento dos días después.
 - El 20 de septiembre aparece como autorizada la devolución en la página del SAT y en proceso de depósito (MALA PRÁCTICA: INFORMACIÓN DEFICIENTE EN EL PORTAL DE INTERNET DEL SAT).

- El 23 del propio mes, sin justificación alguna, aparece como pago cancelado y el 26 como no autorizada (MALA PRÁCTICA: INFORMACIÓN DEFICIENTE EN EL PORTAL DE INTERNET DEL SAT).
 - El 1º de octubre el SAT le notifica a la empresa que tiene por desistida su devolución (MALA PRÁCTICA: FALTA DE RESOLUCIÓN FUNDADA Y MOTIVADA).
 - El 10 de octubre presenta la empresa una segunda solicitud de devolución (MALA PRÁCTICA: REQUERIMIENTOS GRAVOSOS).
 - Sin que el SAT la resuelva, el 30 de ese mes le notifica inicio de facultades de comprobación, sin especificar las causas o razones concretas para iniciar una visita respecto de periodos por los cuales, la empresa había exhibido, mediante los requerimientos que cumplimentó, prácticamente la mayor parte de su contabilidad y documentación comprobatoria. Esta visita, por regla general, puede durar 90 días (MALA PRÁCTICA: INICIO INDISCRIMINADO DE AUDITORÍAS FISCALES)
 - En enero de 2014, la autoridad le notifica ampliación del plazo para la visita a 180 días.
5. Gracias a la intervención de PRODECON, el SAT acuerda favorablemente las devoluciones con fecha 30 de abril del 2014.

II. CONSIDERACIONES.

A) Marco legal e informe de la autoridad.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 22 del CFF, las autoridades fiscales se encuentran **obligadas** a devolver a los contribuyentes las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales, es decir, entre otros, los saldos que se generen con motivo del acreditamiento del IVA.

La restitución del saldo a favor constituye una **obligación legal estatal** cuyo origen, fundamentalmente, se sustenta en el principio de legalidad tributaria, pues si el Estado tiene derecho a obtener de los contribuyentes los tributos previstos en la ley, está en cambio obligado a devolver los saldos a favor, tal y como lo ha sostenido la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación¹.

¹ DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. LA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 22, PÁRRAFO DÉCIMO QUINTO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1o. DE OCTUBRE DE 2007, CONSTITUYE UNA OBLIGACIÓN LEGAL ESTATAL. La devolución de saldos a favor prevista en el citado numeral reviste la naturaleza jurídica de una obligación legal estatal cuyo origen, fundamentalmente, se sustenta en el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que si bien el Estado tiene derecho a obtener de los contribuyentes los tributos previstos en la ley, cuando éstos pagan en exceso conforme a lo ordenado legalmente, el

Asimismo, el artículo 2º, fracción II de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, reconoce como un **derecho** general de éstos el obtener, en su beneficio, las devoluciones procedentes.

De manera particular, el sexto párrafo del artículo 22 citado, establece las directrices a las que la autoridad debe ceñir su actuación para proceder a la devolución de saldos a favor. Así, el mencionado numeral dispone que la autoridad fiscal:

- **Deberá** efectuar la devolución **dentro del plazo** de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud.
- **Podrá** requerir al contribuyente datos, informes o documentos adicionales que **considerare** necesarios y estén relacionados con la propia devolución.
- En el supuesto anterior, la autoridad **deberá** formular el requerimiento en un plazo no mayor de veinte días —a partir de la presentación de la solicitud de devolución—.
- **Podrá** efectuar un segundo requerimiento de información o documentación el cual **deberá** estar relacionado con la documentación aportada en el primer requerimiento.
- En el supuesto anterior, la autoridad **deberá** efectuar el requerimiento dentro de los **diez días** siguientes a la fecha en la que el contribuyente haya cumplido el primer requerimiento.
- Sólo en el supuesto en el que el contribuyente no de cumplimiento a los requerimientos dentro de los plazos establecidos para tales efectos, la autoridad fiscal lo tendrá por desistido de la solicitud de devolución.

Como se desprende del precepto analizado, la autoridad fiscal —para efectos de proceder a las devoluciones de saldos a favor de los contribuyentes— fue dotada de una serie de facultades tanto **regladas** como **discrecionales**.

Tratándose de facultades **regladas**, su cumplimiento es inexcusable sin que exista la posibilidad entre actuar o no actuar, pues la propia ley exige imperativamente su acatamiento. En dicho contexto, la autoridad se encuentra obligada a respetar puntualmente los plazos y términos tanto para efectuar la devolución, como para la formulación de requerimientos de informes o documentación; asimismo, se encuentra compelida a acreditar fehacientemente, tanto la

citado principio exige que el fisco federal devuelva lo indebidamente percibido. En este sentido, la operación de determinación del tributo la lleva a cabo el propio contribuyente, ya que la ley fiscal, partiendo del principio de buena fe, le permite conforme al indicado precepto constitucional calcular y declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias, lo cual goza de la presunción de certidumbre, es decir, del reconocimiento formal por dicho sujeto del nacimiento y determinación en cantidad líquida de una obligación preexistente, por lo que esa determinación atribuible al particular es válida jurídicamente y produce todos sus efectos legales, hasta en tanto no se demuestre lo contrario, ya sea por una rectificación del contribuyente o por una declaración de ilegalidad de aquéllas.” Tesis 1a. CLXXXI/2012. Primera Sala. Décima Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XII, Septiembre de 2012, Pág. 506.

necesidad de su requerimiento, como el vínculo o relación que éste guarda con la propia devolución y, en caso de que formule un segundo requerimiento, a que éste verse sobre lo aportado por el contribuyente al solventar el primero, atendiendo a los principios de congruencia y consistencia que norman los procedimientos, especialmente los de carácter administrativo.

En el caso de las facultades **discrecionales**, se entiende que la autoridad cuenta con la posibilidad de actuar o decidir entre una o más opciones y ejercer libre, pero prudencialmente, sus atribuciones, siempre con apego o en vista al objetivo por el que la ley le concede esa facultad.

En efecto, la autoridad que goza de facultades de esta naturaleza, las debe ejercer con moderación, pues de lo contrario incurre en prácticas excesivas o arbitrarias. Así, la autoridad debe justificar plenamente ante el gobernado el por qué *considera* necesario requerir información o documentación adicional a la presentada con la solicitud de devolución, es decir, deberá manifestarle la causa o razón de la solicitud, señalando con precisión los motivos que la llevaron a realizar tal requerimiento, de lo contrario, los requerimientos se pueden presumir negligentes y arbitrarios generando inconformidad y desconfianza en los pagadores de impuestos.

Ahora bien, la autoridad fiscal —al rendir su informe respecto del Análisis Sistemático 11/2013, que antecede a esta Recomendación— sólo abordó la problemática de forma general sin aportar soluciones concretas o específicas a los puntos señalados por esta Procuraduría, manifestando medularmente tres puntos:

- 1.- Que sus unidades administrativas se encuentran obligadas a aplicar estrictamente lo previsto en las disposiciones legales aplicables fiscales, debiendo fundar y motivar adecuadamente los requerimientos emitidos con la finalidad de verificar la procedencia de la devolución en los plazos previstos por el propio párrafo sexto del artículo 22 del Código tributario.
- 2.- Que ha emitido disposiciones a efecto de regular y homologar la actuación de las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, siempre en estricta observancia de las disposiciones vigentes; asimismo, manifestó la necesidad de que esta Procuraduría le proporcionara los datos particulares de los asuntos en los que se ha detectado la problemática y,
- 3.- Finalmente aduce que las devoluciones de contribuciones son un tema de interés público, lo cual representa que la autoridad fiscal se encuentre obligada a verificar de fondo la procedencia de las mismas, preponderando preferentemente, aspectos de fondo que permitan confirmar la veracidad de las operaciones generadoras de los saldos a favor que solicitan los contribuyentes para identificar y sancionar actos simulados orientados a defraudar al fisco federal.

Al respecto, esta Procuraduría reconoce la disposición de la autoridad para actuar dentro del margen de la ley, así como diversas acciones implementadas para agilizar las devoluciones, tales como el establecimiento de la certificación para las empresas IMMEX, el compromiso para la creación de la carpeta electrónica del contribuyente y el desarrollo de diversos modelos para fomentar la transparencia y disminuir la discrecionalidad en el proceso de devolución, así como su activa participación en las distintas reuniones convocadas por este *Ombudsman* fiscal. Acciones que desde luego, no pasan inadvertidas para este Organismo **PERO QUE EN LA PRÁCTICA CONTINÚAN SIENDO INSUFICIENTES PARA ABATIR LA PROBLEMÁTICA.**

En lo que se refiere a la petición de la AGAFF para que se le proporcionen datos particulares de los asuntos en los que se ha detectado la problemática —a fin de estar en posibilidades de atender la recomendación de este Organismo—, cabe mencionar que dicha solicitud resulta inconducente para el procedimiento de análisis e investigación sistémica iniciado, pues de conformidad con lo dispuesto por el artículo 73 de los Lineamientos que regulan las atribuciones sustantivas de este Organismo², los problemas sistémicos son aquéllos que derivan de la estructura misma del sistema tributario y que afectan a una generalidad de contribuyentes, **sin ser necesario que se expongan o analicen casos particulares**, pues los mismos, de ser necesario, son canalizados a las diversas áreas de esta Procuraduría para ser atendidos de forma particular.

B) Informes de Contribuyentes Organizados:

Adicionalmente, este Organismo a través de sus diversas unidades —Oficinas Centrales y Delegaciones Estatales— ha dado atención a un nutrido número de quejas de contribuyentes que han sufrido afectaciones por la problemática; además, la misma ha sido expuesta en diversos foros donde han participado sectores, cámaras y confederaciones empresariales, así como colegios y academias de profesionales; foros a los que han acudido servidores públicos de este Organismo.

Asimismo, las propias cámaras y agrupaciones realizaron manifestaciones por escrito ante esta Procuraduría calificando a la problemática de **grave y reiterada**. Se relacionan las citadas manifestaciones:

² **Artículo 73.** “Para efectos de estos lineamientos se entienden como problemas sistémicos aquéllos que deriven de la estructura misma del sistema tributario y que se traduzcan en inseguridad jurídica, molestias, afectaciones o vulneración de derechos en perjuicio de todos los contribuyentes, de una generalidad o de un grupo o categoría de los mismos. Los problemas así identificados deberán ser aquéllos que, por su complejidad, requieran de estudio, análisis, cambios administrativos o modificaciones a normas legales o administrativas, con el objeto de proteger los derechos del contribuyente, asegurar su trato equitativo o simplificar y facilitar el cumplimiento de sus obligaciones”.

CÁMARA NACIONAL DE COMERCIO (CANACO), a través de sus Delegaciones.

CANACO GUADALAJARA:

“Hemos detectado socios con problemáticas de esta índole, específicamente en la devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA), en los cuales, la autoridad extiende el trámite al plazo máximo para dar respuesta, siendo está (sic) desfavorable para el contribuyente, algunas de las resoluciones a los trámites son:

- Rechazada sin motivación y/o fundamento expresado al contribuyente.
- Rechazada con argumentos diferentes al trámite en cuestión, ejemplo: Se solicita devolución de ISR y el argumento al rechazo es “no se presentó cédula o anexo de la determinación del IVA”.
- Rechazada por la aparente omisión de entrega de algún documento/papel de trabajo solicitado previamente mediante requerimiento, aún (sic) cuando al contribuyente se le recibió la documentación del requerimiento completa...”

CANACO TIJUANA:

“En general la problemática suscitada en esta materia tiene que ver con sistemáticas resoluciones negativas, requerimientos constantes de diversa información contable-fiscal, inicio de procedimientos de auditoria(sic) o el incumplimiento de fechas determinadas por la autoridad respecto de la solución promoción (sic) de solicitudes de devolución de IVA a favor de contribuyentes afiliados a esta Cámara....”

Como ejemplo ilustrativo de la situación expuesta, adjuntamos al presente el caso específico de una empresa que en reiteradas ocasiones ha realizado el trámite de solicitud de devolución de IVA a favor, de los periodos Enero a Diciembre de 2012 y de Enero a Octubre de 2013, gestiones que ha venido realizando a través de la página del SAT y cumpliendo los requerimientos documentales o de información requeridos por la Administración General de Auditoria (sic) Fiscal Federal del SAT, sin que a la fecha, se haya aprobado y concretado una sola autorización de devolución de IVA...”

Empresa x: “Como antecedente le podemos informar que hemos recibido negativas e incumplimiento de fechas por parte de la autoridad, aun aportando la documentación que se exige; sin que a la fecha podamos lograr la devolución de ninguno de los meses solicitados. Esta situación ha perjudicado y sigue perjudicando a las empresas en la realización de sus labores comerciales...”

CÁMARA NACIONAL DE LA INDUSTRIA DE LA TRANSFORMACIÓN (CANACINTRA):

“1.- Niegan sistemáticamente las devoluciones bajo cualquier argumento, entre otros porque:

- a).- El proveedor de bienes y servicios se encuentra como no localizado.
 - b).- No se proporciona toda la información y documentación que le fue solicitada al contribuyente mediante requerimientos excesivos y que no guardan directa relación con verificar la procedencia de la devolución...
 - c).- El retenedor no presentó alguna declaración...
- (...)

2.- La autoridad realiza dos requerimientos de información sin justificación, ya que en el primero pudo haber solicitado la información que requiere en el primero, (sic) lo que es sólo una medida dilatoria.

3.- En forma sistemática, además de los dos requerimientos excesivos, ejerce facultades de comprobación, igualmente como medida dilatoria, porque finalmente pese a todo ello, niega la devolución o decreta el desistimiento.

Esta problemática ha puesto en riesgo la existencia de las empresas, ha hecho incurrir en gastos por intereses y comisiones por préstamos, así como obligado a interponer demandas de nulidad, amparos y otros medios de defensa...”

CONSEJO NACIONAL DE LA INDUSTRIA MAQUILADORA Y MANUFACTURERA DE EXPORTACIÓN, A. C. (INDEX):

“3. A efecto de responder oportunamente a su solicitud de información, le manifestamos las problemáticas siguientes, mismas que hemos detectado de manera recurrente en las empresas agremiadas:

- a. Falta de criterio lógico para emitir requerimientos —Entendemos el que la autoridad tenga y deba ejercer sus facultades de comprobación; sin embargo, lo que no apoyamos y/o entendemos es que no tenga la más mínima intención de recurrir al historial de los contribuyentes (por medio del Registro Federal de Contribuyentes) para conocer de los mismos....
- b. Exceso de requerimientos de información con la única intención de retrasar el proceso o caer en el desistimiento automático.
- c. No proporcionan información o atienden llamadas de los contribuyentes.
- d. Centralización (y a la vez descentralización) de funciones y responsabilidades de las Administraciones Locales y Centrales en los trámites.
- e. Incertidumbre en los casos en que los saldos a favor de IVA se aplican contra otros impuestos federales (compensaciones).
- f. Ejercicio de facultades de comprobación de noveno párrafo del artículo 22 del CFF como estrategia dilatoria de la devolución.”

CONSEJO COORDINADOR EMPRESARIAL (CCE):

- “1. No existe uniformidad en los requerimientos de información y documentación para solicitar las devoluciones de IVA a nivel nacional y cada nuevo administrador establece requerimientos diferentes.
2. En diversos trámites, se llegan a solicitar hasta el cien por ciento de la información de un ejercicio en un rubro específico. Por ejemplo, depósitos bancarios.
3. No obstante, en las empresas de reciente creación, hasta que existan ingresos se devuelve el IVA, supuesto que no existe en ley.
4. En empresas del sector primario que recurrentemente solicitan sus devoluciones, existe una gran demora, sobre todo en la región noroeste de nuestro país.
5. En ciertos sectores de nuestra economía demoran la devolución del IVA, ya que confirman que los proveedores de la empresa hayan enterado el IVA, objeto de la devolución. El que un contribuyente haya pagado un IVA, le representa un derecho de recuperarlo, independientemente de que el proveedor lo entere o no.”

CAMARA NACIONAL DE LA INDUSTRIA FARMACEUTICA (CANIFARMA):

“ (...) Realmente NO ESTÁN HACIENDO DEVOLUCIONES DE IVA, ESTÁN HACIENDO REQUERIMIENTOS EXCESIVOS Y NEGANDO O TENIENDO POR NO (SIC) DESISTIDA A LA SOLICITUD AUNADO A QUE ABREN AUDITORIA POR MES Y EJERCICIO A QUIENES LO SOLICITAN, Es muy importante ya parar esto, es política nacional del SAT y está afectando muchísimo a los empresarios que pierden liquidez que impide su continuidad...”

CONFEDERACIÓN DE CÁMARAS INDUSTRIALES DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS (CONCAMIN):

“Haciendo una breve historia las autoridades respectivas prometieron en su momento llevar a cabo video-conferencias con los contadores y representantes legales de las empresas afectadas y, hasta la fecha, no tenemos noticias de que lo hayan realizado.

En general los más afectados son los miembros de la Cámara Nacional de la Industria de Conservas Alimenticias (CANAINCA) pues tienen saldos a favor por concepto de IVA, desde abril del año pasado.”

Como se advierte, resulta imposible desconocer lo sistémico de la problemática, cuando la mayoría de las organizaciones empresariales se duelen de las mismas prácticas lesivas por parte del SAT al tramitar las devoluciones de IVA.

El propio SAT, en su “Informe Tributario y de Gestión 2013” comunicó que los montos devueltos a los contribuyentes por concepto del IVA disminuyeron en un 7.5% (equivalente a 10,989 millones de pesos)³; lo que pudiera significar que las gestiones para verificar la procedencia de las devoluciones se ejercieron con mayor rigidez, lo cual encontraría justificación para aquellos contribuyentes que solicitan devoluciones improcedentes o fraudulentas, pero, de ninguna manera, debe ser una práctica generalizada de la autoridad que ponga en riesgo la viabilidad de contribuyentes que se dedican a una actividad productiva bajo un régimen fiscal determinado.

Cabe señalar que de los datos que le fueron aportados a este *Ombudsman* fiscal por la autoridad competente en cuanto el número de querellas presentadas por los ejercicios fiscales de 2012 y 2013 -por devoluciones fraudulentas o que simulan actos-, se advierte que no resultan significativas para justificar el retraso en la resolución de las solicitudes de devolución.

Así es, porque al respecto esta Procuraduría considera indispensable postular con claridad que, como lo mandata el artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, las actuaciones de los pagadores de impuestos se presumen de buena fe. En este orden de ideas, no basta con que la autoridad estime que existen devoluciones fraudulentas o simuladas, **SINO QUE ES FORZOSO QUE SEA LA PROPIA AUTORIDAD LA QUE FUNDE, MOTIVE Y ACREDITE, DE MANERA FEHACIENTE, EN CADA CASO PARTICULAR, ESOS ACTOS ILEGALES**, pues presumir de manera genérica que en virtud de simulaciones o actos fraudulentos, deben desestimarse las solicitudes de devolución del IVA, no respeta desde luego el debido proceso, establecido en los artículos 14 y 16 constitucionales.

Por lo expuesto, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que las autoridades del SAT, de manera particular las de la AGAFF encargadas de instrumentar la devolución de los saldos a favor del IVA, realizan malas prácticas que derivan en graves afectaciones jurídicas y económicas a los contribuyentes, las cuales se expondrán a continuación.

³ Visible en http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2013t4/

C) Afectaciones Jurídicas.

La autoridad fiscal al implementar las malas prácticas descritas en el apartado I de esta Recomendación, viola los derechos fundamentales: de *seguridad jurídica*, el cual otorga certeza al gobernado en relación a sus bienes y derechos; de *legalidad*, que obliga a que los actos de autoridad estén sustentados en el marco de la ley; de *debida fundamentación y motivación*, que establece que al emitir un acto de autoridad, la cita de las normas jurídicas debe ser correcta y se deben expresar los razonamientos lógico-jurídicos por los que considera que son aplicables tales preceptos; de *propiedad* que otorga al particular la garantía de no ser privado arbitrariamente de aquélla y de *proporcionalidad tributaria* que significa que cada gobernado contribuya al gasto público de acuerdo con sus posibilidades económicas.

En efecto, la vulneración a estos derechos se actualiza cuando la autoridad proporciona información deficiente en su página de internet para darle a conocer al contribuyente el estatus de su devolución, toda vez que la misma carece de claridad y precisión obviando en inseguridad jurídica pues el causante desconoce las razones y motivos por los cuales su solicitud se tiene como “No Autorizada”. Por otro lado, si se le comunica que su solicitud se encuentra “En Revisión” —aun cuando los plazos para el trámite o para requerirle información se han excedido— lo coloca en un estado de incertidumbre absoluta.

Asimismo, en opinión de este *Ombudsman* fiscal la autoridad transgrede los principios de legalidad y certeza jurídica cuando formula requerimientos de información o documentación que no se encuentran relacionados con la devolución, ya que el propio artículo 22 del CFF sólo le permite requerir lo que se encuentre vinculado con ésta, al señalar expresamente: “Las autoridades fiscales, para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente... los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y **que estén relacionados con la misma**” (énfasis añadido), de tal forma que si realiza solicitudes de información o documentación que no están relacionadas con la devolución, su actuación sale del marco de la ley, provocando incertidumbre en el contribuyente y colocándolo en estado de indefensión. Lo mismo sucede cuando la autoridad tiene por desistido al contribuyente de su trámite de devolución argumentando en forma genérica que no aportó la documentación o información suficiente, pues la norma aplicable dispone que *sólo se tendrá por desistido al contribuyente cuando no dé cumplimiento al requerimiento dentro del plazo otorgado*, sin que se pueda aplicar a ningún otro supuesto, pues ello refiere una flagrante violación a la norma en comento.

Por otra parte, si la autoridad le solicita información o documentación —aun estando relacionadas con la devolución— con la que pretenden acreditar circunstancias más allá del trámite de la

devolución, como pudiera ser la existencia de sus operaciones, también resulta desapegada al texto legal pues el numeral 22 del CFF en su octavo párrafo establece: *“No se considerará que las autoridades inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando soliciten los datos, informes y documentos, a que se refiere el sexto párrafo anterior, pudiendo ejercerlas en cualquier momento”*; por ende, si la autoridad tiene tales pretensiones, sólo podrá hacerlo dentro del ejercicio de sus facultades de comprobación, pero nunca dentro del trámite de devolución.

Ahora bien, las facultades de comprobación cuyo ejercicio autoriza el noveno párrafo del artículo 22 del CFF, son unas facultades con características particulares, pues su ejercicio se justifica dentro del trámite de devolución, única y exclusivamente con el propósito de verificar la procedencia de la solicitud correspondiente. Es decir, en opinión de Ombudsman fiscal, si bien se trata de facultades discrecionales, éstas deben ejercerse prudencialmente y sobre todo: **“siempre con apego y con vista al objeto por el que la ley concede esta facultad”**.

Lo anterior no se cumple cuando las autoridades elaboran la orden por la que inician esas facultades, señalando simplemente que la visita se realiza: *“con el objeto o propósito de verificar la procedencia de su solicitud de devolución”*; pero en la propia orden no se hace precisión alguna sobre el objeto de la visita, sino de manera genérica se expresa que el contribuyente deberá proporcionar al personal actuante toda su contabilidad y documentación comprobatoria sin especificar en ningún momento qué es lo que se busca y cuál es el objeto de la diligencia, como expresamente le prevé el artículo 16 constitucional; máxime que cuando se inician las facultades de comprobación, la autoridad ya sometió al contribuyente al cumplimiento de uno o dos requerimientos excesivos de múltiple información y documentación y sin que en la orden se exprese qué documentos o información proporcionados o no por el contribuyente, son el motivo de la visita.

Ello se traduce en un ejercicio indiscriminado y arbitrario de esta facultad, pues se sujeta al contribuyente a un procedimiento genérico que no atiende a la solicitud específica de la devolución que éste presentó, con lo que se viola el texto y el espíritu del párrafo noveno del artículo 22 del CFF.

De igual forma, se violan los principios de legalidad y seguridad jurídica cuando la autoridad no respeta los plazos establecidos en el propio artículo 22 del CFF, tanto para proceder a la devolución como para realizar los requerimientos, pues los contribuyentes al no recibir requerimiento alguno dentro de los plazos establecidos, pueden presumir lógicamente que el trámite iniciado fue procedente, **creando una expectativa equívoca incluso para la disposición de sus recursos**.

Al respecto, resulta trascendente el criterio sostenido por nuestro Máximo Tribunal al disponer que el contenido esencial del principio de seguridad jurídica en materia tributaria radica en "*saber a qué atenerse*" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y la actuación de la autoridad,⁴ es decir, bajo este principio, la autoridad sólo puede hacer lo que la ley le permite y aún más, a la luz de lo dispuesto por el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no sólo debe constreñir su actuación a lo que la ley dispone sino que tiene el deber indeclinable de velar por la correcta aplicación de la misma, ya que ésta obligada a promover, respetar, proteger, y garantizar los derechos humanos, entre los que se encuentra el de seguridad y certeza jurídica.

Por otra parte, la autoridad fiscal trastoca el principio de debida fundamentación y motivación al omitir la emisión y notificación de la resolución —por escrito— que contenga los motivos, razones y fundamentos por los cuales tiene por desistido al contribuyente, o bien, cuando da a conocer la negativa de la devolución utilizando razonamientos ligeros y claramente cuestionables, al señalar, por ejemplo, "*de los documentos aportados, no fue posible comprobar la procedencia de la devolución*", los cuales, de ninguna forma se pueden considerar como una adecuada motivación de la resolución. Además, derivado de las quejas presentadas por los contribuyentes, esta Procuraduría ha podido advertir que en ocasiones la autoridad llega a solicitar datos, informes o documentos, los cuales —aun habiendo sido presentados por el promovente— al final no son analizados ni considerados para resolver la procedencia de la devolución, situación que además de derivar en un acto de molestia innecesario para los contribuyentes, también redundará en una deficiente motivación del acto emitido.

⁴ **SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.** La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "*saber a qué atenerse*" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, su suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho". 10a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Libro VII, Abril de 2012, Tomo 1; Pág. 880

Por otra parte, cuando la autoridad fiscal requiere al contribuyente información o documentación adicional por *considerarla* necesaria para verificar la procedencia de la devolución —en uso de las facultades discrecionales que le fueron conferidas— debe justificar **fehacientemente** la razón por la cual dicha información o documentación es indispensable, pues aún este tipo de facultades están sujetas al principio de legalidad previsto en el artículo 16 de nuestro Máximo ordenamiento legal, ello a fin de evitar que se incurra en actuaciones arbitrarias y subjetivas; así lo ha sostenido el propio Poder Judicial Federal⁵.

En la especie, a juicio de esta Procuraduría, la autoridad hace uso excesivo de las facultades discrecionales de las que goza, pues suele requerir documentación o información que no está directamente relacionada con la devolución, llegando al extremo de solicitar documentos para acreditar fehacientemente la existencia y realización de las operaciones que originan el saldo a favor, siendo que un requerimiento con tales características —como se mencionó con antelación— es propio del ejercicio de las facultades de comprobación y no del trámite de devolución.

En tal sentido, se debe considerar puntualmente que aun cuando las facultades discrecionales resultan necesarias y hasta indispensables para que la autoridad fiscal cumpla cabalmente sus funciones de recaudación y salvaguarda del interés colectivo; éstas deben utilizarse con extrema reserva, pues en sí misma, la palabra *discrecional*, significa que se ejerce libre y **prudencialmente**, concepto que a su vez, refiere un límite inexcusable⁶.

Dentro del trámite de devolución, el legislador decidió dotar a la autoridad fiscal de facultades discrecionales a fin de que estuviera en posibilidades de detectar oportunamente solicitudes de devolución improcedentes o hasta fraudulentas, pero nunca pretendió que la solicitud se convirtiera en un trámite molesto, engorroso ni mucho menos, interminable, ni tampoco que las medidas rígidas se aplicaran a todos los contribuyentes sino únicamente a aquéllos que potencialmente pudieran defraudar al fisco. Así, el legislador, al presentar la iniciativa de reforma que dio origen al actual texto del párrafo sexto del artículo 22 del CFF sostuvo:

⁵ “**FACULTADES DISCRECIONALES. APRECIACIÓN DEL USO INDEBIDO DE LAS CONCEDIDAS A LA AUTORIDAD.** La base toral de las facultades discrecionales es la libertad de apreciación que la ley otorga a las autoridades para actuar o abstenerse, con el propósito de lograr la finalidad que la propia ley les señala, por lo que su ejercicio implica, necesariamente, la posibilidad de optar, de elegir, entre dos o más decisiones, sin que ello signifique o permita la arbitrariedad, ya que esa actuación de la autoridad sigue sujeta a los requisitos de fundamentación y motivación exigidos por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo cual permite que los actos discrecionales sean controlados por la autoridad jurisdiccional.”
Novena Época. Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo VIII, Septiembre de 1998. Materia(s): Administrativa. Tesis: P. LXII/98. Página: 56.

⁶**Discrecional:** Que se hace libre y prudencialmente. Se dice de la potestad gubernativa en las funciones de su competencia que no están regladas. Consultable en: <http://lema.rae.es/drae/?val=discrecional>.

“En materia de devoluciones de saldos a favor en las contribuciones, las actuales disposiciones de ley no permiten a la autoridad realizar una revisión exhaustiva. Esto es así en virtud de la obligación de efectuar la devolución en plazos limitados. Lo anterior impide detectar oportunamente solicitudes de devoluciones improcedentes y, en ocasiones, fraudulentas, con un grave perjuicio para el fisco.

Es por ello que se propone establecer la posibilidad de que las autoridades fiscales puedan solicitar información adicional, suspendiendo por una sola vez el plazo que establece el Código Fiscal de la Federación para efectuar la devolución y reanudándose al recibirse dicha información”⁷

De tal forma que, aun cuando estas facultades resultan necesarias para salvaguardar el interés público, se deben ejecutar dentro de un margen de legalidad y reglamentación clara y específica, pues el propio interés colectivo no puede llevar a la limitación desproporcional de los derechos de los gobernados vulnerando el justo equilibrio entre el interés general y la protección de los derechos fundamentales.

Así lo ha sostenido el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en sentencias recaídas a dos expedientes abiertos contra Bulgaria: el caso *Bulves* del 22 de enero de 2009 (Application no. 3991/03) y el caso *Business Support Centre* del 18 de marzo de 2010 (Application no. 6689/03). En ambos casos se trataba de medidas adoptadas por la legislación de ese Estado que, con el objetivo de prevenir el fraude, limitaban al contribuyente el derecho a la disminución del Impuesto al Valor Agregado. **Bajo el criterio del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, la tutela del interés público o colectivo no puede ser motivo para transgredir derechos fundamentales o ejercer facultades desproporcionales o arbitrarias, tratándose de la devolución de saldos a favor de los contribuyentes, la autoridad fiscal los debe restituir eficazmente, apelando al uso racional de las facultades discrecionales que se le otorgaron.**

Por otro lado, cuando la autoridad fiscal retrasa la restitución de los recursos económicos del contribuyente se actualiza una transgresión al **derecho humano de la propiedad** que refiere, que toda persona tiene derecho a la propiedad, tanto individual como colectivamente y que nadie será privado arbitrariamente de la misma, derecho reconocido por la *Declaración Universal de los Derechos Humanos*, y por el *Primer Protocolo adicional del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales* (artículos 17 y 1, respectivamente)⁸.

⁷ Exposición de motivos de 7 de noviembre de 1996, respecto de la iniciativa de la “LEY QUE ESTABLECE Y MODIFICA DIVERSAS LEYES FISCALES” publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1996.

⁸ **CINU**. Centro de Información de las Naciones Unidas. Visible en: <http://www.cinu.mx/onu/documentos/declaracion-universal-de-los-d/>. El **derecho humano de propiedad** está contenido en el Primer Protocolo adicional del Convenio Europeo para la Protección de

Al respecto, la Corte de Justicia de la Unión Europea emitió un precedente en el que destaca el respeto que debe guardarse al derecho de los pagadores de impuestos a obtener la devolución de los saldos a favor, afirmando que al negarse dicho derecho se actualiza una violación al derecho humano de propiedad, motivo por el cual, impuso a los *Estados Parte* la obligación de reparar el daño causado a los contribuyentes por dilaciones excesivas en materia de devoluciones de impuestos⁹.

Bajo esta óptica, la autoridad fiscal no puede pasar por alto que la devolución de impuestos es una prerrogativa de los contribuyentes, la cual, en un Estado de Derecho como el nuestro, debe ser respetada y aún más, favorecida. Para ello, las autoridades fiscales deben adoptar las mejores prácticas en el ejercicio de sus atribuciones, ciñendo su actuación a un modelo de buena administración tributaria la cual implica cercanía con los contribuyentes, exactitud con la legalidad, discrecionalidad sin arbitrariedades y flexibilidad en la aplicación de las normas en miras a la tutela efectiva de los derechos de éstos; tal y como lo ha sostenido este Organismo Defensor de los Derechos de los Contribuyentes, en su criterio sustantivo 43/2013/CTN/CS-SASEN, el cual literalmente dispone:

“DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES. MEJORES PRÁCTICAS DE LAS AUTORIDADES FISCALES PARA SU PROTECCIÓN. Un modelo de buena administración tributaria se presenta cercana a los ciudadanos, escrupulosa con la legalidad, discrecional pero no arbitraria, eficiente en la relación entre medios y resultados, flexible en la aplicación de las normas. Los contribuyentes tienen el derecho a una buena administración que debe observar los principios de eficacia, equidad, simplificación administrativa, proximidad, desconcentración funcional y territorial, coordinación, buena fe, confianza y transparencia. **De esta forma, las mejores prácticas se materializan cuando las autoridades fiscales adoptan los principios referidos en sus relaciones con los contribuyentes y en miras a la tutela efectiva de los derechos de éstos”.** (Énfasis añadido)

Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, que en su artículo 1 precisa: “Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la Ley y los principios generales del Derecho Internacional. Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las Leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones de las multas”.

⁹ European Court of Human Rights, Application No. 803/02, “Case of Intersplav vs. Ukraine”, notificada a las partes por escrito el 9 de enero de 2007.

Por último, no se debe perder de vista que a la luz de lo dispuesto por el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos todas las autoridades fiscales deben apegar su actuación a lo que el principio *pro homine* refiere: *favorecer y buscar el mayor beneficio para la persona*¹⁰, entendiéndose que dicho principio resulta aplicable a las personas morales, tal y como lo resolvió, por unanimidad de votos nuestro Máximo Tribunal en sesión pública del pasado 21 de abril del año en curso¹¹.

D) Afectaciones Económicas.

La devolución de saldos a favor de los contribuyentes juega un papel de suma importancia en la esfera económica y financiera de éstos, ya que la propia estructura de la Ley del IVA les da la posibilidad de acreditar el impuesto pagado, **logrando con esto que su proceso productivo o comercial no se vea incrementado en sus costos con un impuesto que incida sobre éstos, lo que sólo se alcanza si el contribuyente obtiene de manera oportuna su devolución cuando el impuesto pagado a sus proveedores supera el cobrado a sus clientes.** Este impuesto a cuya recuperación tienen derecho, los autoriza a solicitar la devolución de saldos a favor cuando procedan.

En efecto, la restitución oportuna a los pagadores de impuestos de estos recursos representa ante todo la disposición de liquidez, lo que les permitirá la posibilidad de reinversión, pago de pasivos, cumplimiento de obligaciones, entre otros; por el contrario, el retraso en las devoluciones pone en

¹⁰ “**PRINCIPIO PRO HOMINE. VARIANTES QUE LO COMPONENTEN.** Conforme al artículo 1o., segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las normas en materia de derechos humanos se interpretarán de conformidad con la propia Constitución y con los tratados internacionales de la materia, procurando favorecer en todo tiempo a las personas con la protección más amplia. En este párrafo se recoge el principio "pro homine", el cual consiste en ponderar el peso de los derechos humanos, a efecto de estar siempre a favor del hombre, lo que implica que debe acudirse a la norma más amplia o a la interpretación más extensiva cuando se trate de derechos protegidos y, por el contrario, a la norma o a la interpretación más restringida, cuando se trate de establecer límites a su ejercicio. En este contexto, desde el campo doctrinal se ha considerado que el referido principio "pro homine" tiene dos variantes: a) Directriz de preferencia interpretativa, por la cual se ha de buscar la interpretación que optimice más un derecho constitucional. Esta variante, a su vez, se compone de: a.1.) Principio favor libertatis, que postula la necesidad de entender al precepto normativo en el sentido más propicio a la libertad en juicio, e incluye una doble vertiente: i) las limitaciones que mediante ley se establezcan a los derechos humanos no deberán ser interpretadas extensivamente, sino de modo restrictivo; y, ii) debe interpretarse la norma de la manera que optimice su ejercicio; a.2.) Principio de protección a víctimas o principio favor debilis; referente a que en la interpretación de situaciones que comprometen derechos en conflicto, es menester considerar especialmente a la parte situada en inferioridad de condiciones, cuando las partes no se encuentran en un plano de igualdad; y, b) Directriz de preferencia de normas, la cual prevé que el Juez aplicará la norma más favorable a la persona, con independencia de la jerarquía formal de aquella.”
Tesis Aislada: I.4o.A.20, 10(a), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, pág. 1211.

¹¹ Versión taquigráfica de la sesión pública ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, celebrada el lunes 21 de abril de 2014 que resuelve la contradicción de tesis 360/2013, entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Séptimo Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Cuarto Circuito.

riesgo la propia existencia de sus negocios, ya que pudieren incurrir en gastos extraordinarios tales como pago de intereses por préstamos extraordinarios.

Las malas prácticas que este Ombudsman fiscal ha detectado en los trámites de devolución del IVA, limitan la circulación de capital de las negociaciones, impiden el desarrollo ordinario de sus actividades y afectan gravemente sus intereses vitales, aunado a que coartan su derecho de disponer y utilizar sus recursos; tal y como lo han manifestado diversas Cámaras y Agrupaciones de contribuyentes cuyas afirmaciones muestran y exponen un malestar generalizado por las prácticas y criterios aplicados por la autoridad.

Además, si la autoridad fiscal de forma reiterada incurre en malas prácticas en la devolución de los saldos a favor, orilla a los contribuyentes a hacer uso de medios de defensa, repercutiendo no sólo en la economía de los gobernados que tienen que destinar tiempo y recursos para su defensa legal, sino que también causa afectaciones económicas a la propia autoridad fiscal que debe asumir las consecuencias administrativas del litigio.

Lo anterior contraviene al *principio de economía* que debe prevalecer en la obligación tributaria, pues a la luz de éste, los tributos deben ser productivos, es decir, que lo recaudado se debe destinar en su mayor parte para cubrir el gasto público y no para solventar gastos administrativos innecesarios causados por la propia actuación de la autoridad. Asimismo, bajo este principio se debe evitar imponer cargas excesivas a la economía de los contribuyentes, por ende, la inobservancia de este principio transgrede los motivos de orden público que justifican la existencia de la relación jurídico-tributaria, pues el rendimiento de las contribuciones debe ser productivo¹².

Finalmente, en opinión de esta Procuraduría, otorgar certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes en el ejercicio de sus derechos, en específico, en la devolución de sus saldos a favor del IVA, fomenta la inversión y crecimiento de las empresas, generando fuentes de empleo e impulsando, en su justa proporción, la economía nacional.

SECTOR MAQUILA:

Un claro ejemplo de las repercusiones económicas que provoca el retraso injustificado en las devoluciones del IVA se ve reflejado en la industria maquiladora.

¹² Narciso Sánchez Gómez. Derecho Fiscal Mexicano. Pág. 186. Cuarta Edición. Porrúa.

El propio Consejo Nacional de la Industria Maquiladora y Manufacturera de Exportación (INDEX) documentó ante la Procuraduría algunos datos que por sí, son reveladores.

En documento que obra en poder de este Organismo Autónomo, se da cuenta de la situación que viven 81 empresas, todas ellas mexicanas y altamente exportadoras, radicadas en los estados de Sonora, Durango, Guanajuato, Nuevo León, Tamaulipas, Querétaro, Baja California, Coahuila y Chihuahua.

Una vez presentadas sus solicitudes de devolución por concepto de IVA, correspondientes a diversos periodos de 2013, en ninguno de estos trámites se ha dado respuesta positiva. Si bien esta situación no pareciera ser distinta a lo que ya ha sido analizado a lo largo de este documento, cobra especial relevancia el hecho de que en algunos de estos casos existen empresas **con más de 30 años de antigüedad en su operación, con una plantilla de más de 4000 empleados y terrenos con una dimensión productiva de más de 145,000 metros cuadrados.**

Esta industria cuestiona el trato que les ha dado el SAT a este tipo de empresas, ya que además de que se desconocen los saldos a favor derivados de la mecánica ordinaria del IVA, desconoce en absoluto sus antecedentes como contribuyentes y el grado de cumplimiento que han tenido por años con el fisco.

Por si fuera poco, estas empresas se quejan de que las autoridades locales se niegan expresamente a hablar o a atender a los contribuyentes, argumentando que no están facultados para dar información con respecto al estatus de las solicitudes de devolución "...El contribuyente demuestra su interés por atender los trámites por ellos realizados; la autoridad debería hacer lo propio y ser más flexibles; su actitud obstaculiza los trámites innecesariamente..." se afirma en el documento en comento.

En opinión de PRODECON, el problema en estudio, específicamente por lo que ve a la industria maquiladora y exportadora, se vuelve todavía más grave. Si los contribuyentes que se dedican a la exportación de bienes y servicios dejan de recuperar el IVA pagado a sus proveedores, se ven forzados a considerar dicho IVA como un costo o gasto adicional, lo que invariablemente repercute en el precio de venta de sus productos, lo que desde luego puede afectar seriamente a la industria exportadora.

Esto es así, ya que el contribuyente tendría que colocar sus productos en el extranjero a un precio 16% superior, lo que seguramente lo sacaría del mercado al tener que competir con productores de otros países que no incurrir en el pago de un impuesto a la exportación.

Esta afectación se presenta incluso cuando los contribuyentes obtienen la devolución de sus saldos a favor de IVA **pero teniendo que soportar plazos excesivos para lograr dichas devoluciones**, ya que si bien no soportarían dicho impuesto y no lo incluirían en sus precios de venta, se verán obligados a incurrir en el pago de intereses, derivados de la obtención de préstamos para cubrir su falta de liquidez; lo que los dejaría en clara desventaja con sus competidores del extranjero al no tener que incurrir estos últimos en este pago de intereses.

SECTOR AGROPECUARIO:

Otra problemática que este *Ombudsman* fiscal ha detectado recae en el sector primario, pues a diversos de sus integrantes se les niegan las devoluciones y, en otros casos, se las retrasan injustificadamente, lo cual genera que las empresas de este sector -como son los productores de frutas y verduras- no obtengan recursos suficientes para cumplir con sus obligaciones.

Además, dichas empresas del sector en muchos casos son exportadoras de bienes, siendo que a estas exportaciones les aplica la tasa del 0% del IVA, por lo que comúnmente tienen saldos a favor de este impuesto que suelen solicitar para financiar sus actividades.

Basta recordar que por decreto publicado el 29 de diciembre de 1978 en el Diario Oficial de la Federación, se aprobó la Ley del IVA, abrogándose la legislación del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles. En la exposición de motivos y en el dictamen de las Comisiones Unidas Primera de Hacienda, Crédito Público y Seguros, y de Estudios Legislativos, Sección Fiscal, se advierte que se estableció que por su *trascendencia en el desarrollo económico del país se hace resaltar el trato especial que el impuesto permite dar a la exportación de bienes y servicios Que las exportaciones y las ventas mencionadas no causan el impuesto (IVA), pero además se permite acreditar los impuestos pagados por la compra de insumos para la fabricación de estos bienes.*

Las consideraciones anteriores, que son las que estimó el legislador de aquella época, son las que precisamente generan los saldos a favor de los exportadores, por lo que es claro que es la propia legislación de la materia la que prevé este mecanismo para que los exportadores puedan obtener sus saldos a favor.

Adicionalmente, rechazar o retrasar las devoluciones de IVA para los contribuyentes del sector primario, los pone en franca desventaja en relación con productos extranjeros, al tener que competir éstos con productos agrícolas importados sin el pago de IVA en frontera.

Un claro ejemplo de esta problemática es la que están pasando actualmente en el Estado de Michoacán, en especial con las empresas que se dedican a la exportación de aguacate, quienes se han quejado ante esta Procuraduría sobre la problemática materia de la presente Recomendación.

Es el caso de una **empresa con programa ALTEX** que tiene como actividad empresarial el comercio al por mayor de frutas y legumbres, especialmente de aguacate, sujeto a la tasa del 0% del IVA, la cual en el mes de noviembre de 2013 inició diversos trámites de devolución. La autoridad fiscal le notificó un primer requerimiento de información y documentación, que consta de más de 10 puntos, entre los que destacan los siguientes: i) acreditar las operaciones más significativas de los 3 principales proveedores, así como exhibir los estados de cuenta bancarios señalando las transferencias respectivas y las pólizas contables de cheques; ii) acreditar la indispensabilidad de sus proveedores; iii) señalar todos los domicilios en donde realiza sus operaciones, así como la infraestructura con la que cuenta (oficinas, estacionamientos, naves industriales), su personal y sus principales clientes; iv) señalar la forma de cómo traslada la mercancía que enajena; v) exhibir balanzas de comprobación (cuentas y subcuentas), libro diario y libro mayor; vi) exhibir papeles de trabajo en los que se refleje cómo se integra el saldo a favor, en el que se señalen las retenciones, IVA acreditable; vii) señalar los domicilios en los que se lleven a cabo las actividades de la empresa y las actividades a las que se dedica; viii) exhibir papeles de trabajo en el que conste el 100% de sus clientes; ix) exhibir papeles de trabajo con la integración del 100% de sus clientes y, x) proporcionar los archivos XLM de sus proveedores.

Como se puede ver del caso antes señalado, la autoridad fiscal, no obstante que se trata de una empresa exportadora con programa ALTEX a la que se le tenía que haber devuelto el IVA solicitado en un plazo de 5 días -por contar con el programa respectivo-, le requirió una serie de información y documentación que es excesiva y gravosa y entorpece, retarda o niega el derecho a las devoluciones solicitadas por la empresa.

Finalmente vale la pena señalar, en otro aspecto, que resulta indispensable que los contribuyentes cuyas actividades estén sujetas a la tasa del 0% del IVA, logren la recuperación del impuesto pagado a sus proveedores, ya que de lo contrario, el IVA no recuperado se convertiría en un costo o gasto adicional para sus productos, viéndose los contribuyentes obligados a trasladar a sus clientes estos costos para salvaguardar la viabilidad de sus negocios.

De ocurrir lo anterior, se afectaría la finalidad misma de este impuesto y, en específico, de la tasa del 0% para el sector primario, ya que los productos básicos para la subsistencia de los sectores menos favorecidos del país se verían incrementados en su precio y dejaría de tener razón alguna la

aplicación de una tasa de IVA preferencial para estos productos. Baste recordar que en el proceso legislativo que dio origen a la Ley del IVA¹³, se estableció lo siguiente.

“Por otra parte, el Sistema Alimentario Mexicano constituye la materialización de la preocupación fundamental de la Federación y de los Estados por proteger y mejorar el nivel de vida de los sectores sociales menos favorecidos, el programa de productos básicos representa la parte sustantiva de la política de mínimos de bienestar para la población, cuya vigencia es garantía de la política de redistribución del ingreso y de equilibrio de las relaciones costos precios.

En consecuencia, se propone extender la tasa de 0%, a todos los alimentos, con el objeto de que se tenga la posibilidad de acreditar el impuesto que sea trasladado por todos los insumos y servicios que intervengan en su elaboración y comercialización.”

RECOMENDACIÓN

Atendiendo al nuevo paradigma de protección de derechos fundamentales, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente **RECOMIENDA** a las autoridades del Servicio de Administración Tributaria, en especial a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal:

1. Publicar información veraz y exacta sobre el status que guardan las solicitudes de devolución de los contribuyentes, en su portal de internet; absteniéndose de efectuar cambios de manera sorpresiva y caprichosa.
2. Efectuar, cuando proceda, el primer requerimiento de información dentro de los 20 días hábiles que concede la ley y, sólo de resultar estrictamente indispensable emitir, dentro del plazo fatal de 10 días, un segundo requerimiento, fundando y motivando con precisión por qué se solicita información o documentación adicional al primero.
3. Formular, en caso de que proceda, requerimientos congruentes y lógicos con la solicitud de devolución, absteniéndose de cuestionar la forma en que opera el negocio del contribuyente mediante solicitudes de documentación e información desproporcionadas con la materia y el periodo de la solicitud.
4. Requerir información a los contribuyentes únicamente como una medida para constatar la procedencia de la cantidad solicitada, y no como una estrategia para retrasar o rechazar la devolución.

¹³ Exposición de Motivos y Dictamen, de fecha 26 de noviembre de 1980, que dieron origen a la Ley del IVA vigente durante 1981.

5. Cumplidos los plazos legales y satisfechos los requerimientos que, en su caso, se formulen, las autoridades del SAT deben resolver de fondo sobre las solicitudes de los contribuyentes, negándolas o concediéndolas, pero señalando las razones o causas específicas para ello y no limitarse a tenerlos por desistidos, sin mayores fundamentos y motivos.
6. Ejercer facultades de comprobación dentro de los procedimientos de devolución únicamente cuando funden y motiven de manera específica las causas concretas por las que procede la revisión o visita del contribuyente, es decir, deben indicar en concreto qué es lo que se busca con el acto de fiscalización, en relación con la solicitud de devolución presentada.
7. No ejercer en forma abusiva sus facultades en materia de devolución con el único objeto de retrasar y dilatar injustificadamente las devoluciones que procedan.
8. Respetar y reconocer la presunción de buena fe en los actos de los contribuyentes, por lo que de presumir que la devolución solicitada es fraudulenta, deben fundar y motivar con exactitud ese extremo, ya que es a la autoridad fiscal a quien corresponde la carga de la prueba.

Se **CONCEDE**, en términos del artículo 79 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados en el Diario Oficial de la Federación el 30 de agosto de 2011, al **JEFE DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** y de manera especial al **ADMINISTRADOR GENERAL DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL** el plazo de **DIEZ días hábiles** siguientes al en que surta efectos la notificación de esta **RECOMENDACIÓN** para que informen si la aceptan o, de lo contrario, funden y motiven su negativa como lo mandata el segundo párrafo del apartado B del artículo 102 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con el apercibimiento que en caso de no responder dentro del plazo concedido, se procederá en términos de lo dispuesto en el artículo 28, fracción I, numeral 2 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Se informa a las autoridades que en términos de dicha Ley Orgánica y los Lineamientos de esta Procuraduría, la presente **RECOMENDACIÓN** se hará pública.

PROCURADORA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

LIC. DIANA BERNAL LADRÓN DE GUEVARA

JLFI/AML/MVC/MERG