

“2015. Año del Generalísimo José María Morelos y Pavón”

EXPEDIENTE: 9-V-B/2015

ASUNTO: *“El Criterio normativo 01/2015 emitido por el INFONAVIT, no cumple con la finalidad que persiguen los criterios normativos, generando inseguridad jurídica a los patrones.”*

México, D.F., a 24 de febrero de 2015

ANÁLISIS SISTÉMICO 03/2015 CON REQUERIMIENTO DE INFORME

El criterio normativo 01/2015 emitido por el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), genera inseguridad jurídica al no precisar con claridad en qué casos se presentará querrela por el delito de defraudación fiscal o sus equiparables.

FUNDAMENTOS

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se encuentra facultada para proteger y defender los derechos de los contribuyentes, así como investigar e identificar problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los mismos, con el objeto de proponer a la autoridad fiscal federal correspondiente, las sugerencias, recomendaciones y medidas preventivas y correctivas que en su opinión como defensor no jurisdiccional de derechos procedan; de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1º, párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 18-B del Código Fiscal de la Federación; 1º, 4º, tercer y último párrafos, 5º, fracción XI y demás relativos 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; 5º, apartado B, fracción II y 30, fracciones I, III, X, XXII, XXIV y XXV del Estatuto Orgánico de este Organismo, publicado en dicho medio oficial el 18 de marzo de 2014, así como 66, 67, 69, 70 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 27 de mayo de 2014; todos interpretados armónicamente.

ANÁLISIS

I. PLANTEAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA.

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente tuvo conocimiento de la publicación en la página electrónica del INFONAVIT del criterio normativo 01/2015 *“Facultad del Infonavit para presentar querrela y promover su gestión por la presunta comisión del delito equiparable a la defraudación fiscal”¹*, el cual a consideración de este Ombudsman fiscal genera inseguridad jurídica al no precisar con claridad en qué casos se presentará querrela por el delito de defraudación fiscal o sus equiparables.

II. CONSIDERACIONES.

El INFONAVIT en días pasados emitió el criterio normativo citado, sin exponer en el mismo los fundamentos legales que lo facultan para ello, toda vez que los artículos a los que hace referencia tanto de su Ley como de su Reglamento Interior, se refieren a la situación de fondo que en el criterio se analiza; es decir, no señaló los artículos 33², penúltimo párrafo y

¹ **Facultad del Infonavit para presentar querrela y promover su gestión por la presunta comisión del delito equiparable a la defraudación fiscal**

En términos de los artículos 23, fracción I, 30 y 57 de la Ley del Infonavit y 3º, fracción XXIV del Reglamento Interior del Infonavit en materia de facultades como organismo fiscal autónomo, en relación directa con los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación, este Instituto cuenta con la facultad de presentar denuncia o querrela y promover su gestión ante el Ministerio Público, por la presunta comisión del delito de defraudación fiscal.

Es importante dar a conocer que cometen un ilícito fiscal, que da lugar a un delito, aquellos patrones que con el fin de omitir o disminuir el pago de las aportaciones y entero de descuentos al Infonavit, sistemáticamente hacen uso de engaños, se aprovechan de errores, simulan actos u ocultan información, tanto en el desarrollo de las acciones de fiscalización y cobranza como al ejercer medios de defensa contra el Instituto. Con el incumplimiento de sus obligaciones fiscales, afectan al Fondo Nacional de la Vivienda y a sus propios trabajadores, lo que hace necesario iniciar acciones que busquen erradicar esta conducta evasora.

El delito de defraudación fiscal se configura cuando el sujeto activo, en este caso el patrón, omite total o parcialmente el pago de las aportaciones o el entero de los descuentos efectuados, y que su conducta se realice través del uso del engaño, aprovechamiento de errores, simulación de algún acto jurídico u ocultamiento de datos.

Cabe agregar que los ilícitos fiscales son perseguidos de dos formas: la administrativa, que consiste en la determinación de un crédito fiscal; y la penal, que puede finalizar con la pena privativa de la libertad. Ambas son completamente independientes una de la otra.

En este orden de ideas, la vía administrativa, en caso de haberse obtenido una resolución favorable, no exime al contribuyente del proceso penal que en su caso proceda en su contra.

² **Artículo 33.-** Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

(...)

Asimismo, las autoridades fiscales darán a conocer a los contribuyentes, a través de los medios de difusión que se señalen en reglas de carácter general, los criterios de carácter interno que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, salvo aquéllos que, a juicio de la propia autoridad, tengan el carácter de confidenciales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

35³ del Código Fiscal de la Federación (CFF) que establecen la facultad para que las autoridades fiscales den a conocer a los contribuyentes y a las diversas dependencias, los criterios que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Ahora bien, de la investigación realizada por esta Subprocuraduría de Análisis Sistemático y Estudios Normativos, se conoció que no existe en las disposiciones legales una definición que establezca lo que debe entenderse por “criterio normativo”; sin embargo, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis P. LV/2004 del rubro **“RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. LAS REGLAS QUE CONTIENE PUEDEN LLEGAR A ESTABLECER OBLIGACIONES A LOS CONTRIBUYENTES, YA QUE NO CONSTITUYEN CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN SINO DISPOSICIONES DE OBSERVANCIA GENERAL.”**⁴ sostuvo que la atribución conferida a diversas autoridades fiscales para dar a conocer los criterios internos que deben seguirse en la aplicación de las normas tributarias, **se refiere a la interpretación que esas autoridades realicen de cualquier disposición de observancia general que incida en el ámbito fiscal, bien sea una ley, un reglamento o una regla general administrativa**, por lo que por su propia naturaleza, son ilustrativos sobre el alcance de dichas normas.

De lo anterior, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente advierte que el INFONAVIT en su carácter de organismo fiscal autónomo, tiene la facultad de emitir criterios normativos de interpretación cuyo objetivo es efectuar explicaciones encaminadas a orientar a los funcionarios de la administración para uniformar el sentido que deben seguir respecto de las leyes tributarias, así como de difundir a los contribuyentes el alcance que conforme al razonamiento de la autoridad debe darse a una disposición legal, traduciéndose en un juicio de interpretación u opinión.

En este sentido, el criterio normativo del INFONAVIT materia del presente Análisis, señala medularmente que cometen un ilícito fiscal los patrones que con el fin de omitir o disminuir el pago de las aportaciones y entero de descuentos a dicho Instituto, *sistemáticamente*

(...)”

³ “**Artículo 35.**- Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.”

⁴ Tesis P. LV/2004; correspondiente a la 9a. Época; sustentada por el Pleno de la SCJN; visible en el Semanario Judicial de la Federación y

hagan uso de engaños, se aprovechan de errores, simulan actos u ocultan información, tanto en el desarrollo de las acciones de fiscalización y cobranza como al ejercer medios de defensa contra el Instituto, concluyendo que la vía administrativa en caso de haberse obtenido una resolución favorable, no exime al contribuyente del proceso penal que proceda en su contra.

Al respecto, no se puede perder de vista que las autoridades judiciales en materia penal son las únicas que se encuentran facultadas para calificar si una conducta se tipifica como delito, además de que en el criterio no se define qué debe entenderse por “sistemáticamente”.

Ahora bien, del análisis al criterio normativo 01/2015 se observa lo siguiente:

- a) Más que interpretar, excede el alcance de los artículos 108 y 109⁵ del CFF, toda vez que éstos **no establecen el tipo penal para los supuestos en que se desarrollen acciones de fiscalización y cobranza o se ejerzan medios de defensa contra el**

su Gaceta, Tomo XX, Septiembre de 2004; Pág. 15

⁵ “**Artículo 108.**- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

...”

“**Artículo 109.**- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

- I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- II. Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.
- III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.
- IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
- V. Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.
- VI. (Se deroga)
- VII. (Se deroga)
- VIII. Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código.

...”

Instituto, ni incluyen el adjetivo “*sistemáticamente*” para tipificar las conductas ilícitas que pueden ser constitutivas de delito.

- b) No cumple con la naturaleza jurídica de un criterio de interpretación, ya que no ilustra sobre el alcance de dichas disposiciones legales. Efectivamente, según los antecedentes que se han presentado en este análisis, el objetivo de estas interpretaciones que hace la autoridad es ilustrar a los contribuyentes destinatarios sobre cuál será la interpretación o aplicación específica que la autoridad fiscal haga en casos determinados.

Es decir, no se trata de glosar simplemente lo ya consagrado en la ley, como lo está haciendo el INFONAVIT, sino que para generar certidumbre y seguridad jurídica en los gobernados, deben explicarse los supuestos o casos concretos que a juicio de la autoridad encuadrarían en las hipótesis legales.

De manera ilustrativa, si en el caso se trata de un criterio que señala que el INFONAVIT presentará querrela cuando estime que se ha cometido el delito de defraudación fiscal y sus equiparables, ese Instituto debió haber explicado cuáles son las conductas o prácticas concretas de los contribuyentes en las que se estimará que hacen uso de engaños, se aprovechan de errores, simulan actos u ocultan información en el desarrollo de las acciones de fiscalización y cobranza o en el ejercicio de los medios de defensa respectivos.

Asimismo debió haber aclarado cuándo catalogará como sistemáticas esas prácticas, en este orden de ideas, no se define el número de acciones que se deben realizar para que se consideren efectuadas “*sistemáticamente*”, siendo además que los tipos penales legales no hacen referencia a dicho adjetivo.

En tal sentido, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente concluye que el criterio normativo 01/2015 “*Facultad del Infonavit para presentar querrela y promover su gestión por la presunta comisión del delito equiparable a la defraudación fiscal*”, no atiende al alcance que deben tener en general los criterios normativos; no cumple con el objetivo de ilustrar sobre el contenido de las disposiciones legales y genera incertidumbre e inseguridad jurídica, vulnerando los derechos fundamentales de los patrones.

OBSERVACIONES y SUGERENCIAS

Atendiendo al nuevo paradigma de protección de derechos, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente sugiere al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, que a fin de salvaguardar los derechos fundamentales de los patrones en su carácter de contribuyentes, **deje sin efectos** el criterio normativo 01/2015 *“Facultad del Infonavit para presentar querrela y promover su gestión por la presunta comisión del delito equiparable a la defraudación fiscal”*; ello sin perjuicio de que pudiera emitir otro en el ejercicio estricto de sus facultades, para lo cual sería conveniente que tomara en cuenta la opinión de este *Ombudsman* fiscal.

Por lo anterior, con fundamento en los artículos 16 y 70 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, **notifíquese al Director General y al Subdirector General de Recaudación Fiscal, ambos del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores**, el contenido del presente Análisis Sistemático con requerimiento de informe, a efecto de que en un plazo de treinta días naturales manifiesten lo que a su derecho convenga, en la inteligencia de que esta Procuraduría podrá convocar a las autoridades fiscales a una o varias mesas de trabajo para encontrar las mejores soluciones a la problemática observada.

Publíquese el presente ANÁLISIS en la página oficial de esta Procuraduría.

Con fundamento en los artículos 12, fracción XIII y 30, fracción X, 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, así como 70, primer párrafo de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados en el mismo medio informativo el 27 de mayo de 2014, firma el Subprocurador de Análisis Sistemático y Estudios Normativos.

Mtro. Jose Luis Figueroa Jácome

AML/MVC/GLM